Prosudba eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije

Čular, Marko

Doctoral thesis / Disertacija

2017

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Split, Faculty of economics Split / Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:124:283046

Rights / Prava: In copyright / Zaštićeno autorskim pravom.

Download date / Datum preuzimanja: **2024-03-29**

Repository / Repozitorij:

REFST - Repository of Economics faculty in Split

SVEUČILIŠTE U SPLITU

EKONOMSKI FAKULTET

Marko Čular

PROSUDBA EKSTERNIH REVIZORA O RAZINI KORIŠTENJA RADA INTERNE REVIZIJE

DOKTORSKI RAD

Split, 2017.

Zahvale

Posebnu zahvalnost dugujem svojoj mentorici izv.prof.dr.sc. Tini Vuko i sumentorici izv.prof.dr.sc. Sergeji Slapničar koje su pružile ljudsku podršku u izradi doktorskog rada.

Zahvaljujem se i članovima Povjerenstva prof.dr.sc. Branki Ramljak i prof.dr.sc. Borisu Tušeku na korisnim savjetima u završnom oblikovanju rada.

Također, zahvaljujem se svim članovima Katedre za računovodstvo Ekonomskog fakulteta u Splitu, kao i kolegama s Katedre za računovodstvo Ekonomskog fakulteta u Ljubljani.

Nadalje, zahvaljujem se svim ovlaštenim revizorima koji su sudjelovali u eksperimentalnom istraživanju ovog rada, kao i Hrvatskoj revizorskoj komori.

Zahvaljujem se i svojim prijateljima, kao i kolegama s Ekonomskog fakulteta u Splitu koji su me poticali u izradi doktorskog rada.

Iznimnu zahvalnost dugujem svojoj supruzi, roditeljima i sestri za istinsku ljubav i podršku.

Maru

SVEUČILIŠTE U SPLITU

EKONOMSKI FAKULTET

DOKTORSKI RAD

PROSUDBA EKSTERNIH REVIZORA O RAZINI KORIŠTENJA RADA INTERNE REVIZIJE

MENTOR: Izv. prof. dr. sc. Tina Vuko,
Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet

SUMENTOR: Izv. prof. dr. sc. Sergeja Slapničar,
Univerze v Ljubljani, Ekonomska fakulteta

DOKTORAND: Marko Čular, mag.oec.

Split, 2017.

SADRŽAJ DOKTORSKOG RADA

1. UVOD 4
   1.1. Eksplikacija problema i predmeta istraživanja 4
   1.2. Svrha i ciljevi istraživanja 12
   1.3. Istraživačke hipoteze i konceptualni model istraživanja 13
   1.4. Metodologija istraživanja 27
   1.5. Očekivani znanstveno-spoznajni i aplikativni doprinosi istraživanja 30
   1.6. Obrazloženje strukture rada 31
2. EKSTERNA I INTERNA REVIZIJA TE REVIZIJSKI ODBOR KAO MEHANIZMI KORPORATIVNOG UPRAVLJANJA 33
   2.1. Uloga i važnost eksterne revizije u korporativnom upravljanju 33
   2.2. Uloga i važnost interne revizije u korporativnom upravljanju 35
   2.3. Uloga i važnost revizijskog odbora u korporativnom upravljanju 39
   2.4. Značaj međusobne suradnje mehanizama korporativnog upravljanja 42
3. KORIŠTENJE RADA INTERNE REVIZIJE 50
   3.1. Ciljevi eksternih revizora pri korištenju rada interne revizije 50
   3.2. Regulatorni okvir korištenja rada interne revizije 52
   3.3. Uloga revizijske prosudbe kod donošenja odluke o korištenju rada interne revizije 55
   3.4. Pregled istraživanja na temu korištenja rada interne revizije 61
4. OBILJEŽJA FUNKCIJE INTERNE REVIZIJE 71
   4.1. Važnost neovisnosti i objektivnosti interne revizije 71
   4.2. Angažman interne revizije u društvu 74
      4.2.1. Važnost te vrste angažmana interne revizije u društvu 74
      4.2.2. Pregled istraživanja na temu angažmana interne revizije u društvu 78
   4.3. Vrste usluga koje pruža interna revizija društvu 84
      4.3.1. Savjetodavna i revizijska uloga interne revizije 84
      4.3.2. Pregled istraživanja na temu vrste usluga koju pruža interna revizija društvu 86
5. UČINKOVITOST REVIZIJSKOG ODBORA 92
   5.1. Važnost učinkovitog revizijskog odbora 92
   5.2. Pregled istraživanja na temu važnosti i učinkovitosti revizijskog odbora 94

6. EMPIRIJSKO ISTRAŽIVANJE 101
6.1. Definiranje uzorka empirijskog istraživanja 101
6.2. Metodologija empirijskog istraživanja 105
6.2.1. Dizajn eksperimenta i prikaz studija slučaja 105
6.2.2. Proces provedbe eksperimentalnog istraživanja 110
6.2.3. Varijable empirijskog istraživanja 112
6.2.4. Kontrole empirijskog istraživanja 116
6.2.5. Statističke metode empirijskog istraživanja 117
6.3. Analiza rezultata empirijskog istraživanja 119
6.3.1. Deskriptivna analiza demografskih obilježja ispitanika 119
6.3.2. Utjecaj vrste angažmana interne revizije u društvu i učinkovitog revizijskog odbora na razinu korištenja rada interne revizije 124
6.3.3. Utjecaj vrste usluga koju pruža interna revizija društvu i učinkovitog revizijskog odbora na razinu korištenja rada interne revizije 133
7. ZAKLJUČNA RAZMATRANJA 142
7.1. Rasprave o rezultatima empirijskog istraživanja 142
7.2. Ograničenja provedenog empirijskog istraživanja 145
7.3. Primjena empirijskog istraživanja u praksi 146
7.4. Preporuke za buduća istraživanja 147
LITERATURA 150
POPIS SLIKA I TABLICA 169
PRILOZI 171
SAŽETAK RADA 218
SUMMARY 218

1. UVOD

1.1. EKSPLIKACIJA PROBLEMA I PREDMETA ISTRAŽIVANJA

Globalna financijska kriza i različiti korporativni skandali koji su se odigrali u nedavnoj prošlosti naglasili su važnost i potrebu kvalitetnog sustava korporativnog upravljanja. Ujedno, usmjerili su pozornost regulativnih tijela, znanstvenika i struke na preispitivanje uloge i značaja pojedinih mehanizama korporativnog upravljanja. U tom kontekstu posebno je istaknuta važnost interne i eksterne revizije te revizijskog odbora kao mehanizama korporativnog upravljanja.

Interna revizija, kao interni mehanizam korporativnog upravljanja, kroz savjetodavne aktivnosti te kao neovisno i objektivno jamstvo upotpunjuje kvalitetu upravljačkog procesa u području upravljanja rizicima, kontrola i korporativnog upravljanja doprinoseći postizanju ciljeva društva te osiguravajući informacije koje pridonose kvaliteti poslovnog odlučivanja internih i eksternih korisnika, čime se optimizira korištenje ograničenih resursa društva. S druge strane, eksterna revizija, kao eksterni mehanizam korporativnog upravljanja, orijentirana je na izražavanje mišljenja o objektivnosti i realnosti financijskih izvještaja društva te je vrijedan izvor informacija za eksterne korisnike, ali i za upravljačke strukture. Konačno, uloga revizijskog odbora, kao internog mehanizma korporativnog upravljanja, najčešće se povezuje s područjem internih kontrola, upravljanjem rizicima, financijskim izvještavanjem, primjenom zakonskih propisa te provođenjem interne i eksterne revizije.

Iz navedenog, jasno je da je djelovanje ova tri mehanizma korporativnog upravljanja međusobno povezano te da bi ključ razumijevanja njihova djelovanja trebao biti usmjeren upravo na razumijevanje njihove međusobne interakcije. Naime, kvalitetan sustav korporativnog upravljanja podrazumijeva postojanje komplementarnosti i sinergije između djelovanja pojedinačnih mehanizama korporativnog upravljanja jer komplementarni odnosi imaju tendenciju podupiranja i pojačavanja njihovih pojedinačnih efekata. Drugim riječima, interna i eksterna revizija te revizijski odbor svoju funkciju kao mehanizmi korporativnog upravljanje najbolje ispunjavaju ako su u komplementarnom odnosu (Engle, 1999; Gramling et al., 2004; Munro i Stewart, 2010; Endaya, 2014).

Komplementarnost između interne i eksterne revizije se postiže kroz međusobnu suradnju iz koje i jedna i druga profesija može imati koristi. Iako je riječ o dvije različite profesije, postoje brojna područja njihova zajedničkog interesa i mogućnosti suradnje. Ponajprije to su područja procjene rizika poslovanja i ocjene kvalitete sustava internih kontrola, a poglavito onih rizika i kontrola koji utječu na vjerodostojnost i fer prezentaciju financijskih izvještaja, gdje se aktivnosti navedenih mehanizama korporativnog upravljanja najviše preklapaju.

Rad interne revizije može biti iznimno koristan eksternim revizorima jer rezultati rada interne revizije mogu utjecati na vrstu, vremenski raspored i obujam postupaka eksternih revizora (Tušek, 2011, 77). Suradnja između interne i eksterne revizije će biti optimalna (iz perspektive eksterne revizije) kada su troškovi revizije minimalizirani, uz zadržavanje adekvatne razine revizijskog uvjerenja, odnosno kvalitete provedene revizije. Ako eksterni revizori procijene da je rad interne revizije pouzdan i kvalitetan, obujam njihovih postupaka će biti manji, a oni se mogu usredotočiti na značajnija revizijska pitanja. Stoga je potrebno pronaći načine za smanjenje troškova revizije, a da se ne umanji razina revizijskog uvjerenja. U tom kontekstu, potrebno je razmotriti i procijeniti kvalitetu rada interne revizije te pitanje njezine neovisnosti i objektivnosti.

U fokusu ovog rada je analiza čimbenika koji mogu značajno utjecati na odluku eksternih revizora da koriste rad interne revizije. Razumijevanje čimbenika koji utječu na odluku eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije je važno s aspekta postizanja što većeg stupnja komplementarnosti te sinergije između navedenih mehanizama korporativnog upravljanja te povećanja njihove djelotvornosti i učinkovitosti. U većini zakonodavstava, revizijski standardi omogućavaju i sugeriraju eksternim revizorima da koriste rad interne revizije. Tako, primjerice MRevS 315-Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja kroz stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja (izmijenjeni) pojašnjava kako znanja i iskustva funkcije interne revizije mogu doprinijeti eksternim revizorima u razumijevanju društva i njegovog okruženja, kao i u prepoznavanju te procjenjivanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. Ujedno, ističe se kako učinkovito komuniciranje između internih i eksternih revizora stvara okruženje u kojem eksterni revizori mogu biti informirani o važnim pitanjima koja mogu utjecati na rad eksternih revizora. MRevS 610-Korištenje radom internih revizora (izmijenjeni) pojašnjava odgovornosti revizora kada koristi rad interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza te radi osiguravanja izravne pomoći uz usmjeravanje, nadzor i pregled koje obavlja eksterni revizor[1]. Eksterni revizor treba utvrditi može li i u kojim područjima te u kojem opsegu koristiti rad interne revizije ocjenjujući sljedeće (izmijenjeni MRevS 610, t. 15):

(a) razmjer u kojem organizacijski status i relevantne politike i postupci podupiru objektivnost internih revizora;

(b) razinu kompetentnosti internih revizora te

[1] MRevS 610 izmijenjen je 2013. godine i od tada se u Standardu navodi mogućnost korištenja rada interne revizije radi osiguravanja izravne pomoći uz usmjeravanje, nadzor i pregled koje obavlja eksterni revizor. Istovremeno, Standard navodi (MRevS 610, t. 26) da zakon i regulativa može zabraniti eksternim revizorima dobivanje izravne pomoći uz usmjeravanje, nadzor i pregled koje obavlja eksterni revizor od internih revizora. Primjerice, u Velikoj Britaniji je zabranjeno korištenje rada interne revizije radi osiguravanja izravne pomoći uz usmjeravanje, nadzor i pregled koje obavlja eksterni revizor (ISA, UK, 2013).

(c) primjenu sustavnog i disciplineiranog pristupa, uključujući kontrolu kvalitete službe interne revizije.

Ako eksterni revizor planira koristiti rad interne revizije, treba raspraviti s glavnim internim revizorom planirano korištenje njezinog rada, kao osnovom za koordiniranje njihovih pojedinačnih aktivnosti. Eksterni revizor može koristiti izvješća interne revizije kako bi stekao razumijevanje o vrstama i opsegu revizijskih postupaka koje je ona obavila, kao i o povezanim nalazima interne revizije (izmijenjeni MRevS 610, t. 21-22,). Prilikom donošenja odluka o tome hoće li i u kojoj mjeri koristiti rad interne revizije te na koji način, eksterni revizori značajno koriste profesionalnu revizijsku prosudbu. S obzirom na veliki utjecaj revizijske prosudbe na odlučivanje eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije, u ovom radu se analiziraju mogući izvori prosudbenih pristranosti kao ograničavajući čimbenici pri uspostavljanju te promicanju suradnje između internih i eksternih revizora.

Suradnja između internih i eksternih revizora istaknuta je Međunarodnim okvirom profesionalnog djelovanja (MOPD) internih revizora (standard 2050-Koordinacija) prema kojem glavni interni revizor mora objaviti informacije i uskladiti aktivnosti s ostalim unutarnjim i vanjskim pružateljima relevantnih usluga s izražavanjem uvjerenja kako bi osigurao primjerenu pokrivenost te na najmanju moguću razinu sveo ponavljanje. Nadalje, u povezanoj Preporuci za rad stoji da se eksterni revizor može pouzdati u rad interne revizije prilikom obavljanja revizijskih aktivnosti. U tom slučaju bi interna revizija trebala pružiti dovoljnu količinu informacija kako bi omogućila eksternim revizorima razumijevanje tehnika, metoda i terminologije koju koristi interna revizija te olakšala eksternim revizorima da se oslone na obavljene aktivnosti i steknu povjerenje u rad interne revizije (MOPD 2050-1, t. 3). Suradnja internih i eksternih revizora trebala bi obuhvaćati sljedeće aktivnosti (ECIIA, 2013, 7-8): planiranje procesa revizije obaju grupa trebalo bi biti usklađeno kako bi se izbjegla potencijalna preklapanja i ponavljanja; interni revizor bi trebao izraditi sažetak nalaza interne revizije, dok bi eksterni revizor trebao upoznati internog revizora s pronađenim nedostatcima i slabostima internih kontrola; interni i eksterni revizori bi trebali jedanput godišnje zajedno raspraviti o problemima društva; razmjenu informacija o procjeni rizika te o metodologiji rada i revizijskom okviru.

Suradnja između eksterne i interne revizije te korištenje rada interne revizije predmet je i brojnih znanstvenih istraživanja. Rezultati dosadašnjih istraživanja (pretežito putem anketnog upitnika i provođenjem eksperimentalnih istraživanja) su pokazali da odluka eksternih revizora o tome hoće li koristiti rad interne revizije ovisi o mnogim čimbenicima, a primarno su u dosadašnjim istraživanjima promatrani sljedeći čimbenici kvalitete rada

interne revizije (Gramling et al., 2004, 199): kompetentnost, objektivnost te radni učinci internih revizora, što je povezano i sa zahtjevima revizijskih standarda[2].

Također, novija istraživanja su se fokusirala i na druge aspekte (čimbenike) koji mogu utjecati na suradnju internih i eksternih revizora, kao i na odluku eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije. Analiziranje ovih čimbenika temelji se na ulozi interne revizije kao važnog mehanizma korporativnog upravljanja (Munro i Stewart, 2010, 4). Navedena istraživanja se mogu klasificirati kao analiza čimbenika povezanih s rizikom klijenta[3], kao analiza interaktivnih odnosa s gore navedenim čimbenicima i čimbenicima kvalitete revizije[4] te kao analiza ostalih čimbenika[5].

Iz svega navedenog, može se zaključiti da je odluka eksternih revizora o tome hoće li i u kojoj mjeri koristiti rad interne revizije kompleksna odluka na koju mogu utjecati brojni čimbenici i koja zahtijeva značajno korištenje revizijske prosudbe. Iako su dosadašnja istraživanja pokazala da navedeni čimbenici utječu na odluku eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije, značaj pojedinačnih čimbenika kvalitete interne revizije može varirati s obzirom na njihovu relativnu važnost te se može mijenjati kroz vrijeme (Gramling et al., 2004). Stewart i Subramaniam (2010, 4) ističu da je u novije vrijeme povećan interes za problematikom neovisnosti i objektivnosti funkcije interne revizije.

---

[2] Ocjena radnih učinaka u izmijenjenom MRevS-u 610 (t. 15, c) odnosi se na zahtjev za ocjenu primjenjuje li funkcija interne revizije sustavan i discipliniran pristup, uključujući kontrolu kvalitete. U prethodnoj verziji Standarda (MRevS 610, t. 9, c) pod radnim učincima se smatrao profesionalno obavljen posao.

[3] Stil menadžmenta (Margheim i Label, 1990; Brody et al., 1998; Welten, 2009), visina inherentnog rizika (Maletta i Kida, 1993; Maletta, 1993; Campbell, 1993; Whittington i Margheim, 1993; Felix et al., 2001; Glover et al., 2008; Desai et al., 2008; Welten, 2009), učinkovitost sustava interne kontrole (Maletta i Kida, 1993; Maletta, 1993), razina revizijske značajnosti (Whittington i Margheim, 1993).

[4] Savjetodavna uloga interne revizije u društvu (Brody i Lowe, 2000; DeZoort et al., 2001; Munro i Stewart, 2010), nadzor nad radom internog revizora (Gibbs i Shroeder, 1979; Clark et al., 1980; Brown, 1983; Messier i Schneider, 1988) razina suradnja interne revizije s eksternim revizorom u prethodnim revizijama (Brown, 1983; Tiessen i Colson, 1990; Brody et al., 1998; Felix et al., 2001; Hakansson i Johansson, 2014), razina suradnje internog revizora s menadžmentom (Clark et al., 1980; Brown i Karan, 1986), razina suradnje eksternog revizora s menadžmentom (Campbell, 1993), vrsta angažmana interne revizije u društvu (Gramling i Vandervelde, 2006; Glover et al., 2008; Desai et al., 2008; Munro i Stewart, 2010), razina dostupnosti internog revizora u procesu eksterne revizije (Wallace, 1984; Brown i Karan, 1986; Taylor et al., 1997; Felix et al., 2001), komunikacijske barijere eksternog revizora i menadžmenta (Brody et al., 1998), razina suradnje internog revizora s revizijskim odborom (Raghunandan i McHugh, 1994; Carcello et al., 2002; Goodwin-Stewart i Kent, 2006; Fowzia, 2010; Ramasawmy i Ramen, 2012).

[5] Vrsta naknade internom revizoru (DeZoort et al., 2001), visina naknade eksternom revizoru (Elliot i Korpi, 1978; Gramling, 1999; Engle, 1999; Felix et al., 2001; Hay i Knechel, 2002; Goodwin-Stewart i Kent, 2006; Ho i Hutchinson, 2010), razina izvještavanja internih revizora (Brown, 1983; Messier i Schneider, 1988; Tiessen i Colson, 1990; Welten, 2009), preferencije menadžmenta (Gramling, 1999) te preferencije eksternog revizora (Gramling, 1999).

Motivacija za sve veći broj istraživanja ove problematike povezana je sa sve važnijom i obuhvatnijom ulogom interne revizije kao ključnog mehanizma korporativnog upravljanja te s njezinom savjetodavnom ulogom. Specifična, dvojna uloga internih revizora kao pružatelja usluga izražavanja uvjerenja unutar društva te savjetodavnih usluga menadžmentu generirala je značajne rasprave povezane s problemom potencijalnog sukoba interesa (Twist et al., 2015). Osim toga, pozicija internih revizora kao zaposlenika društva može također dovesti u pitanje postizanje njihove stvarne razine objektivnosti (Paape, 2007). Stoga se u ovom radu kao značajni čimbenici koji mogu utjecati na odluku revizora o razini korištenja rada interne revizije razmatraju upravo vrsta usluge koju pruža interna revizija društvu (povezano s njezinom dvojnom ulogom) te vrsta angažmana interne revizije u društvu (povezano s dvojnim identitetom internih revizora).

Naime, pružanje savjetodavnih usluga uz revizijske te angažman funkcije interne revizije unutar društva može povećati prijetnje s osnove samoprovjere, osobnog interesa i zbliženosti te tako utjecati na percepciju eksternih revizora o kvaliteti rada interne revizije, odnosno na odluku eksternih revizora o korištenju rada interne revizije. Međutim, negativna percepcija eksternih revizora može se ublažiti postojanjem učinkovitog revizijskog odbora kao ključnog zaštitnog, odnosno nadzornog mehanizma korporativnog upravljanja unutar društva.

Gramling et al. (2004, 198) ističu da kvalitetan odnos između funkcije interne revizije i revizijskog odbora doprinosi osiguranju adekvatnog okruženja i sustava podrške internoj reviziji u obavljanju njezinih aktivnosti korporativnog upravljanja. Desai et al. (2010) na temelju rezultata obuhvatnog analitičkog modela procjene kvalitete interne revizije sugeriraju da čak i kada eksterni revizori pozitivno procijene kompetentnost, objektivnost i radne učinke funkcije interne revizije, oni ne mogu ocijeniti da je funkcija interne revizije kvalitetna ako postoji dokaz loše kvalitete revizijskog odbora ili ako ne postoji dokaz u vezi kvalitete revizijskog odbora. Dodatno, Bame-Aldered et al. (2013, 258) na temelju obuhvatnog pregleda postojećih istraživanja iz ovog područja ističu važnost analiziranja cjelovitijeg učinka uloge revizijskog odbora kao bitnog čimbenika okruženja u kojem djeluje interna revizija u odnosu na postojeće, pojednostavljeno analiziranje objektivnosti interne revizije kao jednostavne funkcije njezine linije izvještavanja revizijskom odboru ili menadžmentu. Stoga se u ovom radu posebno analizira moderatorska uloga učinkovitog revizijskog odbora na donošenje odluke eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije u uvjetima stvaranja mogućih prosudbenih pristranosti u vezi ocjene neovisnosti i objektivnosti funkcije interne revizije. Cohen et al. (2007) ističu da kvaliteta korporativnog upravljanja može igrati ključnu ulogu prilikom vrednovanja funkcije interne revizije od strane eksternih revizora, a posebno čimbenici poput kvalitete i učinkovitosti revizijskog odbora. Neovisnost članova revizijskog odbora, njihova financijska pismenost, poznavanje djelatnosti te kvaliteta komunikacije s funkcijom interne revizije mogu imati značajan utjecaj na radne učinke i objektivnost funkcije interne revizije, podupirući tako kvalitetu

interne revizije. Kada postoji učinkovit revizijski odbor unutar društva, eksterni revizori mogu percipirati snažniju povezanost između kompetentnosti internih revizora i njihovih radnih učinaka i/ili između objektivnosti i radnih učinaka (Desai et al., 2010, 560).

Uzimajući u obzir prethodno navedene koristi od poticanja suradnje između internih i eksternih revizora koju značajno podupiru i profesionalna tijela kao i postojeća otvorena pitanja u vezi mogućnosti unaprjeđenja njihove suradnje, temeljna pitanja ovog istraživanja su kako slijedi:

(1) utječe li i kako način angažmana funkcije interne revizije u društvu (unutar društva *vs* eksternalizacija) na prosudbu i odluku eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije?

(2) utječe li i kako vrsta usluga koju pruža interna revizija društvu (isključivo revizijske *vs* savjetodavne i revizijske) na prosudbu i odluku eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije?

(3) postoji li moderatorski utjecaj učinkovitog revizijskog odbora kao komplementarnog nadzornog mehanizma korporativnog upravljanja na prosudbu i odluku eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije?

Dakle, postavlja se pitanje utječu li i kako navedeni čimbenici na percepciju, odnosno prosudbu eksternih revizora o razini objektivnosti i neovisnosti funkcije interne revizije.

U doktorskom radu se detaljnije istražuje problematika prosudbe eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije. Temeljem navedenog, istražuje se kako određena obilježja funkcije interne revizije utječu na prosudbu eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije. Kao što je već istaknuto kroz istraživačka pitanja, obilježja koja se analiziraju u radu su percipirana neovisnost i objektivnost funkcije interne revizije:

(a) manipuliranjem vrste angažmana interne revizije u društvu: (1) funkcija interne revizije je razvijena unutar društva (eng. in-house) te (2) funkcija interne revizije je eksternalizirana (eng. outsourcing);

(b) manipuliranjem vrste usluga koju interna revizija pruža društvu: (1) interni revizor pruža isključivo uslugu revidiranja te (2) interni revizor pruža uz revizijske i savjetodavne usluge.

Angažman interne revizije unutar društva te pružanje savjetodavnih usluga uz revizijske su potencijalni poticajni čimbenici interne revizije koji mogu utjecati na razinu njihove objektivnosti i neovisnosti te na percepciju eksternih revizora o njihovoj objektivnosti i neovisnosti. S obzirom na to da se u ovom radu istražuju potencijalne prosudbene pristranosti eksternih revizora, kao osnova za formiranje hipoteza uzete su u obzir postavke atribucijske teorije (eng. attribution theory). Atribucijska teorija proizlazi iz kognitivne socijalne psihologije i stavlja naglasak na kognitivne procese kao medijatore

između situacije u kojoj se osoba nalazi te njezina ponašanja i djelovanja (Heider, 1958). Naime, prema atribucijskoj teoriji kada oni koji procjenjuju situaciju procjene da postoje elementi pristranosti, oni percipiraju informaciju manje uvjerljivom i manje su voljni osloniti se na poruke izvora informacija (DeZoort et al., 2001, 263). U kontekstu problematike doktorskog rada, atribucijska teorija sugerira da će eksterni revizor manje koristiti rad interne revizije kada opaze da interni revizori imaju poticaj da izvještavaju na određeni način (DeZoort et al., 2001; Glover et al., 2008; Munro i Stewart, 2010).

Učinkovita suradnja između eksternih i internih revizora temelji se i na dobrom odnosu s ostalim akterima korporativnog upravljanja, a posebice s menadžmentom i revizijskim odborom. Iako suradnja između internih i eksternih revizora može biti uspostavljena, ona će uvelike ovisiti o podršci uprave i revizijskog odbora. Učinkovitost revizijskog odbora (pod pretpostavkom da postoji komplementaran odnos među razmatranim mehanizmima korporativnog upravljanja) može povećati i unaprijediti razinu suradnje između internih i eksternih revizora, posebice kroz poticanje neovisnosti i objektivnosti funkcije interne revizije te kroz reduciranje smetnji u odnosima (komunikaciji i koordinaciji rada) između internih revizora, eksternih revizora i menadžmenta. Interna revizija bi morala biti neovisna, a interni revizori bi morali biti objektivni prilikom izvršavanja svojih zadataka. Neovisnost funkcije interne revizije tumači se kao nepostojanje uvjeta koji ugrožavaju sposobnost interne revizije za obavljanje njihove aktivnosti na nepristran način. Kako bi se postigao stupanj organizacijske neovisnosti potreban za učinkovito obavljanje interne revizije, preporuka je profesionalnih tijela da glavni interni revizor funkcionalno odgovara revizijskom odboru, a administrativno menadžmentu društva (MOPD, 1110-1, t. 2).

Dio svojih aktivnosti revizijski odbor sasvim sigurno treba aktivno posvetiti razmatranju strukture i linije izvještavanja interne revizije čime se osigurava i prihvatljiva razina organizacijske neovisnosti funkcije interne revizije te individualne objektivnosti internih revizora. U težnji da se postigne viši stupanj neovisnosti u djelovanju interne revizije, u posljednje vrijeme internog revizora imenuje revizijski odbor kojemu je interni revizor funkcionalno odgovoran. Na taj način interni revizor može posao obavljati profesionalno, bez ikakvih ograničenja i restrikcija, a može i potencijalno nelojalne menadžere spriječiti u pokušaju poduzimanja nepovoljnih radnji za društvo. Dakle, ako se želi organizirati efikasna interna revizija, onda ta funkcija mora biti posve neovisna o menedžmentu. S druge strane, revizijski odbori moraju pružiti podršku ostvarivanju brojnih uloga interne revizije, održavajući njezinu neovisnost te poticanjem aktivne suradnje menadžmenta s internom revizijom, prepoznajući i promovirajući internu reviziju kao funkciju koja može bitno pridonositi stvaranju dodane vrijednosti (Tušek et al., 2014, 416).

Temeljem navedenog, istražit će se utjecaj učinkovitog revizijskog odbora na donošenje odluke eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije.

Učinkovitost revizijskog odbora koristit će se kao moderatorska varijabla, kako bi se ispitalo mijenja li se i kako prosudba eksternih revizora u vezi razmatranja utjecaja alternativnih vrsta angažmana interne revizije te vrste usluga koju interna revizija pruža društvu kada u društvu postoji učinkovit revizijski odbor.

Dakle, prethodno dizajnirani eksperimentalni zadaci moderirat će se s obzirom na postojanje:

(1) učinkovitog revizijskog odbora;

(2) neučinkovitog revizijskog odbora.

Pritom se pretpostavlja da navedena moderatorska varijabla značajno utječe na prosudbu eksternih revizora o objektivnosti i neovisnosti funkcije interne revizije. Kada društvo ima učinkovit revizijski odbor može se pretpostaviti da će percipirana razina pristranosti interne revizije kada je interna revizija organizirana unutar društva te kada uz revizijske pruža i savjetodavne usluge menadžmentu biti manja te će eksterni revizori vjerojatnije koristiti njezin rad. Ova pretpostavka se temelji na atribucijskoj teoriji uvjerenja drugog reda (eng. second-order belief attribution). Sukladno ovoj teoriji promatrač (eksterni revizor) oblikuje svoje uvjerenje u odnosu na aktivnosti (nadzor nad radom interne revizije) aktera (revizijski odbor) i ponaša se u skladu s njima (Yull, 1984). Promatrač preuzima uvjerenje dobiveno iz drugog reda (od aktera) u svoj sustav uvjerenja, koje poslije koristi u prosuđivanju ili donošenju odluka. Dakle, uvjerenja i naknadne aktivnosti promatrača se temelje, barem djelomično, na uvjerenjima drugog reda (Gray i Hunton, 2011, 17). Temeljem navedene teorije, pretpostavlja se da će eksterni revizor oblikovati svoje uvjerenje o internoj reviziji na temelju aktivnosti revizijskog odbora, znajući da su temeljne aktivnosti revizijskog odbora vezane uz neovisnost, objektivnost i rad interne revizije. U konačnici, aktivnosti eksternih revizora (prosudba o razini korištenja rada interne revizije) i njihova uvjerenja o neovisnosti, objektivnosti i kvaliteti rada interne revizije će se, barem djelomično, temeljiti na povezanim aktivnostima revizijskog odbora.

Zaključno, suradnja između interne i eksterne revizije je važna zbog višestrukih koristi i jednoj i drugoj profesiji, kao i njihovim korisnicima. Iako obje profesije imaju različite uloge u korporativnom upravljanju, njihova zajednička odgovornost se preklapa u području internih kontrola i rizika društva, a posebno onih koji se odnose na proces financijskog izvještavanja. Kako bi se izbjeglo dupliciranje rada zbog preklapanja aktivnosti ovih dviju profesija, suradnja između interne i eksterne revizije može pozitivno utjecati na učinkovitost korporativnog upravljanja ako su navedeni mehanizmi korporativnog upravljanja komplementarni. Za ostvarenje suradnje potrebno je zalaganje obiju strana, a važnu potporu i ulogu u ostvarenju učinkovite suradnje može pružiti učinkovit revizijski odbor koji je kroz svoje odgovornosti upoznat s obje profesije, što mu omogućava identificiranje područja od zajedničkog interesa (Barišić, 2016, 268). Revizijski odbor može olakšati komunikaciju između interne i eksterne revizije te poduprijeti suradnju između

interne i eksterne revizije, primarno kroz rješavanje pitanja objektivnosti i neovisnosti funkcije interne revizije.

Na temelju gore navedenih eksplikacija, nameće se potreba istraživanja suradnje između internih i eksternih revizora, odnosno utvrđivanja čimbenika koji utječu na prosudbu eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije te utvrđivanja potencijalnog moderatorskog utjecaja učinkovitog revizijskog odbora na odluku eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije. Dakle, predmet istraživanja je utvrditi kako percipirana razina neovisnosti i objektivnosti funkcije interne revizije utječe na prosudbu eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije te istražiti utjecaj revizijskog odbora na donošenje odluke eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije.

1.2. SVRHA I CILJEVI ISTRAŽIVANJA

Iz definiranog problema i predmeta istraživanja izvodi se svrha istraživanja te znanstveni i operativni ciljevi koji se žele postići. Osnovna svrha istraživanja je utvrditi čimbenike koji utječu na prosudbu eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije u procesu revizije financijskih izvještaja kako bi se mogle dati preporuke o mogućnostima unaprjeđenja suradnje između interne i eksterne revizije.

Ciljevi istraživanja su:

- ✓ Sistematizirati i kritički proanalizirati dosadašnje teorijske spoznaje i rezultate znanstvenih istraživanja o problematici suradnje između internih i eksternih revizora, a posebno u kontekstu prosudbe eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije.

- ✓ Oblikovati konceptualni model utjecaja pojedinih obilježja funkcije interne revizije te moderatorskog utjecaja učinkovitog revizijskog odbora na percepciju eksternih revizora o neovisnosti i objektivnosti funkcije interne revizije, odnosno na donošenje odluke o razini korištenja rada interne revizije.

- ✓ Empirijski istražiti i utvrditi kako analizirana obilježja funkcije interne revizije utječu na prosudbu i odluku eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije na temelju eksperimentalnog istraživanja s eksternim revizorima. Preciznije:

    → Istražiti i utvrditi utjecaj vrste angažmana interne revizije u društvu (funkcija interne revizije je razvijena unutar društva *vs* funkcija interne revizije je eksternalizirana) na prosudbu eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije.

→ Istražiti i utvrditi utjecaj vrste usluga koju interna revizija pruža društvu (interni revizor pruža isključivo revizijske usluge *vs* interni revizor pruža uz revizijske i savjetodavne usluge) na prosudbu eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije.

→ Istražiti i utvrditi mijenja li se prosudba eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije kada se u razmatranje uključi utjecaj učinkovitog revizijskog odbora kao internog nadzornog mehanizma korporativnog upravljanja. Preciznije:

× Istražiti i utvrditi ima li učinkovit revizijski odbor moderatorski utjecaj na prosudbu eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije, s obzirom na vrstu angažmana interne revizije u društvu.

× Istražiti i utvrditi ima li učinkovit revizijski odbor moderatorski utjecaj na prosudbu eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije, s obzirom na vrste usluga koju interna revizija pruža društvu.

✓ Na temelju dobivenih rezultata istraživanja i spoznaja o tome kako eksterni revizori donose odluke o razini korištenja rada interne revizije dati preporuke o mogućnostima unaprjeđenja suradnje između internih i eksternih revizora sa svrhom postizanja većeg stupnja komplementarnosti između interne revizije, eksterne revizije i revizijskog odbora, odnosno njihove djelotvornosti i učinkovitosti kao mehanizama korporativnog upravljanja.

1.3. Istraživačke hipoteze i konceptualni model istraživanja

Na temelju definiranog problema, predmeta te svrhe i ciljeva istraživanja, u ovom potpoglavlju su definirane istraživačke hipoteze doktorskog rada, s namjerom što kvalitetnijeg razjašnjavanja čimbenika koji utječu na prosudbu eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije. Uz prethodno definirane hipoteze pojednostavljeno će se grafički prikazati konceptualni model istraživanja.

1.3.1. Vrsta angažmana interne revizije u društvu

Vrsta angažmana interne revizije u društvu se uzima u obzir zbog potencijalnog problema objektivnosti i neovisnosti funkcije interne revizije te moguće pristranosti s menadžerom kada je ona organizirana unutra društva. Navedena tematika je posebno aktualizirana u novije vrijeme kada se funkcija interne revizije sve više eksternalizira. Pritom se u praksi mogu pojaviti različiti oblici eksternalizacije funkcije interne revizije (IIA, 2009, 4):

potpuna ili djelomična eksternalizacija (eng. total or partial outsourcing), zajednička služba (eng. co-suorcing) te podugovaranje za pojedini angažman ili dio angažmana (eng. subcontracting).

Eksternalizacija funkcije interne revizije se razvila kao rezultat dva opća trenda. Prvi se odnosi na rastuću važnost savjetodavnih usluga kao dodatnog izvora prihoda za revizijska društava, a drugi na rastuću važnost sustava internih kontrola (Caplan et al., 2007, 5). Dakle, najveći zagovornici eksternalizacije funkcije interne revizije bila su revizijska društva (ponajviše velika revizijska društva) koja su uočila priliku za stvaranjem dodatnog prihoda pružanjem usluga interne revizije (Swanger i Chewning, 2001, 115), dok su s druge strane najveći protivnici eksternalizacije funkcije interne revizije bili iz redova profesije interne revizije, predvođeni Institutom internih revizora (Ježovita, 2013, 181).

Temeljni problem koji vidi Institut je neovisnost eksternih revizora koji kod istog klijenta obavljaju uslugu interne revizije i reviziju financijskih izvještaja (Bostwick i Byington, 1997, 85). Također, američka Komisija za vrijednosne papire ističe mogućnost ugrožavanja neovisnosti koja proizlazi iz povećanog ekonomskog interesa koji postoji kada revizijsko društvo pored revizije financijskih izvještaja pruža klijentu dodatne usluge, usluge interne revizije (Swanger i Chewning, 2001, 115). Stoga je revizijskim društvima koja revidiraju financijske izvještaje listanih društava zabranjeno istovremeno obavljanje usluga interne revizije (Caplan et al., 2007, 26), što bi značilo da eksterni revizori mogu obavljati reviziju financijskih izvještaja i pružati usluge interne revizije samo za nelistana društva u kojima istovremeno provode reviziju financijskih izvještaja (Ahlawat i Lowe, 2004, 160). Nadalje, Caplan et al. (2007, 27) ističu da će eksterni revizori moći pružati usluge interne revizije društvu ako rezultat tih usluga neće biti predmet revizije financijskih izvještaja. U zemljama Europske unije Uredbom 537/2014 (čl. 5, t. 1h) istaknuta je zabrana istovremenog pružanja nerevizijskih usluga u vezi s funkcijom interne revizije kod revidiranih društava koji su subjekti od javnog interesa.

Alternativni oblici angažmana interne revizije u društvu mogu imati različite implikacije na percepciju eksternih revizora o objektivnosti i neovisnosti funkcije interne revizije, stoga je vrsta angažmana interne revizije u društvu te odluka eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije česta tematika novijih istraživanja (Selim i Yiannakas, 2000; Caplan i Kirschenheiter, 2000; Swanger i Chewning, 2001; Geiger et al., 2002; James, 2003; Abbot et al., 2003; Subramaniam et al., 2004; Goodwin, 2004; Ahlawat i Lowe, 2004; Sharma i Subramaniam, 2005; Gramling i Vandervelde, 2006; Carey et al., 2006; Spekle et al., 2007; Abbott et al., 2007; Glover et al., 2008; Desai et al., 2008; Dickins i O'Reilly, 2009; Brandon, 2010; Munro i Stewart, 2010; Arel, 2010; Desai et al., 2011; Arel et al., 2013; Plant, 2015).

Najveći broj navedenih istraživanja provedena su u američkom gospodarstvu koje je najrazvijenije po pitanju eksternalizacije funkcije interne revizije, od popularizacije pojave eksternalizacije funkcije interne revizije devedesetih godina 20. stoljeća. Istraživanje

provedeno 1997. godine za američka društva ističe da 34% društava ima izdvojenu funkciju interne revizije te da su društva koja imaju formiranu funkciju interne revizije skoro četiri puta veća od onih koji su tu funkciju izdvojili (Petravick, 1997). Selim i Yiannakas (2000, 219-221) zaključuju da je 24% društava u potpunosti ili djelomično izdvojilo funkciju interne revizije, a njih 77.5% tu je funkciju izdvojilo u posljednjih pet godina. Uslugu eksternalizacije funkcije interne revizije obavljaju najveća revizijska društva, u 72.5% slučajeva.

U 2010. godini udio društava koja su izdvojila više od 10% aktivnosti funkcije interne revizije bio je 16%, što je značajno smanjenje udjela eksternalizacije funkcije interne revizije, u odnosu na 2006. godinu kada je ta stopa bila 25% (Cheng i Lin, 2011, 37). Globalno istraživanje stručnjaka iz područja interne revizije (CBOK, 2015) pokazuje da u prosjeku 1/3 analiziranih društava eksternalizira jedan dio usluga iz područja interne revizije, dok čak 56% američkih društava eksternaliziraju funkciju interne revizije. Temeljem navedenoga, može se zaključiti da je eksternalizacija rastući i snažan trend oblikovanja funkcije interne revizije.

Što se tiče Hrvatske, ne postoje novija istraživanja i saznanja o razini eksternalizacije funkcije interne revizije, no velika revizijska društva nude trgovačkim društvima opciju eksternalizacije funkcije interne revizije (istraživanje koje je proveo PWC i HIIR pokazuje da 84% hrvatskih društava ima organiziranu funkciju interne revizije unutar društva, HIIR, 2009). S obzirom na restriktivnu svjetsku regulativu po pitanju eksternalizacije funkcije interne revizije, tako i u Hrvatskoj, eksternalizacija funkcije interne revizije ne ide u prilog kreditnim institucijama i osiguravajućim društvima (Ježovita, 2013, 188) gdje se poslovi interne revizije mogu eksternalizirati, ali samo u okviru ograničenja koja nalaže Direktiva 2009/138/EC (Tušek i Sever Mališ, 2013, 151), a to je primjerice da kreditne institucije ne smiju u cijelosti eksternalizirati kontrolne funkcije. Iako su u praksi moguće različite kombinacije angažmana interne revizije u društvu, još uvijek nije jasno koja kombinacija i u kojim uvjetima najviše doprinosi suradnji između internih i eksternih revizora te, općenito, efikasnijem korporativnom upravljanju.

Rezultati većine postojećih istraživanja pokazuju da je percepcija objektivnosti i neovisnosti funkcije interne revizije veća od strane eksternih revizora kad je funkcija interne revizije eksternalizirana (Geiger et al., 2002; James, 2003; Ahlawat i Lowe, 2004; Gramling i Vandervelde, 2006; Abbott et al., 2007; Dickins i O'Relly, 2009; Arel, 2010). Eksterni revizor će prije koristiti rad interne revizije koja je eksternalizirana zbog procijenjene više razine znanja, vještina i tehnologije, kao i veće tehničke osposobljenosti te veće razine kvalitete usluge rada interne revizije (Selim i Yiannakas, 2000; Subramaniam et al., 2004; Sharma i Subramaniam, 2005; Carey et al., 2006; Dickins i O'Reilly, 2009; Plant, 2014). Nadalje, eksternalizacija funkcije interne revizije utječe na smanjenje ukupnih troškove te povećava kvalitetu usluge (Selim i Yiannakas, 2000, 223), ali i na povezane čimbenike kao što je mogućnost formiranja funkcije interne revizije bez gubitka vremena

na zapošljavanje i obuku ili obavljanje interne revizije na udaljenom geografskom području koje je nepogodno za zaposlenike u odjelu interne revizije (Bostwick i Byington, 1997, 85). Međutim, važno je naglasiti da eksternalizacija funkcije interne revizije ima i svoje nedostatke. Neki od nedostataka eksternalizacije funkcije interne revizije (tj. potencijalne prednosti angažmana interne revizije unutar društva) istaknuti u literaturi su: veća naknada internom revizoru (Caplan i Kirschenheiter, 2000), ograničena sposobnost internog revizora da zaštiti društvo od rizika prijevare (James, 2003) te specifičnosti poslovanja društva (Speklle et al., 2007; Plant, 2014), njegova sustava internih kontrola, rizika i korporativnog upravljanja te manje bliski (tj. uglavnom formalni) kontakti sa zaposlenicima koji mogu utjecati ograničavajuće na mogućnosti dobivanja informacija od strane zaposlenika o rizicima te slabostima i nedostatcima sustava internih kontrola (Burt, 2014). Stoga, postojanje perceptivnih pristranosti u vezi korištenja rada interne revizije kada je ona organizirana unutar društva može umanjiti pozitivne učinke takve suradnje između internih i eksternih revizora.

Percepcija eksternih revizora o kvaliteti rada interne revizije se sukladno atribucijskoj teoriji temelji na broju poticaja koji stvaraju uvjete za pristranost interne revizije, što može utjecati na razinu korištenja rada interne revizije. Interni revizori koji su zaposlenici društva ostvaruju svakodnevne kontakte s društvom, izgrađuju bliske odnose sa zaposlenicima te utječu na menadžerske odluke. Oni imaju više direktnih veza s menadžerom, u odnosu kad je funkcija interne revizije eksternalizirana. Nadalje, pozicija internog revizora zaposlenika ovisi o uspješnosti društva, a njegovo napredovanje ovisi o interakciji s menadžerom. Također, eksterni revizori mogu percipirati povoljna izvješća interne revizije kao poticaj usklađivanja s menadžerom, a ne kao rezultat njihova rada. Glover et al. (2008, 200) ističu da će eksterni revizori biti osjetljiviji na navedene razlike u poticajima i motivima te će prije koristiti rad interne revizije ako je ona eksternalizirana. Stoga se pretpostavlja da faktori koji utječu na blisku vezu između internog revizora i menadžera mogu utjecati na percepciju eksternih revizora o objektivnosti i neovisnosti funkcije interne revizije, koja je niža kada su interni revizori zaposlenici društva, u odnosu na to kada je funkcija interne revizije eksternalizirana. Uporišta za ovakva očekivanja mogu se naći u dvije povezane psihološke teorije. Tako se prema već spomenutoj atribucijskoj teoriji može pretpostaviti da će korištenje rada interne revizije od strane eksternih revizora s obzirom na vrstu angažmana interne revizije u društvu ovisiti o percepciji eksternih revizora o broju poticaja koje imaju interni revizori. Sukladno teoriji pripadnosti grupi (eng. group affiliation theory) može se pretpostaviti da će eksterni revizor prije koristiti rad interne revizije kada je funkcija interne revizije eksternalizirana, zbog pripadnosti istoj grupi (npr. funkciju interne revizije u društvu obavlja neko drugo revizijsko društvo) i sklonosti favoriziranja vlastite grupe. Dakle, teorija pripadnosti grupi također ukazuje na to da eksterni revizori mogu biti pristrani u svojim procjenama kvalitete rada interne revizije, kada je funkcija interne revizije eksternalizirana jer svoju

grupu (eksterne revizore) percipiraju objektivnijom i kvalitetnijom. Na temelju gore navedenih rezultata istraživanja o utjecaju vrste angažmana interne revizije u društvu te sukladno atribucijskoj teoriji i teoriji pripadnosti grupi, može se postaviti hipoteza da će eksterni revizori prije koristiti rad interne revizije ako je angažman interne revizije u društvu eksternaliziran, u odnosu kad je funkcija interne revizije organizirana unutar društva zbog percepcije veće neovisnosti i objektivnosti funkcije interne revizije od strane eksternih revizora.

H1A: EKSTERNI REVIZOR ĆE VJEROJATNIJE KORISTITI RAD INTERNE REVIZIJE KADA JE ONA EKSTERNALIZIRANA.

1.3.2. VRSTE USLUGA KOJE INTERNA REVIZIJA PRUŽA DRUŠTVU

Savjetodavna uloga interne revizije istaknuta je samom definicijom interne revizije, gdje se interna revizija definira kao neovisno i objektivno jamstvo te kao savjetodavna aktivnost rukovođena filozofijom dodane vrijednosti s namjerom poboljšanja poslovanja društva (IIA, 2009, 2). U navedenoj definiciji interne revizije sadržane su njene dvije temeljne aktivnosti koje se razlikuju po svojoj prirodi: angažmani s izražavanjem uvjerenja te savjetodavne aktivnosti interne revizije (Reding et al., 2009, 98).

Angažmani s izražavanjem uvjerenja pretpostavljaju objektivno procjenjivanje dokaza sa svrhom pružanja neovisne procjene o adekvatnosti i operativnoj učinkovitosti internih kontrola društva, odnosno internih kontrola unutar određenih procesa i funkcija, ali i o adekvatnosti procesa upravljanja rizicima i korporativnog upravljanja, usklađenosti sa zakonskim propisima, politikama, procedurama i slično (Reding et al., 2009, 106).

Savjetodavne aktivnosti interne revizije pretpostavljaju savjetodavne i druge povezane usluge, čija su priroda i djelokrug usuglašeni s menadžerom, s namjerom sudjelovanja u stvaranju dodane vrijednosti društva te poboljšanja upravljanja društvom, upravljanja rizicima i sustava internih kontrola, s tim da interna revizija pri tome ne preuzima odgovornost koju za to snosi menadžer (Anderson i Dahle, 2009, 23). Iako je savjetodavna uloga interne revizije oduvijek bila sastavni dio ukupne aktivnosti interne revizije u društvu[6], u posljednjih nekoliko godina interni revizori sve više, uz angažmane s izražavanjem uvjerenja, pružaju upravo i savjetodavne usluge. Upravljačke strukture od internih revizora očekuju upravo ovakve vrste usluga, odnosno postavljaju zahtjeve da im funkcija interne revizije bude podrška i pomoć u generiranju informacija i podloga za donošenje poslovnih odluka u uvjetima ograničenih resursa (Spencer Pickett, 2004, 74).

[6] U izmijenjenoj definiciji interne revizije (1999) službeno se potvrđuje savjetodavna uloga interne revizije (uz jamstvenu) kao aktivnost koja treba biti dizajnirana tako da dodaje vrijednost i poboljšava poslovanje društva.

Međunarodni institut internih revizora je, kako bi olakšao razumijevanje uloge interne revizije njenim korisnicima, definirao osnovne elemente kojima interna revizija stvara dodanu vrijednost društvu, a oni uključuju osiguranje jamstva, procjenu i objektivnost. Prema tome, značaj interne revizije proizlazi iz potrebe upravljačkih tijela koja se na internu reviziju oslanjaju za osiguranje objektivnog jamstva te procjene učinkovitosti i djelotvornosti upravljanja, procesa upravljanja rizicima i internih kontrola (IIA, 2012).

Iako postoje brojne koristi savjetodavne funkcije interne revizije, interni revizori se u praktičnom djelovanju susreću s mnoštvom pitanja i problema kada su u pitanju savjetodavne aktivnosti, posebice u kontekstu zahtjeva za primjenom načela neovisnosti i objektivnosti funkcije interne revizije (Krogstad et al., 2000, 25). Stoga su interni revizori u jedinstvenom položaju kao pružatelji obaju vrsta usluga te je ova dvostruka uloga interne revizije generirala značajnu raspravu zbog mogućih sukoba interesa interne revizije (Stewart i Subramaniam, 2010, 328). U tom slučaju postoji opasnost da će interni revizori svoje odluke donositi u najboljem interesu za menadžere, što može dovesti u pitanje objektivnost i neovisnost funkcije interne revizije (Brody i Lowe, 2000, 169).

Savjetodavna uloga interne revizije i njezin značaj predmet je brojnih istraživanja u kojima se primarno razmatra njezin utjecaj na percepciju objektivnosti i neovisnosti funkcije interne revizije od strane eksternih revizora (Haley i McKeon, 1990; Church i Schneider, 1992; Greenspan et al., 1994; Brody i Lowe, 2000; DeZoort et al., 2001; Nagy i Cenker, 2002; Melville, 2003; Paape et al., 2003; Selim et al., 2003; Mutchler, 2003; Bariff, 2003; Ahlawat i Lowe, 2004; Van Peursem, 2005; Cooper et al., 2006; Sarens i DeBeelde, 2006; Christoper et al., 2009; Ahmad i Taylor, 2009; Selim et al., 2009; Munro i Stewart, 2010; Mohd Hanafi, 2013; Hazami-Ammar, 2015).

Nagy i Cenker (2002) ističu da interni revizori pružaju primarno usluge izražavanja uvjerenja, ali provode i neke druge aktivnosti koje pretpostavljaju dodanu vrijednost za društvo. Iako se ističe da je primarna uloga interne revizije pružanje jamstva, Paape et al. (2003) smatraju da nije moguće razdvojiti revizijske od savjetodavnih uloga. Menadžeri društva se često oslanjaju na rad interne revizije kroz savjetodavne aktivnosti te uključuju njihove preporuke u definiranje poslovnih procesa (Mutchler, 2003). Interni revizori sudjeluju u procesu donošenja upravljačkih odluka te imaju pristran odnos s menadžmentom navode Haley i McKeon (1990). Razlog veće razine pristranosti s menadžerom i rastućeg značaja savjetodavne uloge interne revizije se temelji na povećanoj organizacijskoj složenosti, gdje se od internih revizora traži da nadoknade menadžerovo nepoznavanje sustava internih kontrola (Sarens i DeBeelde, 2006). Proaktivna savjetodavna uloga interne revizije te njen partnerski odnos s menadžmentom predstavlja temeljni problem u osiguranju neovisnosti i objektivnosti funkcije interne revizije (Christoper et al., 2009; Selim et al., 2009). Interni revizori imaju nisku razinu objektivnosti i neovisnosti kada im je uloga savjetodavna (Ahlawat i Lowe, 2004) te bi morali biti

objektivni kako bi se akteri korporativnog upravljanja (primjerice revizijski odbori i eksterni revizori) mogli koristiti njihovim radom (Mohd Hanafi, 2013).

Savjetodavna uloga interne revizije stvara dvostruki identitet interne revizije u društvu, odnosno dvije socijalne kategorije (Burt, 2014, 10). Prvi, profesionalni identitet, temeljen je na njihovoj profesionalnoj - revizijskoj ulozi koja je usmjerena na izražavanje uvjerenja i upravljanje unutar društva kroz objektivne procjene. Drugi, identitet zaposlenika, temelji se na njihovoj ulozi „organizacijskog savjetnika" ili „pouzdanog partnera" koji zajedno s menadžmentom radi na poboljšanju poslovanja društva. U jednom trenutku, interni revizor može biti angažiran od strane menadžmenta da mu preporuči kako dizajnirati određeni element sustava interne kontrole, dok ga s druge strane menadžment može angažirati da izvrši reviziju učinkovitosti sličnog elementa sustava interne kontrole pod njegovim nadzorom. Stoga, interni revizori moraju znati upravljati s različitim identitetima kako bi osigurali objektivnost u procjeni sustava internih kontrola. Interakcija ovih dvaju identiteta može imati negativne efekte na stvarnu ili percipiranu objektivnost interne revizije, jer identitet zaposlenika može utjecati na pristranost procjena koje donosi profesionalni identiteta.

Iako bi interni revizori u svom radu trebali biti neovisni i objektivni, postojanje navedenih poticaja koji proizlaze iz dvojne uloge interne revizije može utjecati na percepciju eksternih revizora o njihovoj neovisnosti i objektivnosti. Tako na temelju već spomenute atribucijske teorije, može se pretpostaviti da će eksterni revizor manje koristiti rad interne revizije ako su interni revizori uključeni u pružanje savjetodavnih aktivnosti uz jamstvene jer ih mogu prepoznati/percipirati kao poticaje koji utječu na razinu pristranosti interne revizije. Dakle, eksterni revizori mogu percipirati interne revizore koji obavljaju savjetodavne usluge manje objektivnima zbog prisutnosti poticaja, temeljenih na bliskoj suradnji s menadžerom (DeZoort et al., 2001, 264). S obzirom na gore navedene rezultate istraživanja te sukladno atribucijskoj teoriji, postavlja se hipoteza da će eksterni revizori biti pristrani u ocjeni neovisnosti i objektivnosti funkcije interne revizije kada interni revizori istovremeno obavljaju savjetodavne i revizijske usluge.

H1B: EKSTERNI REVIZOR ĆE VJEROJATNIJE KORISTITI RAD INTERNE REVIZIJE KADA ONA PRUŽA SAMO REVIZIJSKE USLUGE.

1.3.3. UTJECAJ UČINKOVITOG REVIZIJSKOG ODBORA

Zahtjevi za boljim korporativnim upravljanjem i zaštitom dioničara te ostalih interesno-utjecajnih skupina, u posljednja dva desetljeća istaknuli su važnost revizijskog odbora u kontekstu osiguranja učinkovitosti korporativnog upravljanja i njegova nadzora pa je u tom razdoblju njegovo osnivanje postalo međunarodno prihvaćeno (Barišić, 2016, 264). U kontekstu obveze osnivanja i djelovanja revizijskog odbora, praksa u različitim zemljama se bitno razlikuje. U nekim državama, revizijski odbori su obvezni za listana društva, dok se

u drugim revizijski odbori osnivaju i djeluju kao ekonomska nužnost i potreba delegiranja odgovarajućih nadzornih funkcija. Ipak, kada su dobro strukturirani i kada su im jasno dane ovlasti, revizijski odbori mogu biti od velike koristi menadžmentu, dioničarima te internim i eksternim revizorima (Sever Mališ et al., 2012, 383).

Revizijski odbor se može organizirati kao pododbor nadzornog odbora i/ili upravnog odbora. Neovisno o tome radi li se o kontinentalnom sustavu korporativnog upravljanja za koje je karakteristična dvojna upravljačka struktura (nadzorni odbor i menadžment) ili o angloameričkom sustavu korporativnog upravljanja (jedinstveni odbor), revizijski odbor je jedan od specijaliziranih pododbora na kojega se delegiraju određene nadzorne funkcije.

Samo postojanje, odnosno organiziranje revizijskog odbora, samo po sebi nije dovoljno. Naime, revizijski odbori moraju biti na odgovarajući način informirani, predani svom poslu te ispitivački orijentirani u ispunjavanju svojih dužnosti nadziranja u području internih kontrola i upravljanja rizicima, financijskog izvještavanja, primjene zakonskih propisa i regulative i procesa eksterne i interne revizije (Tušek, 2016, 246). Stoga, revizijski odbor može biti učinkovit, odnosno neučinkovit. U ovom istraživanju utjecaj učinkovitog revizijskog odbora se razmatra kao moderatorska varijabla za koju se pretpostavlja da bi mogla utjecati na odluku eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije. Učinkovit revizijski odbor uvelike može povećati organizacijsku neovisnost i objektivnost funkcije interne revizije te utjecati na percepciju eksternih revizora u vezi s neovisnošću i objektivnošću funkcije interne revizije. Nadalje, stručnost članova revizijskog odbora utječe na pouzdanost sustava interne kontrole i poboljšava kvalitetu odnosa između interne revizije i menadžmenta (Hazami-Ammar, 2015, 216).

Važna uloga revizijskog odbora je u podršci internoj reviziji u ostvarivanju njezinih osnovnih funkcija. Podrška revizijskog odbora internoj reviziji trebala bi imati pozitivan utjecaj na kvalitetu interne revizije. Iako atribucijska teorija sugerira da angažman i vrste usluga koju pruža interna revizija društvu utječu na prosudbu eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije, učinkovitost revizijskog odbora mogla bi promijeniti intenzitet utjecaja.

Obveze i odgovornosti revizijskog odbora u vezi aktivnosti interne revizije su (Tušek, 2015a, 189): procjena organizacijske neovisnosti i objektivnosti funkcije interne revizije, iskomunicirati s internim revizorom najznačajnije nalaze interne revizije, ispitati i odobriti plan rada interne revizije, ispitati odnos internog s eksternim revizorom te koordinirati njihovu suradnju i rad.

Kako bi revizijski odbor ispunio svoje obveze i odgovornosti, potrebno je uspostaviti komunikaciju s funkcijom interne revizije koja je detaljnije pojašnjena Međunarodnim okvirom profesionalnog djelovanja. Primarni Standard koji ističe da interni revizor mora komunicirati i biti u izravnoj komunikaciji s revizijskim odborom je Standard 1111-Izravna

interakcija s odborom (IIA, 2009, 17). Interakciju s odborom detaljnije obrađuje Preporuka za rad 1111-1 navedenog Okvira.

Do izravne komunikacije dolazi ako interni revizor redovito sudjeluje na sastancima vezanim uz odgovornosti revizijskog odbora za nadzor nad revizijom, financijskim izvještavanjem, upravljanjem društvom i kontrolom. Sudjelovanjem internih revizora na sastancima osigurava se njihova obaviještenost uz strateške, poslovne i operativne novitete i postavljanje pitanja vezano uz visoku razinu rizika, sustave, postupke ili kontrolu. Nadalje, sudjelovanje na sastancima omogućava razmjenu informacija vezano uz planove i aktivnosti interne revizije te međusobno obavještavanje o bilo kakvim drugim pitanjima od zajedničkog interesa (IIA, 2009, 47).

Iz gore navedenih profesionalnih zahtjeva vidljiv je smjer razvoja funkcije interne revizije unutar društva, prema kojemu interna revizija postaje interni mehanizam korporativnog upravljanja, a ne samo podrška i pomoć menadžmentu u realizaciji upravljačkih funkcija. Samo tako interna revizija može potencijalno nelojalan menadžment spriječiti u narušavanju načela stabilnog, sigurnog i uspješnog poslovanja što je interes vlasnika (Tušek, 2015b, 55).

Nadalje, bitan Standard koji je vezan za odnos funkcije interne revizije i revizijskog odbora je Standard 1110-Organizacijska neovisnost. Prema tom Standardu, glavni interni revizor treba podnijeti izvještaj onoj razini unutar društva koja omogućava funkciji interne revizije da ispuni svoje odgovornosti te najmanje jednom godišnje potvrdi revizijskom odboru organizacijsku neovisnost funkcije interne revizije (IIA, 2009, 16). Organizacijsku neovisnost detaljnije obrađuje Preporuka za rad 1110-1.

Sukladno navedenoj Preporuci, interni revizori moraju imati potporu revizijskog odbora kako bi mogli računati na suradnju s menadžmentom i obaviti svoj posao bez uplitanja. Također, interni revizori trebaju odgovarati osobi u društvu koja ima dovoljne ovlasti za promicanje neovisnosti i osiguranje širokog obuhvata revizije. Glavni interni revizor društva funkcionalno odgovara revizijskom odboru, a administrativno menadžmentu društva, tj. onima koji osiguravaju neovisnost u društvu. Odgovaranje revizijskom odboru u funkcionalnom smislu obično znači da revizijski odbor (IIA, 2009, 45): odobrava cjelokupnu povelju interne revizije; odobrava procjenu rizika interne revizije i povezani revizijski plan; prima priopćenja od glavnog internog revizora o rezultatima interne revizije, kao i godišnju potvrdu neovisnosti interne revizije u društvu; odobrava sve odluke vezano uz procjenu učinkovitosti, imenovanje ili razrješenje glavnog internog revizora; odobrava godišnju naknadu i prilagodbu plaće internog revizora; postavlja odgovarajuće upite internom revizoru s ciljem utvrđivanja postoji li opseg revizije koji narušava sposobnost interne revizije u obavljanju svojih dužnosti.

Također, odnos interne revizije i revizijskog odbora definiran je i Standardom 2060-Podnošenje izvještaja odboru i višem menadžmentu. Sukladno Standardu 2060, interni

revizor je dužan podnijeti izvještaj revizijskom odboru o svrsi interne revizije, ovlastima, odgovornostima i izvedbi u odnosu na plan. Podnošenje izvještaja također treba uključivati značajne izloženosti riziku i pitanja kontrole, pitanja korporativnog upravljanja te ostala pitanja koja traži ili zahtijeva revizijski odbor (IIA, 2009, 27). Učestalost i sadržaj izvještaja definirani su u razgovoru s revizijskim odborom te ovise o važnosti informacija koje treba prenijeti i hitnosti s tim vezanim radnjama koje treba poduzeti revizijski odbor (prema Tumačenju Standarda 2060, IIA, 2009, 103).

Navedeni Standard detaljnije obrađuje Preporuka za rad 2060-1. Na temelju Preporuke, izvješće koje interni revizor pruža revizijskom odboru trebalo bi naglašavati značajna zapažanja o angažmanu te izvijestiti revizijski odbor o svim važnim odstupanjima od odobrenog radnog rasporeda angažmana, plana za osoblje i proračune te uzroke spomenutih odstupanja, kao i poduzete ili potrebne mjere. Također, trebalo bi se istaknuti i važna zapažanja koja mogu utjecati štetno za društvo, kao što je rješavanje prijevare, nepravilnosti, nezakonita djela, greške, neefikasnost, štete zbog nemara, neučinkovitost, sukob interesa i slabosti kontrola. Nastavno na to, revizijski odbor donijet će odluke o primjerenom djelovanju koje treba poduzeti vezano uz važna zapažanja o angažmanu interne revizije (IIA, 2009, 103).

Međunarodni revizijski standardi također ističu važnost suradnje i komunikacije između eksterne revizije i revizijskog odbora. Komuniciranje s revizijskim odborom je postalo ključnim elementom u komuniciranju eksternih revizora s onima koji su zaduženi za upravljanje. Međunarodni revizijski standard 260 ističe da bi eksterni revizor trebao redovito sudjelovati u radu revizijskog odbora te komunicirati barem jedanput godišnje s revizijskim odborom bez menadžera.

Posebno mjesto i uloga revizijskog odbora u korporativnom upravljanju istaknuta je i novom Direktivom 2014/56 EU i Uredbom (EU) br. 537/2014 gdje su temeljni zadaci revizijskog odbora sljedeći: izvijestiti upravljačko ili nadzorno tijelo o ishodima eksterne revizije te objasniti kako je eksterna revizija pridonijela cjelovitosti financijskog izvještavanja i koja je uloga revizijskog odbora u tom procesu; pratiti postupak financijskog izvještavanja te podnošenje preporuka ili prijedloga kako bi se osigurao njegov integritet; pratiti učinkovitost internih kontrola i sustava upravljanja rizicima društva i gdje je to moguće pratiti internu reviziju u vezi financijskog izvještavanja revidiranog društva, bez kršenja svoje neovisnosti; pratiti eksternu reviziju godišnjih i konsolidiranih financijskih izvještaja, osobito njezino djelovanje, uzevši u obzir rezultate i zaključke od strane nadležnog tijela; razmatrati i pratiti neovisnost eksternih revizora i posebno prikladnost obavljanja nerevizijskih usluga kod revidiranog društva; i biti odgovoran za postupak izbora eksternog revizora i dati preporuke za imenovanje eksternog revizora.

Temeljem navedenoga, pretpostavlja se da bi učinkovitost revizijskog odbora trebala proaktivno utjecati na suradnju između internog i eksternog revizora. Treasury (2015, 5-7,

12) ističe sljedeće faktore (učinkovitosti) revizijskog odbora koji mogu utjecati na suradnju između internog i eksternog revizora: održavanje periodičnih sastanaka, pristup dokumentima interne revizije, omogućavanje eksternom revizoru pregled izvješća interne revizije, rasprava oko ključnih računovodstvenih i revizijskih pitanja te identifikacija internih i eksternih promjena koji utječu na internog revizora. Goodwin-Stewart i Kent (2006, 387) u svom istraživanju zaključuju da stručnost revizijskog odbora pozitivno utječe na suradnju između internog i eksternog revizora. Endaya (2014, 78) ističe da suradnja između internih i eksternih revizora ovisi o podršci revizijskog odbora koji može utjecati na poboljšanje njihove suradnje kroz povećanje objektivnosti internog revizora i reduciranje smetnji u komunikaciji s menadžerom. Odgovarajuća komunikacija između revizijskog odbora te eksternih i internih revizora utječe na učinkovitost revizija (Fowzia, 2010, 34). Gramling et al. (2004, 239) ističu potrebu za istraživanjem utjecaja učinkovitog revizijskog odbora na suradnju profesija interne i eksterne revizije kao važnog mehanizma korporativnog upravljanja.

Što se tiče Hrvatske, dosadašnja iskustva u razvoju, djelovanju i učinkovitosti revizijskih odbora u hrvatskim društvima pokazuju pozitivne rezultate, no istodobno su prisutne i brojne poteškoće te ograničavajući čimbenici kao što su pasivnost i nerazumijevanje upravljačkih struktura, neadekvatnost upravljačkog procesa te izostanak racionalnog poslovnog odlučivanja, neodgovornost u aktivnostima nadziranja poslovanja društva, kao i neusklađenost normativnog okvira sa zahtjevima relevantnih direktiva, smjernica i najbolje prakse djelovanja revizijskog odbora. Unatoč postojećim brojnim društvenim i ekonomskim problemima u posttranzicijskim zemljama, veliki je izazov i neodgodivi zadatak stvarnog prihvaćanja te primjene prihvaćenih profesionalnih zadataka i smjernica u vezi djelovanja revizijskog odbora kao bitnog nadzornog mehanizma korporativnog upravljanja jer je to jedini način unaprjeđenja kvalitete i prakse korporativnog upravljanja u društvima posttranzicijskih zemalja (Tušek, 2015b, 56).

Normativni okvir rada revizijskih odbora u Hrvatskoj, kao i nadležnost te odgovornost revizijskih odbora je u potpunosti jednak nadležnostima i odgovornostima revizijskih odbora u svijetu (Tušek, 2015b, 53). Djelovanje rada, kao i obvezu osnivanja revizijskog odbora definirano je Zakonom o reviziji (NN, 146/2005, 139/2008, 144/2012) te su obveznici uspostave revizijskih odbora društva od javnog interesa[7]. Revizijski odbori bi trebali biti sastavljeni od neovisnih članova nadzornog/upravnog odbora ili imenovani od strane nadzornog/upravnog odbora koji u društvu nemaju nikakve izvršne i operativne ovlasti te najmanje jedan član mora imati kompetencije iz područja računovodstva i revizije (Zakon o reviziji, čl. 27). Sukladno odredbama Zakona kroz članak 28, istaknute su sljedeće uloge i odgovornosti revizijskog odbora: prati postupak financijskog izvještavanja, prati učinkovitost sustava interne kontrole te sustava upravljanja rizikom, nadgleda provođenje

[7] Društva od javnog interesa definirana su Zakonom o računovodstvu.

revizije godišnjih financijskih i konsolidiranih izvještaja, prati neovisnost eksternih revizora, daje preporuke skupštini o odabiru eksternog revizora te raspravlja o planovima i godišnjem izvješću interne revizije te o značajnim pitanjima koji se odnose na ovo područje.

Normativni okvir je definiran i Zakonom o trgovačkim društvima (NN, 152/2011, 111/2012, 68/2013) gdje se ističe da nadzorni odbor može imenovati komisiju radi pripreme odluka koje donosi (članak 264). Upravo je revizijski odbor komisija na koju se referira navedeni Zakon. Kreditne institucije također ističu važnost revizijskog odbora kroz Zakon o kreditnim institucijama (NN, 159/2013), gdje menadžment kreditne institucije prihvaća godišnji plan rada interne revizije, uz prethodno mišljenje revizijskog odbora. Izvješća koja sastavljaju interni revizori kreditnih institucija o svakoj obavljenoj reviziji dostavljaju se revizijskom odboru (članak 188 Zakona). Postupnim usklađivanjem hrvatskog zakonodavstva u području revizijskih odbora sa zahtjevima EU, ali istodobno i stvarnom promjenom razine svijesti i djelovanja svih sudionika u sustavu korporativnog upravljanja, za očekivati je da će praksa organiziranja i djelovanja revizijskih odbora za određene kategorije trgovačkih društava biti sve prisutnija i bogatija (Tušek, 2016, 247).

Dosadašnja istraživanja (Raghunandan i McHugh, 1994; Goodwin i Yeo, 2001; Raghunandan et al., 2001; Carcello et al., 2002; Bariff, 2003; Goodwin, 2003; Goodwin-Stewart i Kent, 2006; Mat Zain i Subramaniam, 2007; Turley i Zaman, 2007; Christopher et al., 2009; Fowzia, 2010; Ramasawmy i Ramen, 2012; Mohd Hanafi, 2013) nisu dala značajne pomake u razumijevanju utjecaja revizijskog odbora na suradnju između internog i eksternog revizora gdje je, temeljem toga, ostavljen značajan prostor za istraživanje, osobito korištenjem eksperimentalne metode istraživanja (zaključci istraživanja su prezentirani u poglavlju 5.2). Većina istraživanja zaključuju da učinkovitost revizijskog odbora igra ključnu ulogu u podržavanju položaja interne revizije i jačanja neovisnosti te objektivnosti funkcije interne revizije. Dosadašnja istraživanja su se uglavnom orijentirala na analizu pojednostavljene uloge revizijskog odbora razmatranu pretežito s aspekta linije izvještavanja, a u ovom istraživanju promatra se kompleksnija uloga revizijskog odbora, tj. njegova uloga kao cjelovitog nadzornog mehanizma korporativnog upravljanja, koji bi mogao utjecati na percepciju eksternih revizora o neovisnosti i objektivnosti funkcije interne revizije.

Utjecaj revizijskog odbora na percepciju eksternih revizora o razini neovisnosti i objektivnosti funkcije interne revizije također se može objasniti postavkama atribucijske teorije, točnije atribucijskom teorijom uvjerenja drugog reda (Gray i Hunton, 2011, 17). Prema navedenoj teoriji prosudba o razini korištenja rada interne revizije (percepcija eksternih revizora o objektivnosti i neovisnosti funkcije interne revizije) temelji se barem dijelom i na uvjerenjima vezanim za aktivnosti revizijskog odbora. Dakle, sukladno atribucijskoj teoriji uvjerenja drugog reda pretpostavlja se da postojanje učinkovitog revizijskog odbora može pozitivno utjecati na percepciju eksternih revizora o neovisnosti i

objektivnosti funkcije interne revizije te da, u tom slučaju, eksterni revizor procjenjuje veću kvalitetu rada interne revizije, u odnosu kada ne postoji učinkovit revizijski odbor. Postojanje učinkovitog revizijskog odbora i njegov utjecaj na objektivnost i kvalitetu rada interne revizije može dodatno povećati koristi oslanjanja na internu reviziju kada je ona organizirana unutar društva zbog koristi koju ona može pružiti u identificiranju slabosti internih kontrola kada je organizirana unutar društva, sukladno pretpostavkama teorije organizacijskog identiteta te koncepta organizacijskog glasa. Teorija organizacijskog identiteta pretpostavlja da će pojedinci unutar grupe imati više povjerenja prema pojedincima unutar grupe, nego prema pojedincima izvan grupe (Burt, 2014, 3). Koncept organizacijskog glasa pretpostavlja da će pojedinci prije dijeliti negativne informacije s pojedincima unutar grupe, nego s pojedincima izvan grupe. Prema tome, sukladno konceptu organizacijskog glasa, zaposlenici će prije uskratiti informacije o slabostima i nedostatcima interne kontrole internim revizorima kada je funkcija interne revizije eksternalizirana, nego li internim revizorima koji su zaposlenici društva kako bi zaštitili društvo. Stoga se sukladno teoriji organizacijskog identiteta i konceptu organizacijskog glasa može pretpostaviti da će zaposlenici dijeliti više informacija o sustavu internih kontrola društva te njihovim nedostacima i slabostima internim revizorima angažiranim unutar društva, nego li alternativnoj vrsti njezina angažmana. Dakle, na temelju atribucijske teorije uvjerenja drugog reda može se pretpostaviti da će percepcija eksternih revizora o objektivnosti i neovisnosti funkcije interne revizije ovisiti i o njihovoj procjeni učinkovitosti revizijskog odbora. Zbog pretpostavke da je uloga revizijskog odbora nadzirati kvalitetu rada interne revizije te da se tako ostvaruju prednosti angažmana interne revizije unutra društva sukladno teoriji organizacijskog identiteta i konceptu organizacijskog glasa, može se pretpostaviti da će u takvim okolnostima eksterni revizori radije koristiti rad interne revizije kada je ona organizirana unutar društva, u odnosu na alternativnu vrstu njezina angažmana.

Sukladno atribucijskoj teoriji uvjerenja drugog reda, učinkovitost revizijskog odbora se razmatra kao moderatorska varijabla i kada interni revizori uz revizijske usluge pružaju savjetodavne usluge menadžmentu. Iako se može pretpostaviti da će se eksterni revizori, sukladno atribucijskoj teoriji, manje oslanjati na rad interne revizije kada pruža i savjetodavne usluge, moderatorska uloga učinkovitog revizijskog odbora mogla bi rezultirati rješenjem problema neovisnosti i objektivnosti funkcije interne revizije. Naime, zadatak učinkovitog revizijskog odbora je u prepoznavanju poticaja koji utječu na razinu pristranosti interne revizije te u poduzimanju odgovarajućih mjera zaštite. Stoga, slično kao kada je funkcija interne revizije organizirana unutar društva, i u ovom slučaju učinkovitost revizijskog odbora može naglasiti koristi pružanja savjetodavnih usluga internih revizora jer svojim znanjima i vještinama o poslovnim procesima, rizicima, kontrolama društva te korporativnom upravljanju interni revizori mogu značajno pridonijeti unaprjeđenju

njegova poslovanja i kvaliteti financijskog izvještavanja. S obzirom na navedeno, postavljaju sljedeće hipoteze:

H2A: UBLAŽAVAJUĆI UTJECAJ UČINKOVITOG REVIZIJSKOG ODBORA NA PROSUDBU EKSTERNIH REVIZORA O RAZINI KORIŠTENJA RADA INTERNE REVIZIJE JE IZRAŽENIJI KADA JE FUNKCIJA INTERNE REVIZIJE ORGANIZIRANA UNUTAR DRUŠTVA.

H2B: UBLAŽAVAJUĆI UTJECAJ UČINKOVITOG REVIZIJSKOG ODBORA NA PROSUDBU EKSTERNIH REVIZORA O RAZINI KORIŠTENJA RADA INTERNE REVIZIJE JE IZRAŽENIJI KADA INTERNI REVIZORI UZ REVIZIJSKE PRUŽAJU I SAVJETODAVNE USLUGE.

1.3.4. KONCEPTUALNI MODEL ISTRAŽIVANJA

Interna i eksterna revizija te revizijski odbor važni su mehanizmi korporativnog upravljanja, a njihovo postojanje i uloga najbolje su objašnjeni postavkama agencijske teorije[8]. U većini institucionalnih okruženja korištenje navedenih mehanizama je i zakonski obvezujuće[9], a posebno kod društava čiji vrijednosni papiri kotiraju na tržištima kapitala. Djelotvornost i učinkovitost navedenih mehanizama bit će u najvećoj mjeri postignuta kada oni djeluju međusobno kao komplementi te je stoga važno analizirati i utvrditi koja njihova obilježja i modaliteti funkcioniranja u praksi dovode do ostvarenja navedenih ciljeva.

Cilj doktorskog rada je analizirati i utvrditi kako vrsta angažmana interne revizije i vrsta usluga koju interna revizija pruža društvu utječu na prosudbu, tj. odluku eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije uz dodatno moderiranje za utjecaj učinkovitog revizijskog odbora. Cilj navedene analize je razumjeti moguće prosudbene pristranosti u donošenju odluka eksternih revizora kako bi se povećala suradnja i komplementarnost između navedenih mehanizma korporativnog upravljanja. Budući da se u istraživanju analizira način prosuđivanja eksternih revizora, pretpostavke modela oslanjaju se i na postavke različitih teorija iz područja kognitivne socijalne psihologije poput atribucijske teorije, teorije pripadnosti grupi te atribucijske teorije uvjerenja drugog reda.

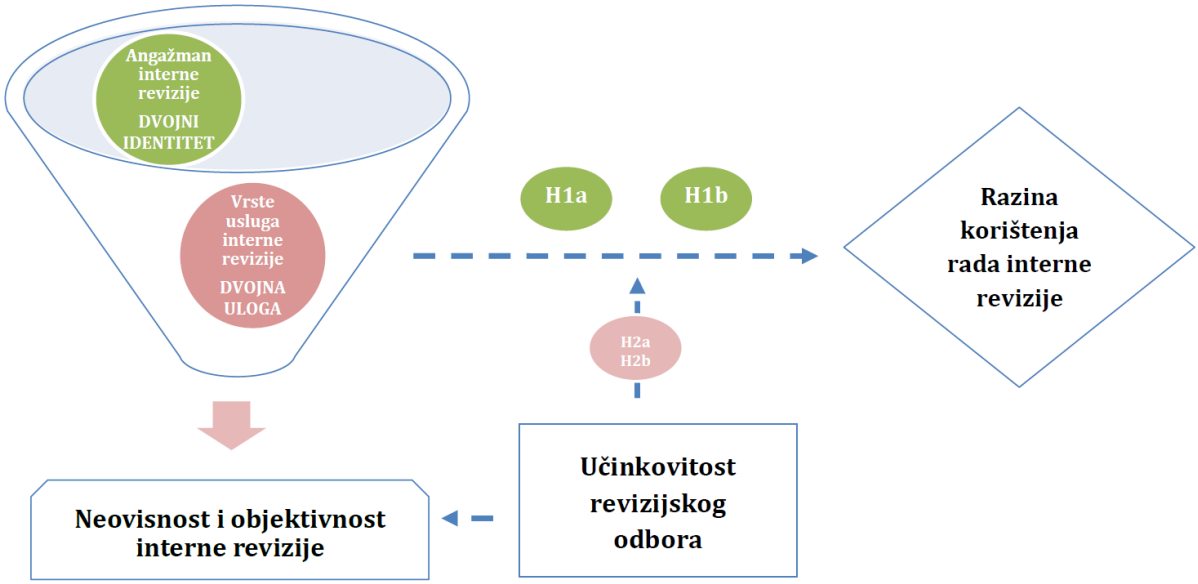
Dakle, u doktorskom radu se analizira utjecaj vrste angažmana i vrste usluga interne revizije na percepciju eksternih revizora o neovisnosti i objektivnosti funkcije interne revizije. Na temelju postavki atribucijske teorije pretpostavlja se da će vrsta angažmana interne revizije i vrste usluga koju pruža interna revizija značajno utjecati na prosudbu eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije (H1a i H1b), a što će značajno

[8] Uloga interne i eksterne revizije te revizijskog odbora u korporativnom upravljanju detaljnije je pojašnjena u poglavlju 2.

[9] Zakonska obveza uspostave funkcije interne revizije za sada postoji samo u SAD-u za poduzeća na NYSE koja kroz svoje regulatorne odredbe zahtijeva da sva listana društva moraju imati uspostavljenu funkciju interne revizije dok u Hrvatskoj zakonska obveza uspostave interne revizije postoji samo za kreditne institucije te za osiguravajuća društva.

utjecati na vrijeme, opseg i troškove eksterne revizije te indirektno na učinkovitost korporativnog upravljanja. Važan doprinos postojećim istraživanjima navedene problematike je uključivanje učinkovitog revizijskog odbora kao moderatorske varijable za koju se, na temelju atribucijske teorije uvjerenja drugog reda, pretpostavlja da bi mogla značajno utjecati na percepciju eksternih revizora o neovisnosti i objektivnosti funkcije interne revizije (H2a i H2b).

SLIKA 1: POJEDNOSTAVLJENI KONCEPTUALNI MODEL ISTRAŽIVANJA



IZVOR: IZRADA DOKTORANDA

1.4. METODOLOGIJA ISTRAŽIVANJA

Istraživanje za potrebe izrade doktorskog rada obuhvaća različite teorijske i empirijske dijelove od kojih svaki prema karakteru istraživanja zahtijeva drugačiji metodološki pristup znanstveno-istraživačkog rada. Teorijski dio zahtijeva istraživanje i analiziranje relevantnih znanstvenih i stručnih članaka te donošenje odgovarajućih teorijskih zaključaka i pretpostavki nužnih za provođenje empirijskog istraživanja. Prilikom izrade doktorskog rada, koriste se sljedeće metode znanstvenog istraživanja: induktivna metoda i deduktivna metoda, metoda deskripcije i eksplanacije, metoda analize i metoda sinteze, metoda apstrakcije i metoda konkretizacije, metoda generalizacije i metoda specijalizacije, metoda dokazivanje i metoda opovrgavanja, metoda klasifikacije i metoda kompilacije te komparativna metoda.

Osim toga, u empirijskom dijelu istraživanja za testiranje istraživačkih hipoteza koristi se eksperimentalno istraživanje u kojem su eksternim revizorima nasumce dodijeljene različite varijante opisa funkcije interne revizije i obilježja učinkovitog, odnosno

neučinkovitog revizijskog odbora na temelju kojih donose svoju prosudbu o razini korištenja rada interne revizije. Eksperiment se temelji na manipulaciji sljedećih varijabli: vrste angažmana interne revizije u društvu (interna revizija je organizirana unutar društva *vs* funkcija interne revizije je eksternalizirana) te vrsti usluga koje interna revizija pruža u društvu (savjetodavna i revizijska usluga *vs* isključivo revizijska usluga), uz moderatorski utjecaj učinkovitog revizijskog odbora (revizijski odbor nije učinkovit *vs* revizijski odbor je učinkovit).

Prije izrade i provedbe konkretnog eksperimentalnog istraživanja, provelo se preliminarno eksperimentalno istraživanje sa studentima diplomskog studija Ekonomskog fakulteta u Splitu koji su slušali kolegije Revizija te Interna kontrola i revizija te studentima Ekonomskog fakulteta u Ljubljani koji su slušali kolegij Revizija. Preliminarnim istraživanjem su se testirali sadržaji studija slučaja s ciljem utvrđivanja razumljivosti i realnosti opisanih situacija u scenarijima. Dakle, glavna uloga preliminarnog istraživanja je u unaprjeđenju i razvijanju scenarija (studija slučaja). Dodatno, s istom svrhom provedeno je i pilot istraživanje s ovlaštenim revizorima koji nisu dio uzorka za testiranje hipoteza te s članovima Katedre za računovodstvo na Ekonomskom fakultetu u Splitu.

Eksperimentalno istraživanje u svrhu testiranja postavljenih hipoteza provedeno je s ovlaštenim eksternim revizorima koji su svoj certifikat stekli u Hrvatskoj kako bi se procijenili relevantni čimbenici koji utječu na njihovu prosudbu o razini korištenja rada interne revizije. Naime, kako bi se osigurala što viša razina valjanosti provedenog eksperimenta i što više kontrolirali uvjeti provođenja eksperimenta, eksperiment je proveden na radionicama eksternih revizora koje se organiziraju pri Hrvatskoj revizijskoj komori. Upravo provođenje eksperimenta na jedan od ova dva načina doprinosi eksternoj valjanosti eksperimenta, kao i kontroli uvjeta ispitivanja (Trotman, 2001, 187).

Također, zavisna varijabla (prosudba eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije, korištenjem Likertove skale) se kontrolira dijeleći studije slučaja na slučajan način (eng. randomization). Eksternim revizorima se nisu uvodno isticali detaljnije informacije vezane za eksperiment kako subjekti ispitivanja (eksterni revizori) ne bi postali svjesni posljedica, točnije rezultata eksperimentalnog istraživanja (Trotman, 2001, 188). Eksperimentalni zadaci definirani kroz studije slučaja prikazuju jednostavne, manje kompleksne zadatke kako bi ispitanici (sudionici eksperimenta) imali motiva u rješavanju eksperimentalnih zadataka (studija slučajeva).

Studije slučaja su dizajnirane na temelju prethodno analiziranih sličnih studija i uz razmatranje ostalih relevantnih okolnosti te na temelju preporuka i uočenih nedostataka iz provedenog preliminarnog i pilot istraživanja. Sudionici eksperimenta su na slučajan način raspoređeni u grupe gdje su dobili studije slučajeva. Jedan dio ispitanika i studija slučaja hipotetskog društva ima ulogu eksperimentalne grupe (grupe na kojoj se primjenjuje

manipulacija), dok drugi dio ispitanika i studija slučaja ima ulogu kontrolne grupe (grupe na kojoj se ne primjenjuje manipulacija).

Eksperimentalna istraživanja se danas ravnomjerno koriste uz teorijska i empirijska istraživanja iz područja revizije (primjerice: Clark et al., 1981; Brown, 1983; Schneider, 1984, 1985; Brown i Karan, 1986; Margheim, 1986; Messier i Schneider, 1988; Margheim i Label, 1990; Campbell, 1993; Maletta, 1993; Maletta i Kida, 1993; Whittington i Margheim, 1993; Mills, 1996; Brody et al., 1998; Gramling, 1999; Brody i Lowe, 2000; DeZoort et al., 2001; Gramling i Vandervelde, 2006; Desai et al., 2008; Glover et al., 2008; Arel, 2010; Brandon, 2010; Munro i Stewart, 2010, 2011; Gray i Hunton, 2011; Mohd Hanafi, 2013).

Ono što čini osnovnu razliku između istraživanja revizijske prosudbe i ostalih područja istraživanja (primjerice, menadžersko računovodstva) odnosi se na pretpostavkama ponašanja revizora. Dok druga područja istraživanja pretpostavljaju ekstremne oblike racionalnosti (primjerice, maksimizaciju dobiti), istraživanja iz područja revizije pretpostavljaju da ljudsko ponašanje odražava implikacije omeđene racionalnošću. Također, veliki broj istraživanja koja su istraživala revizijsku prosudbu koristila su eksperiment kao metodologiju (Mala i Chand, 2015, 37).

Cilj eksperimentalnih istraživanja je da se teorijski modeli provjere u eksperimentalnim uvjetima. U odnosu na ne-eksperimentalna istraživanja koja se temelje na promatranju nezavisnih varijabli, u eksperimentalnim istraživanjima nezavisna varijabla se mora kontrolirati, odnosno manipulirati. Nadalje, istraživač manipulira nezavisnom varijablom i utvrđuje utjecaj na zavisnu varijablu (Trotman et al., 2011). Eksperimentalna ekonomija obuhvaća istraživanja u kojim se podaci prikupljaju u kontroliranim, tj. umjetnim uvjetima, gdje se sudionici na slučajan način svrstavaju u eksperimentalnu i kontrolnu skupinu te se potom uspoređuju rezultati tih dviju skupina.

Nedostatak eksperimentalnih istraživanja je u tome što ispitanici djeluju u kontroliranim uvjetima i nemaju poticaj da se ponašaju na isti način, kao i u realnim uvjetima. Eksperimentalni uvjeti se obično razlikuju od prirodnih uvjeta u realnom životu. To predstavlja jednu od glavnih kritika eksperimentalnih istraživanja, a tiče se eksterne valjanosti (DeZoort et al., 2006). Eksperimentalna ekonomija upotrebljava nacrte eksperimenata koja imaju za cilj traženje pravilnosti i uzročno posljedičnih veza u svrhu izrade novih ekonomskih teorija uz primijenjena eksperimentalna istraživanja te koja imaju za cilj analizu ponašanja ispitanika u realnom svijetu. Jedna od najvećih prijetnji vanjske i unutarnje valjanosti eksperimenta je uzorkovanje. Za prevladavanje ograničenja eksperimentalnih istraživanja, potrebno je imati velik uzorak u kojem su ispitanici nasumično odabrani. Odabirom ispitanika na slučajan način poboljšava se unutarnja valjanost rezultata eksperimentalnog istraživanja (Mala i Chand, 2015, 38).

1.5. Očekivani znanstveno-spoznajni i aplikativni doprinosi istraživanja

Predložena tema doktorskog rada predstavlja aktualno i znanstveno relevantno područje revizije i korporativnog upravljanja, pri čemu se znanstvena problematika istraživanja fokusira na uže znanstveno područje korištenja prosudbe i načina donošenja odluka eksternih revizora.

Preciznije, istraživanjem se želi utvrditi dovodi li vrsta angažmana (funkcija interne revizije unutar društva *vs* eksternalizirana funkcija interne revizije) te vrsta usluga (pružanje isključivo revizijskih usluga *vs* pružanje i revizijskih i savjetodavnih usluga) interne revizije do kognitivnih pristranosti u odlučivanju eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije. Iako postoje slična eksperimentalna istraživanja na ovu temu, u njima nije adekvatno analiziran potencijalni moderatorski utjecaj učinkovitog revizijskog odbora kao nadzornog mehanizma korporativnog upravljanja na percepciju eksternih revizora o neovisnosti i objektivnosti funkcije interne revizije te, posljedično, na donošenje odluke o korištenju rada interne revizije. Uzimajući u obzir ulogu i sve veću važnost revizijskog odbora kao nadzornog i komplementarnog mehanizma korporativnog upravljanja, dodatno se postavlja pitanje kakav utjecaj u prethodno definiranim okolnostima (tj. eksperimentalnim uvjetima) ima učinkovit revizijski odbor na donošenje odluke eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije. Pružanje odgovora na navedena pitanja predstavlja ujedno i osnovni znanstveni ili spoznajni cilj doktorskog rada, čijim će se ostvarenjem dati značajan znanstveni doprinos u istraživanom području.

Sažeto se očekivani znanstveni doprinos ovog doktorskog rada može iskazati kroz:

- znanstveno argumentiranje i utvrđivanje utjecaja angažmana interne revizije (funkcija interne revizije unutar društva *vs* eksternalizirana funkcija interne revizije) i vrste usluga interne revizije (pružanje isključivo revizijskih usluga *vs* pružanje i revizijskih i savjetodavnih usluga) na percepciju eksternih revizora o neovisnosti i objektivnosti funkcije interne revizije i donošenje odluke o korištenju rada interne revizije;
- znanstveno argumentiranje i utvrđivanje moderatorskog utjecaja učinkovitog revizijskog odbora na percepciju eksternih revizora o neovisnosti i objektivnosti funkcije interne revizije te na odluku o korištenju rada interne revizije;
- daljnji razvoj znanstvenih spoznaja o načinu donošenja odluka eksternih revizora u vezi korištenja rada interne revizije te o utjecaju komplementarnih nadzornih mehanizama korporativnog upravljanja na donošenje njihovih odluka.

Očekivani doprinos u aplikativnom smislu ogleda se u razvoju praktičnih spoznaja o utjecaju pojedinih obilježja funkcije interne revizije te uloge revizijskog odbora na percepciju i način donošenja odluka eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije. Utvrđivanjem potencijalnih kognitivnih pristranosti u odlučivanju eksternih

revizora o razini korištenja rada interne revizije može se unaprijediti suradnja i povećati sinergijski učinci analiziranih komplementarnih mehanizama korporativnog upravljanja.

Stoga, rezultati istraživanja, dana objašnjenja i pregled ove opsežne i složene problematike mogu biti od pomoći svim sudionicima u korporativnom poslovanju, a posebice profesiji interne i eksterne revizije te članovima revizijskih odbora.

1.6. Obrazloženje strukture rada

Doktorski rad je podijeljen na sedam poglavlja, uključujući uvodna i zaključna razmatranja. U uvodnom poglavlju doktorskog rada istaknuta je važnost i aktualnost istraživanja kroz eksplikaciju problema i predmeta istraživanja. Slijedom toga definirana je svrha i ciljevi istraživanja, predstavljen konceptualni model istraživanja, objašnjena metodologija istraživanja te istraživačke hipoteze.

Drugo poglavlje definira ulogu i važnost eksterne revizije, interne revizije te revizijskog odbora u korporativnom upravljanju. Istaknut je značaj međusobne suradnje mehanizama korporativnog upravljanja te sličnosti i različitosti profesije interne i eksterne revizije, ističući njihovu međusobnu komplementarnost.

Mogućnosti i načini korištenja rada interne revizije od strane eksternih revizora sastavni su dio trećeg poglavlja, koji daje prikaz ciljeva eksternih revizora pri korištenju rada interne revizije, regulatorni okvir korištenja rada interne revizije te pregled dosadašnjih istraživanja na temu korištenja rada interne revizije. Također, u trećem poglavlju objašnjena je uloga revizijske prosudbe kod donošenja odluke o razini korištenja rada interne revizije.

Četvrto poglavlje analizira obilježja funkcije interne revizije koja su predmetom istraživanja. Obilježja koja su analizirana su vrsta angažmana i vrste usluga interne revizije za koje se pretpostavlja da mogu značajno utjecati na percepciju eksternih revizora o neovisnosti i objektivnosti funkcije interne revizije, uz pregled dosadašnjih istraživanja na temu angažmana interne revizije u društvu te vrste usluga koju interna revizija pruža u društvu.

Učinkovitost revizijskog odbora sastavni je dio petog poglavlja. Uz isticanje važnosti učinkovitog revizijskog odbora za podržavanje i poticanje suradnje između interne i eksterne revizije dat je pregled dosadašnjih istraživanja na temu uloge revizijskog odbora u donošenju odluka eksternih revizora u vezi korištenja rada interne revizije.

U šestom poglavlju prezentirani su rezultati empirijskog istraživanja. Također, ovo poglavlje uključuje definiranje uzorka i metodologiju empirijskog istraživanja. Metodologija empirijskog istraživanja obuhvaća dizajn eksperimenta, kao i prikaz studija slučaja, proces provedbe eksperimentalnog istraživanja, definiranje zavisne i nezavisnih varijabli, kontrole

empirijskog istraživanja te primjena statističke metodologije u empirijskom istraživanju. Zaključno, ovo poglavlje donosi analizu rezultata empirijskog istraživanja, kojim će se potvrditi/opovrgnuti istraživačke hipoteze.

Posljednje, sedmo poglavlje sadrži zaključna razmatranja o rezultatima istraživanja i novim znanstvenim spoznajama, ograničenja provedenog istraživanja, primjena empirijskog istraživanja u praksi te preporuke za buduća istraživanja.

2. EKSTERNA I INTERNA REVIZIJA TE REVIZIJSKI ODBOR KAO MEHANIZMI KORPORATIVNOG UPRAVLJANJA

2.1. ULOGA I VAŽNOST EKSTERNE REVIZIJE U KORPORATIVNOM UPRAVLJANJU

Korporativno upravljanje se temelji na različitim mehanizmima korporativnog upravljanja, a jedan takav eksterni mehanizam je i eksterna revizija, tj. revizija financijskih izvještaja. U tom pogledu, korporativno upravljanje ponajviše se temelji na informacijama sadržanim u revizijskom izvješću. Naime, u procesu korporativnog upravljanja do izražaja sve više dolaze zahtjevi za vjerodostojnim informacijama. Eksterna revizija, kao mjera vjerodostojnosti financijskih izvještaja, izravno pridonosi kvaliteti financijskih izvještaja, a samim time i njihovoj korisnosti pri odlučivanju. Informacije dobivene iz neovisnih izvora, kao što je izvješće eksterne revizije, umanjuju prijetnje koje proizlaze iz pristranosti onih koji su pripremili takve informacije. Upravo zbog toga, eksterna revizija je danas jedan od osnovnih instrumenata međusobnog komuniciranja i povjerenja među onima koji kreiraju financijske izvještaje i onih koji se njima koriste. Uzimanje u obzir revizorova mišljenja o financijskim izvještajima, sastavni je dio promišljanja korporativnog upravljanja (Filipović, 2008, 614).

Jedan od značajnih čimbenika koji su doveli do povećanog reguliranja revizijske profesije jesu krize na tržištima. Posrnuće velike revizijske kuće Arthur Andersen dodatno je aktualiziralo ovo pitanje te je na globalnoj razini otvorilo tekuće polemike oko optimalne razine revizijske kvalitete i razine regulacije revizijske profesije. Reguliranjem revizijske profesije nastojalo se povećati povjerenje tržišnih sudionika u efikasnost funkcioniranja tržišta zaštitom njihovih interesa na zakonskoj razini. U tom kontekstu dodatno je aktualizirana uloga eksterne revizije kao mehanizma korporativnog upravljanja. Provjerom vjerodostojnosti financijskih izvještaja revizija indirektno kontrolira problem potencijalnog menadžerskog oportunizma i snižava agencijske troškove povezane s mogućnošću manipuliranja financijskih izvještaja.

Eksterna revizija, kao što je već navedeno, predstavlja nadzorni mehanizam korporativnog upravljanja i kao takva značajnu ulogu ima u agencijskoj teoriji (Watts i Zimmerman, 1983). Principali (dioničari) angažiraju agente (menadžere) i delegiraju im neke upravljačke odluke i odgovornosti pod pretpostavkom da principali vjeruju agentima kako će djelovati u njihovom najboljem interesu. Međutim, zbog uvjeta informacijske asimetrije, nekompletnih ugovora[10] i oportunizma (Ronen i Yaari, 2008) povjerenje između principala

[10] Prema teoriji ugovaranja ugovori su inherentno nekompletni jer ugovorne strane ne mogu anticipirati ili opisati sve buduće, tj. potencijalne situacije i ishode ugovora, odnosno kod njih postoje rezidualna prava na odlučivanje i mogućnost utjecaja na ono što se nije unaprijed dogovorilo. Računovodstve informacije su važan dio procesa ugovaranja jer one omogućavaju naknadnu kontrolu izvršenja ugovora, a mogućnost menadžerskog oportunizma može dovesti do zlouporabe diskrecije menadžmenta u procesu financijskog izvještavanja.

i agenata može biti narušeno, zbog čega se uvode dodatni nadzorni mehanizmi korporativnog upravljanja kao što je eksterna revizija. Dakle, revizija je jedna od neovisnih provjera financijskih informacija agenata kojom se osigurava da principali vjeruju u djelovanje agenata (Sever Mališ et al., 2012, 42).

Postoji nekoliko različitih teorija koji mogu objasniti dobrovoljnu potražnju za revizijskim uslugama, odnosno eksternim revizorima, kao što su nadzorna hipoteza, informacijska hipoteza, hipoteza osiguranja te hipoteza lobiranja (Soltani, 2010). Prva hipoteza se temelji na već navedenoj agencijskoj teoriji i asimetriji informacija, a svrha revizije je umanjiti troškove povezane s asimetrijom informacija. Potražnju za revizijom generiraju menadžeri (agenti) ako procjene da će biti više nagrađen za (iste) ostvarene rezultate kada postoje mehanizmi nadzora, stoga je revidiranjem financijskih izvještaja pozicija menadžera u društvu poboljšana zbog smanjenja nepovjerenja u njegovo upravljanje društvom. Druga hipoteza promatra ulogu eksterne revizije kroz funkciju ostvarenja kredibiliteta financijskih informacija. Informacijska hipoteza tvrdi da dioničari potražuju informacije o poslovanju društva za potrebe procjene rizika i povrata na njihova ulaganja, a eksterna revizija u tom postupku daje doprinos kroz reduciranje rizika povezanih s nastankom značajnih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima. Prema hipotezi osiguranja revizora se promatra kroz prizmu osiguravatelja od rizika jer u slučaju da u procesu eksterne revizije nije primijenio dužnu profesionalnu pažnju, oštećeno društvo može tražiti nadoknadu štete od eksternog revizora. S tim u vezi, efekt ove hipoteze je u povećanju revizijskih naknada, kao premija osiguranja od rizika. U konačnici, hipoteza lobiranja tvrdi da će društva tražiti od revizora da za njih lobiraju kod regulatornih tijela prilikom donošenje računovodstvenih standarda (prema Ittonen, 2010, 6-9 i Sever Mališ et al., 2012, 43-45).

Dakle, u okolnostima kada se eksterni korisnici ne mogu pouzdati u vjerodostojnost prezentiranih financijskih informacija, važnu ulogu imaju eksterni revizori koji korisnicima financijskih izvještaja daju neovisno uvjerenje o razini vjerodostojnosti prezentiranih informacija. Iako je uloga eksternih revizora u rješavanju agencijskog problema je značajna, eksterni revizori samostalno ne mogu riješiti problem asimetrije informacija i menadžerskog oportunizma, već je važna suradnja i s ostalim mehanizmima korporativnog upravljanja. Veća učinkovitost eksterne revizije u rješavanju agencijskog problem se može postići u kombinaciji s ostalim mehanizmima korporativnog upravljanja. Važni komplementarni mehanizmi korporativnog upravljanja koji mogu doprinijeti većoj učinkovitosti eksterne revizije su svakako kvalitetna interna revizija te učinkovit revizijski odbor koji se razmatraju u nastavku.

2.2. ULOGA INTERNE REVIZIJE U KORPORATIVNOM UPRAVLJANJU

Korporativno upravljanje, rizici i usklađenost su krovni termini koji pokrivaju pristup društva u sva tri područja. Pošto su konceptualno povezane, aktivnosti korporativnog upravljanja, upravljanja rizicima i usklađenost se sve više integriraju i usklađuju u nekoj mjeri kako bi se izbjegao konflikt i beskorisno preklapanje u poslovnim procesima. U različitim društvima se korporativno upravljanje, rizici i usklađenost različito interpretiraju, a najčešće se radi o tome kako usmjeriti poslovanje i upravljati društvom uz optimiziranje resursa, uzimajući u obzir rizike i poštivajući zakonske propise i pravila. Većina društava ima neku vrstu programa korporativnog upravljanja, upravljanja rizicima i usklađenosti, a primarna uloga internih revizora je pružiti jamstvo dionicima da se tim procesima adekvatno upravlja (HIIR, 2014, 1).

Funkcija interne revizije mora vrednovati i pridonositi unaprjeđenju korporativnog upravljanja, upravljanja rizikom te kontrolnih procesa unutar društva primjenjujući sustavan, discipliniran i na rizicima temeljen pristup. Vjerodostojnost i vrijednost interne revizije povećani su kada su revizori proaktivni, a njihove procjene pružaju nove uvide i uzimaju u obzir budući utjecaj (IIA, 2016, 16).

Za razliku od eksterne revizije, koja kao nadzorni mehanizam korporativnog upravljanja ima osnovnu zadaću revidirati financijske izvještaje te pružiti razumno uvjerenje eksternim korisnicima, predmetna uloga interne revizije je ispitati sve poslovne procese u društvu. Glavni doprinos interne revizije u dobrom korporativnom upravljanju je u efikasnom provođenju internih kontrola, anticipiranju rizika poslovanja društva te pomoći menadžmentu u ostvarenju poslovnih ciljeva. Interna revizija je kontrolni mehanizam korporativnog upravljanja čiji je osnovni cilj uskladiti i usmjeriti poslovne aktivnosti prema postavljenim kriterijima radi ostvarivanja efikasnijeg i efektivnijeg poslovanja.

Svrha i ciljevi funkcije interne revizije uobičajeno uključuju savjetodavne aktivnosti i aktivnosti s izražavanjem uvjerenja, oblikovane kako bi se ocijenila i unaprijedila učinkovitost procesa upravljanja, upravljanja rizicima i internih kontrola društva, kao što su aktivnosti u vezi s upravljanjem, aktivnosti u vezi s upravljanjem rizicima te aktivnosti u vezi s internim kontrolama (MRevS 610, t. A1).

Teoretsku postavku važnosti interne revizije u korporativnom upravljanju nalazimo u pozicioniranju društva, kreiranju konkurentskih prednosti te upravljanju društvom pomoću ciljeva. Uspješnost društva temelji se na ponašanju društva u okolini te na konkurentskim prednostima koje ima. Uloga menadžera u upravljanju poslovnim procesima na cjelokupnoj razini društva je u efikasnoj upotrebi resursa, ostvarenju ciljeva društva (dugoročni cilj je uvećanja vrijednosti društva, a kratkoročni maksimalizacija dobitka ostvarenjem niza pojedinačnih ciljeva), kao i društvenoj odgovornost, s ciljem uspješnog pozicioniranja na tržištu. Upravo zbog brige menadžmenta o navedenim činjenicama, uloga internih revizora nije više u pasivnom pristupu revidiranja financijskih

informacija, već u proaktivnom pristupu, koji je orijentiran svim korisnicima, a ponajprije menadžmentu, u kreiranju internih kontrola i upravljanju rizicima te kao takav postaje bitan sudionik procesa korporativnog upravljanja.

Iz perspektive agencijske teorije, internu reviziju možemo promatrati kao trošak nadgledanja zbog potrebe principala da zaštiti svoje ekonomske interese te kao pomoć principalima u prevladavanju problema informacijske asimetrije. S obzirom na to da troškove nadgledanja u konačnici snose agenti, oni će biti motivirani da uspostave sustav koji će osigurati tijek poslovanja u interesu principala. Troškovi takvog sustava zovu se troškovi vezivanja, a primjer takvih troškova su i troškovi interne revizije (Tipurić, 2007, 107-108). Stoga, prema postavkama agencijske teorije, interna revizija zajedno s ostalim mehanizmima korporativnog upravljanja (eksterna revizija), pomaže u održavanju troškovno efikasnih ugovornih odnosa između dioničara i menadžera (Tušek et al., 2014, 32).

Društva s kompleksnijim poslovnim okruženjem će vjerojatnije uspostaviti funkciju interne revizije, jer u takvim uvjetima postoji veća informacijska asimetrija. Interna revizija će zajedno s ostalim mehanizmima (primjerice, revizijskim odborima) pomoći principalima da prevladavaju informacijsku asimetriju (Adams, 1994, 10). Povećana razina informacijske asimetrije utječe na potrebu za internom revizijom jer interna revizija reducira agencijske probleme koji proizlaze iz asimetrije informacija (Paape, 2007, 183).

Rad internih revizora može se promatrati iz tri dijela. Prvi se odnosi na unaprjeđenje korporativnog upravljanja, drugi na procjenu učinkovitosti upravljanja rizicima i treći na procjenu učinkovitosti i djelotvornosti sustava internih kontrola.

Funkcija interne revizije mora procijeniti i dati odgovarajuće preporuke za unaprjeđenje procesa korporativnog upravljanja na području (IIA, 2016, 17): donošenja strateških i operativnih odluka, nadziranja upravljanja rizicima i kontrole, promicanja odgovarajućih etičkih i drugih vrijednosti unutar društva, osiguravanja učinkovitog upravljanja učinkom i odgovornošću unutar društva, prenošenja informacija o rizicima i kontrolama odgovarajućim dijelovima društva te koordinacije aktivnosti i prenošenja informacija između revizijskih odbora, eksternih i internih revizora te ostalih pružatelja usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja i menadžmenta.

Nadalje, funkcija interne revizije mora procijeniti učinkovitost procesa upravljanja rizicima i pridonijeti njihovu unaprjeđenju. Funkcija interne revizije mora procijeniti izloženost rizicima koji se odnose na korporativno upravljanje, poslovne aktivnosti i informacijske sustave društva u pogledu: ispunjenja strateških ciljeva društva, pouzdanosti i integriteta financijskih i poslovnih informacija, učinkovitosti i djelotvornosti poslovanja, i programa, zaštite imovine i poštivanja zakona, propisa, politika, procedura i ugovora. Također, funkcija interne revizije mora procijeniti mogućnost nastanka prijevare i načina na koji organizacija upravlja rizikom prijevare. Tijekom savjetodavnih angažmana

interni revizori moraju posvetiti pažnju rizicima u skladu s ciljevima angažmana, ali i obratiti pozornost na postojanje ostalih ključnih rizika. Interni revizori moraju ugraditi znanje o rizicima stečeno tijekom savjetodavnih angažmana u postupak procjene procesa upravljanja rizicima unutar društva. Prilikom pružanja pomoći menadžmentu da ustanovi ili unaprijedi procese upravljanja rizicima, interni revizori ne smiju preuzimati na sebe odgovornosti menadžmenta u smislu stvarnog upravljanja rizicima (IIA, 2016, 18).

Funkcija interne revizije mora pomoći društvu u održavanju učinkovitih kontrola procjenom njihove učinkovitosti i djelotvornosti te promicanjem stalnog unaprjeđenja. Interni revizori moraju u procjenu kontrolnih procesa društva ugraditi saznanja o kontrolama stečena tijekom savjetodavnih angažmana (IIA, 2016, 19).

Međunarodni revizijski standardi, kao i Standardi profesije interne revizije ističu da podjednake aktivnosti, odnosno prirodu posla interne revizije. Funkcija interne revizije može procijeniti procese upravljanja u njihovom ispunjavanju dostignuća na području etike i promicanju vrednota, upravljanja uspješnošću i odgovornosti, komuniciranja u vezi rizika i kontrolnih informacija za određena područja društva te učinkovitosti komunikacije između onih koji su zaduženi za upravljanje, internih i eksternih revizora te menadžmenta. Funkcija interne revizije može pomoći društvu prepoznavanjem i ocjenjivanjem značajnih izloženosti rizicima i doprinoseći unapređivanju upravljanja rizicima i internim kontrolama (uključujući i učinkovitosti procesa financijskog izvještavanja).

Nadalje, funkciji interne revizije može biti dodijeljena posebna odgovornost za pregledavanje kontrola, ocjenjivanje njihova djelovanja te davanje preporuka za njihovo poboljšanje. U obavljanju toga funkcija interne revizije stvara pouzdanost u kontrole. Primjerice, služba interne revizije može planirati i obavljati testove i druge postupke kako bi stvorila uvjerenje kod menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje u vezi s oblikovanjem, implementacijom i učinkovitošću djelovanja internih kontrola, uključujući i onih kontrola koje su relevantne za reviziju. Nadalje, funkciji interne revizije može biti dodijeljeno da pregleda načine korištene za određivanje, mjerenje, razvrstavanje i izvještavanja o financijskim i poslovnim informacijama, kao i da postavlja upite o pojedinačnim stavkama, uključujući i detaljno testiranje transakcija, salda i postupaka (MRevS 610, t. A1).

Interna revizija je ključni stup korporativnog upravljanja. Menadžment društva vidi svoje interne revizore kao neovisan izvor objektivnih savjeta u svrhu provođenja korporativnog upravljanja, upravljanja rizicima i kontrolnih procesa koji pomažu društvu u postizanju strateških, operativnih, financijskih i ciljeva usklađenja sa zakonskim propisima te kao katalizatore za poboljšanje učinkovitosti i djelotvornosti društva kroz unutarnji uvid i preporuke koji se temelje na analizi poslovnih procesa (HIIR, 2014, 5).

Iz gore navedenog razloga glavni interni revizor mora izvijestiti onu razinu unutar društva koja omogućuje da interna revizija ispuni u potpunosti svoju odgovornost. Neovisnost

organizacije je postignuta kada glavni interni revizor funkcionalno izvještava revizijskom odboru tako da će revizijski odbor odobriti povelju interne revizije, odobriti revizijski plan baziran na rizicima, primiti informacije od glavnog internog revizora o učinkovitosti interne kontrole i slično.

Za učinkovito obavljanje svojih dužnosti, revizijski odbor i menadžment traže osiguranje iz različitih izvora, internih i eksternih. U vezi osiguranja internih izvora, Institut internih revizora podupire model 'Tri linije obrane' kao mjerilo za interno upravljanje. Interna revizija ima značajnu ulogu u trećoj liniji obrane gdje će interna revizija kroz pristup baziran na rizicima pružiti jamstvo menadžmentu o učinkovitosti procjene i upravljanja rizicima, uključujući način provedbe prve i druge linije obrane. Ovaj zadatak osiguranja pokriva sve one elemente okvira upravljanja rizicima, tj. od identifikacije rizika, procjene rizika, odgovora na rizik te komunikacija relevantnih informacija. U konačnici, interni revizori trebaju dosljedno demonstrirati visoku profesionalnu razinu i kvalitetu svojeg rada. Menadžment treba učinkovito nadzirati rad svojih internih revizora te moraju biti potvrđeni od strane kompetentnih, neovisnih revizora izvan društva (HIIR, 2014, 6-7).

Zaključno, važnost interne revizije danas u uvjetima brzog razvoja tehnologije, velike konkurencije, globalizacije poslovanja i sve kraćeg životnog vijeka proizvoda u složenim poslovnim uvjetima je iznimna. U takvom okruženju, važnost interne revizije je ne samo u identificiranju problema, već u razvijanju novih pristupa revidiranju koji se nalaze ispred internog revizora, u sferi poslovnog odlučivanja suvremenih uvjeta poslovanja. Očekivanja od interne revizije u modernim uvjetima poslovanja su u stvaranju dodane vrijednosti, a isti će se postići preventivnim mjerama i aktivnostima, a objekt ispitivanja se okreće na cjelokupno poslovanje u budućnosti.

Širok interes za korporativno upravljanje, rizike i usklađenost je u početku bio potreban kako bi se oblikovale i implementirale odgovarajuće kontrole za usklađenost s regulatornim tijelima, ali taj interes je odnedavno okrenut prema dodanoj vrijednosti društvu putem poboljšanja procesa poslovnog odlučivanja i strateškog planiranja. Korporativno upravljanje, rizici i usklađenost sve više reflektira način na koji društvo usvaja integrirani pristup svojeg poslovanja.

Neadekvatne prakse korporativnog upravljanje, upravljanja rizicima i usklađenosti su glavni faktori neuspjeha društva što je dovelo do svjetske financijske krize. Revizijski odbori nisu bili adekvatno uključeni u procjenu apetita rizika društva, a kompenzacije menadžmenta su često vezane na kratkoročne ciljeve i rezultate. Stoga je potrebna snažna praksa kako bi društva ostala zdrava, a da poslovne strategije budu vezane na dugoročne ciljeve. Uspjeh društva ovisi o proaktivnom uravnoteženju rizika i prilika u poslovnim područjima kao odgovor na konstantne promjene u poslovnom okruženju (HIIR, 2014, 3).

2.3. ULOGA I VAŽNOST REVIZIJSKOG ODBORA U KORPORATIVNOM UPRAVLJANJU

Korporativni skandali i financijske krize bile su povod novim inicijativama za zaštitu interesnih korisnika društva. Sve one su imale za cilj unaprjeđenje učinkovitosti korporativnog upravljanja i pooštravanja nadzora nad poslovanjem društva u interesu svih interesnih korisnika. U uvjetima kao što su složenost tržišta kapitala, kompleksnost računovodstvenih sustava, kao i učestali korporativni skandali razvio se revizijski odbor, kao još jedan mehanizam korporativnog upravljanja. Potvrđena je njegova ključna uloga u korporativnom upravljanju i nadzoru, a odgovornosti i djelokrug rada su mu značajno proširene. Zato je vrlo važno da uloga revizijskog odbora bude kvalitetno definirana i da se njegova odgovornost temelji na najboljim praksama (Poznanić, 2011, 9).

Revizijski odbori prepoznati su kao učinkovito sredstvo korporativnog upravljanja koji umanjuje rizik potencijalnog prijevarnog financijskog izvještavanja. Revizijski odbori nadgledaju organizacijsko upravljanje, interne i eksterne revizore kako bi primarno zaštitili i očuvali dionički kapital i njihove interese (Al-Baidhani, 2014, 4). Revizijski odbori imaju važnu ulogu u doprinošenju visokoj kvaliteti eksterne revizije. Posebno je važno istaknuti neovisnost i tehničku stručnost revizijskog odbora na način da se zahtijeva da je većina njegovih članova neovisna te da je barem jedan od članova stručan u području revizije i/ili računovodstvu (Direktiva 2014/56/EU, t. 24).

Danas se uvjeti i načini uspostave revizijskih odbora značajno razlikuju, ovisno o tome radi li se o jednorazinskom ili dvorazinskom sustavu upravljanja. U kontinentalnim sustavima korporativnog upravljanja revizijski odbor je specijalizirani pododbor nadzornog odbora, dok je u angloameričkim sustavima korporativnog upravljanja revizijski odbor specijalizirani pododbor kao nadzorna funkcija odbora direktora. Neovisno o kojem sustavu upravljanja govorimo, revizijski odbor predstavlja specijalizirani pododbor s nadzornim funkcijama.

Ako je revizijski odbor u društvu učinkovit i efikasan u obavljanju svojih aktivnosti, može značajno biti od pomoći svim dionicima društva, od menadžera, internih i eksternih revizora, kao i dioničara. Nastavno na brojne korporativne skandale, uloga revizijskog odbora je osnažena, osobito nakon SOX-ova zakona. SOX-ovim zakonom je proširena odgovornost i funkcija revizijskog odbora, pa tako revizijski odbor ima odgovornost u izboru i imenovanju eksternog revizora, dogovara revizijsku naknadu s eksternim revizorom te prati neovisnost eksterne revizije. Temeljna funkcija revizijskog odbora je i u rješavanju nesuglasica s menadžmentom u procesu financijskog izvještavanja.

Nadalje, uloga i zadaci revizijskog odbora su prošireni zahtjevima New York Stock Exchange (NYSE), pa revizijski odbor vrši nadzor nad financijskim izvještavanjem društva, nadzire usklađenost sa zakonskim propisima, prati stručnost i neovisnost eksternog revizora te nadzire provođenje interne revizije. Uz minimalne obveze revizijskog odbor, NYSE ističe sljedeće odgovornosti revizijskog odbora (Tušek, 2007, 91): osigurati i odrediti

eksternog revizora s isključivim ovlastima za odobravanje svih naknada, uvjeta i plaćanja revizora, uključujući i značajne nerevizijske usluge; najmanje jednom godišnje, pribaviti i pregledati revizorovo izvješće o informacijama koje su revizijskom odboru neophodne za procjenu, odnosno vrednovanje stručnosti i kompetentnosti revizora, neovisnosti revizora i kvalitete provođenja revizije; raspravljati o godišnjim revidiranim financijskim izvještajima s menadžmentom i eksternim revizorom; raspravljati o politikama uvažavajući procjenu rizika i upravljanje rizicima; održavati sastanke, odvojeno i periodično, s menadžmentom, s internim revizorima i s eksternim revizorom; u suradnji s eksternim revizorom ispitivati i istraživati bilo koji problem ili poteškoće u vezi revizije te odgovore i reakcije menadžmenta; utvrditi politiku angažiranja zaposlenika ili bivših zaposlenika eksternih revizora; pribaviti mišljenje i pomoć od vanjskog pravnog, računovodstvenog ili drugog savjetnika; izvještavati odbor direktora.

Na temelju Direktive 2014/56/EU zadaci revizijskog odbora su (Direktiva 2014/56/EU, čl. 39, t. 6): obavijestiti menadžment o ishodu eksterne revizije te objašnjava na koji je način eksterna revizija doprinijela integritetu financijskog izvještavanja te koja je bila uloga revizijskog odbora u tom procesu; prati proces financijskog izvještavanja i dostavlja preporuke ili prijedloge za osiguravanje svog integriteta; prati djelotvornost sustava internih kontrola kvalitete i upravljanja rizikom društva te njegovu internu reviziju, u pogledu financijskog izvještavanja društva koji je predmet revizije, bez kršenja svoje neovisnosti; prati rad eksternog revizora, a posebno njezino obavljanje, uzimajući u obzir sve nalaze i zaključke; ispituje i prati neovisnost eksternih revizora, a posebno prikladnost pružanja nerevizijskih usluga društvu koji je predmet revizije; odgovoran je za postupak izbora eksternog revizora.

Uloge revizijskog odbora u korporativno upravljanju mogu se analizirati kroz uloge u internoj reviziji, sustavu internih kontrola, eksternoj reviziji, računovodstvu i financijskom izvještavanju, usklađivanju s propisima te upravljanju rizicima (Al-Baidhani, 2014). Opseg funkcije interne revizije određuje revizijski odbor. Jedna od temeljnih odgovornosti revizijskog odbora je promicanje neovisnost i objektivnosti funkcije interne revizije. Istraživanja su pokazala da iskusniji, neovisni članovi revizijskog odbora, s računovodstvenim znanjima doprinose odnosu i suradnji s internim revizorima (Goodwin, 2003) te doprinose suradnji internih i eksternih revizora (Zain et al., 2006).

Revizijski odbori prima izvješća o učinkovitosti internih kontrola od internih i eksternih revizora te ima ovlasti istražiti bilo koju komponentu koja utječe na sustav internih kontrola. Revizijski odbor pomaže primarno internim i eksternim revizorima u izvještavanju glavnih nedostataka internih kontrola menadžmentu, te u tom smjeru poboljšava komunikaciju između navedenih strana. Istraživanja su pokazala da su stručni i neovisni revizijski odbori manje povezani s problemima sustava interne kontrole (Kirshnan, 2005. i Garcia-Sanchez et al., 2012).

Zadaci i opseg eksterne revizije također ovisi o aktivnostima revizijskog odbora jer sudjeluje u njihovu imenovanju te od njih traže da podnesu izvještaj o procesu revizije. Eksterni revizori podnose izvještaje revizijskim odborima gdje obje strane raspravljaju o važnim pitanjima, kao što su slabosti sustava interne kontrole, problemi vezani uz financijsko izvještavanje, kao i neovisnost eksternih revizora. S novom Uredbom 537/2014 istaknut je dodatni značaj revizijskog odbora u korporativnom upravljanju s obzirom na obvezu dodatnog izvještavanja revizijskom odboru. Sastavni elementi navedenog izvještaja su npr. izjava o neovisnosti, opseg i vremenski plan revizije, opis korištene metodologije, izvješće o značajnim pitanjima vezanih uz nepoštivanje propisa, nedostatak sustava internih kontrola i sl. (Uredba 537/2014, čl. 11). Istraživanja su pokazala da kad je revizijski odbor učinkovitiji, neovisniji i stručniji, proces eksterne revizija je kvalitetniji što posljedično rezultira učinkovitijim korporativnim upravljanjem (Ghafran i O'Sullivan 2013).

Uloga revizijskog odbora u računovodstvu i financijskom izvještavanju je u odgovornosti revizijskog odbora u praćenju računovodstvenih politika, načela i prakse. Nadalje, revizijski odbor pregledava proces financijskog izvještavanja s obzirom na veličinu društva, sustav i prirodu poslovanja. Aktivno praćenje financijskog izvještavanja od strane revizijskog odbora potvrđeno je brojem kodeksa korporativnog upravljanja uključena obveza revizijskog odbora u praćenju financijskog izvještavanja (Song i Windram, 2004). Istraživanja su pokazala da je utjecaj revizijskog odbora u procesu financijskog izvještavanja rezultirao kvalitetnijim financijskim izvještajima, dok su revizijska mišljenja bila pozitivna (Garcia-Meca, 2014). Funkcija financijskog izvještavanja s njenim eksternim korisnicima koja nije potpomognuta revizijskim odborom, može dovesti do problema učinkovitog korporativnog upravljanja (Bolton, 2014).

Što se tiče uloge revizijskog odbora u upravljanju rizicima, revizijski odbor raspravlja s menadžmentom društva o politikama prepoznavanja rizika i odgovoru na rizike koji ugrožavaju uspjeh društva. Istraživanja su pokazala da što je veća učinkovitost revizijskog odbora, niži je revizijski rizik koji se temelji na ulozi revizijskog odbora u poboljšanju integriteta financijskog izvještavanja. Također, revizijski odbori su uključeni i u teme nefinancijskih rizika (Contesrotto i Moroney, 2014).

Zaključno, uloga ovog bitnog mehanizma korporativnog upravljanja je značajna u području internih kontrola i upravljanja rizicima, financijskog izvještavanja, primjene zakonskih procesa i regulative, procesa interne i eksterne revizije, adekvatnosti sustava interne kontrole te sudjelovanja u raspravama s eksternim i internim revizorom. U ovom istraživanju, uloga revizijskog odbora je u poticanju neovisnosti i objektivnosti funkcije interne revizije, kako bi se povećala percepcija eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije.

2.4. Značaj međusobne suradnje mehanizama korporativnog upravljanja

Učinkovita suradnja i koordinacija između internih i eksternih revizora povećava njihovu efikasnost i učinkovitost te smanjuje naknadu eksterne revizije (Endaya, 2014, 78). Interakcija i suradnja između ovih dviju profesija trebala bi pomoći upravljačkim tijelima da dobiju sveobuhvatni pogled na poslovanje i rizike uz eliminiranje dupliranja revizijskog rada u određenim područjima. Dobra komunikacija između interne i eksterne revizije trebala bi koristiti menadžmentu, jer će angažmani obiju profesija i naknadne preporuke za poboljšanje upravljanja i internih kontrola biti bolje koordinirane. Ako eksterni revizor odluči koristiti rad interne revizije u formiranju svojeg mišljenja, koristit će MRevS 610. S druge strane, ako će se interna revizija osloniti na rad eksterne revizije koristit će Standard 2050. Dok su ciljevi interne i eksterne revizije različiti, moguća su područja preklapanja, prije svega u području financijskog izvještavanja.

Eksterni revizor bi mogao putem pisma menadžmentu istaknuti slabosti sustava interne kontrole koje su identificirane u sklopu revizijskog angažmana. Interna revizija bi trebala razmotriti ove točke u procesu planiranja revizije i može inicirati posebne aktivnosti praćenja ispunjenja preporuka kako bi potvrdili učinkovitost korektivnih aktivnosti koje je poduzeo menadžment. Također, eksterna revizija bi trebala razmotriti nalaze interne revizije kao input za svoj rad (ECIIA, 2013, 7).

Prije nego se nastavi s važnošću suradnje mehanizama korporativnog upravljanja, u nastavku će se istaknuti razlike i sličnosti između interne i eksterne revizije.

Razlike između eksternih i internih revizora mogu se pronaći u njihovim razlikovnim ulogama, gdje eksterni revizor potvrđuje realnost i pouzdanost u financijske informacije na razini cijeloga društva, dok interni revizor potvrđuje realnost i pouzdanost financijskih i operativnih informacija iz različitih dijelova organizacije, koji se baziraju na poslovnim procesima. Eksterni revizor je neovisna i stručna osoba, koja svoj posao obavlja u skladu s posebnim propisima i zakonima, čiji je posao usmjeren ka ispitivanju financijskih izvještaja s ciljem izražavanja realnog i objektivnog uvjerenja o društvu (Auditig Principles, 2015; Tušek, 2011). Ono što razlikuje eksternu od interne revizije je to što je uloga interne revizije u zaštiti svih internih i eksternih odnosa od nelojalnog ponašanja. Internu reviziju provode neovisne osobe koje su najčešće zaposlenici društva, revidirajući sve poslovne aktivnosti (djelokrug rada) te za svoj rad odgovaraju menadžmenta (Baker Tilly Kuwait, 2015). S druge strane, eksterni revizori pružaju svoje mišljenje primarno dioničarima.

Primarni cilj internih revizora je ocjena cjelokupnog poslovanja društva, posebice kroz uvid u računovodstveni sustav i sustav internih kontrola te ispitivanje drugih financijskih i poslovnih informacija za potrebe upravljanja (Tušek, 2011). Također, osnovni zadaci internih revizora su u pružanju mišljenja o prikladnosti i djelotvornosti poslovnih procesa, upravljanju rizicima te u utvrđivanju slabosti sustava internih kontrola društva, s ciljem ostvarenja strateških ciljeva (Auditig Principles, 2015; Baker Tilly Kuwait, 2015).

Eksterna i interna revizija svoja ispitivanja i ocjene provode na temelju određenih kriterija. Kriteriji za ocjenu financijskih izvještaju su računovodstvena načela, standardi, politike i zakonski propisi. Kriteriji za ocjenu poslovanja internih revizora su ciljevi društva, politike, procedure te interna pravila (Tušek, 2011; Auditig Principles, 2015).

Stručne kvalifikacije internih revizora (za kontinuiranu reviziju tijekom cijele godine) nisu potrebne, dok eksterni revizori moraju imati određenu razinu stručnih kompetencija za provedbu revizije društva na godišnjoj razini (Auditig Principles, 2015).

I eksterni i interni revizori su profesije koje se moraju pridržavati određenih pravila i zahtjeva u provođenju revizijskog procesa. Interni revizori koriste Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja i Etički kodeks, koji su ključni u provedbi interne revizije. Eksterni revizori svoj posao obavljaju sukladno Međunarodnim revizijskim standardima i Kodeksom profesionalne etike (Baker Tilly Kuwait, 2015).

Opseg rada eksterne revizije je vidno ograničen na financijskim informacijama nastalim u prošlim razdobljima, dok je opseg rada interne revizije usmjeren na funkcioniranju organizacijskih jedinica društva. Interna revizija je preventivan mehanizam i usmjeren je na budućnost poslovanja društva (Tušek, 2011; Baker Tilly Kuwait, 2015).

Izvješće o provedenoj internoj reviziji predaje se najčešće menadžmentu društva, koji je angažirao internog revizora da procjeni sustav internih kontrola, procjeni poslovne rizike i slabosti sustava internih kontrola. Izvješća internih revizora su detaljnija od izvješća eksternih revizora. Također, izvješća internih revizora pokrivaju aspekte uspješnosti upravljanja i učinkovitosti poslovanja društva. Oblik izvješća provedene revizije internih revizora obuhvaća sve aspekte, akcije i preporuke, kao i probleme unutar poslovanja društva kroz sažetak i ukupnu ocjenu provedenih postupaka (Pop et al., 2008; Auditig Principles, 2015; Balkaran, 2015; Baker Tilly Kuwait, 2015).

Izvješće eksterne revizije se temelji na mišljenju o realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja društva. Izvješće je formaliziranog oblika, priprema se na godišnjoj razini te je primarno usmjereno na dioničare i sve interesne korisnike društva. Za razliku od interne revizije, izvješća eksternih revizora su vrlo sažeta, ne sadrže preporuke ili određene radnje u pogledu internih kontrola i drugih pitanja revidiranog subjekta (Pop et al., 2008; Auditig Principles, 2015; Balkaran, 2015; Baker Tilly Kuwait, 2015).

Iako postoji veliki broj značajnih razlika između internih i eksternih revizora, i jedni i drugi imaju značajnu ulogu u korporativnom upravljanju. Polazna točka internih i eksternih revizora su ciljevi društva, kako na operativnoj, tako i na strateškoj razini. I eksterni i interni revizori su usmjereni ka poslovnoj uspješnosti društva. Također, ekonomičnost, djelotvornost i učinkovitost revizijskog procesa su temeljne sličnosti internih i eksternih revizora (Balkaran, 2008).

Efektivnost i efikasnost sustava internih kontrola je najznačajnija poveznica između internih i eksternih revizora. Sustav internih kontrola je mehanizam koji vodi ka uspjehu društva te u vezi s tim i interni i eksterni revizori moraju imati znanja i informacije o revidiranom društvu, industriji i strateškim rizicima (Balkaran, 2008). Najbliža poveznica i najistaknutiji interes internih i eksternih revizora je u efikasnom sustavu internih financijskih kontrola (Balkaran, 2008; Žager i Sever, 2011).

Veza između eksterne i interne revizije se očituje u tome što se i eksterna i interna revizija u svom djelovanju moraju pridržavati određenih zahtijeva i pravila koja je utvrdila sama profesija (Pop et al., 2008). Profesionalni revizijski standardi internih i eksternih revizora su izdani od strane profesionalnih tijela specifičnih za svaku od navedenih profesija (Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja za eksternu reviziju te Institut internih revizora za internu reviziju).

Interni i eksterni revizori ispituju i analiziraju mnoge transakcije te provode rutinske testove. Zajednički interes je da provedeni rutinski testovi nisu osiromašeni (Pop et al., 2008; Auditig Principles, 2015; Balkaran, 2015; Baker Tilly Kuwait, 2015).

Također, interni i eksterni revizori su značajno uključeni u informacijski sustav društva. Informacijski sustav društva predstavlja glavni element menadžerske kontrole te je od temeljne važnosti za financijsko izvještavanje društva (Pop et al., 2008; Baker Tilly Kuwait, 2015). I interni i eksterni revizori značajnu brigu vode o utjecaju pogrešaka i pogrešnih prikazivanja na završnom računu (Auditig Principles, 2015).

Nadalje, interni i eksterni revizori su neovisne grupe profesionalaca te oboje zahtijevaju aktivnu suradnju s revidiranim društvom (Baker Tilly Kuwait, 2015). I jedni i drugi su najčešće stručne osobe, koji u revizijskom procesu koriste sličan profesionalni okvir, pravila i metodologiju te kreiraju izvještaje o provedenim aktivnostima (Pop et al., 2008; Baker Tilly Kuwait, 2015). Angažman internih i eksternih revizora trebao bi koristiti menadžerima (kao naknadna preporuka) u upravljanju rizicima i koordiniranju internih kontrola društva (Pop et al., 2008).

Imajući na umu ciljeve i zadatke eksterne i interne revizije, može se uočiti da su zajednički interesi eksternih i internih revizora efikasan sustav internih kontrola i kontinuirano uspješno funkcioniranje internih kontrola te priprema vjerodostojne informacijske podloge za potrebe upravljanja. U konačnici, i internoj i eksternoj reviziji zajedničko je što su svojim djelovanjem usmjereni ka zaštiti i očuvanju kapitala, kao temeljnog uvjeta tržišnog gospodarstva u suvremenim uvjetima (Tušek, 2011).

Kao što se već i naglasilo, učinkovita suradnja između internih i eksternih revizora dovodi do niza prednosti za njih same, ali i za društvo kojem služe, poboljšava učinkovitost i djelotvornost revizija te smanjuje troškove revizije. Endaya (2014, 77) ističe da je suradnja internih i eksternih revizora prvenstveno na usluzi društva, da koristi u otkrivanju

prijevara te da smanjuje revizijske naknade. Suradnja ovih dviju profesija temelji se i na razmjeni znanja. Eksterni revizor može imati koristi od internih revizora o okolini u kojoj posluje društvo i razumijevanju sustava upravljanja, dok interni revizori mogu imati koristi od eksternih revizora jer imaju znanja i vještine kroz reviziju drugih društava. Podjela znanja, iskustva i vještina rezultira boljoj usluzi za društvo. S obzirom na to da su obje profesije mehanizmi korporativnog upravljanja, njihova koordinacija i suradnja poboljšava korporativno upravljanje (Endaya, 2014, 77).

ECIIA (2013, 9) preporučuje suradnju interne i eksterne revizije u cilju usklađivanja poruka dobivenih od strane menadžmenta. Revizijski odbor igra ključnu ulogu u razvoju suradnje ovih dviju profesija te definira i upravlja obujmom ove suradnje. Razina suradnje i intenzitet ovisi o različitim faktorima s obje strane. Suradnja interne i eksterne revizije olakšat će posao i jednoj i drugoj profesiji, izbjeći dupliciranje rada i osigurati maksimalnu pokrivenost rizika s kojima se susreće društvo. Međusobna suradnja bi trebala pomoći menadžmentu u stjecanju sveobuhvatnog pogleda na sustav internih kontrola i rizike društva.

Prema ECIIA (2013, 7) minimalna razina suradnje između interne i eksterne sadržava:

→ Revizijsko planiranje obiju revizija trebalo bi biti koordinirano radi sprječavanja dupliranja i preklapanja posla;

→ Interni revizori bi trebali staviti na raspolaganje sažetak svog izvještaja eksternim revizorima, dok bi s druge strane eksterni revizori trebali staviti na raspolaganje internim revizorima kopiju izvještaja menadžmentu;

→ Interni i eksterni revizori bi se trebali najmanje jednom godišnje sastati i prokomentirati sva zajednička pitanja i probleme te omogućiti koordinaciju aktivnosti;

→ Voditelj interne revizije trebao bi prisustvovati sastancima revizijskih odbora vezano za stavke dnevnog reda koji se odnose na izvještaje eksternih revizora.

Nadalje, viša razina suradnje između interne i eksterne sadržava (ECIIA, 2013, 8):

→ Razmjenu informacija i raspravu tijekom procjene financijskih i ostalih rizika;

→ Procjenu internih kontrola detaljno evidentiranih u izvještajima interne revizije koja bi mogla biti dostupna eksternim revizorima;

→ Razmjenu stavova o metodologiji u cilju uspostavljanja međusobnog razumijevanja pristupu reviziji;

→ Redovno informiranje eksternog revizora o promjenama plana interne revizije;

→ Privremeni izvještaji interne revizije koji uključuju tekući proces koji bi mogli biti raspoloživi eksternim revizorima;

→ Ovisno o nivou rizika, uključivanje preporuka eksternih revizora u izvještaj interne revizije:

→ Redovno sudjelovanje voditelja interne revizije na svim sastancima revizijskog odbora s eksternim revizorima.

Koordinacija rada interne i eksterne revizije definirana je standardima profesija. Na sličan način kao što će se relevantna pitanja korištenja rada interne revizije u procesu revizije financijskim izvještaja s jedne strane uređene MRevS-om 610 opisati u sljedećem poglavlju, pitanje koordinacije rada interne i eksterne revizije uređeno je, s druge strane, odgovarajućim standardima i preporukama za rad u području interne revizije. Sukladno Standardu 2050, glavni interni revizor trebao bi podijeliti informacije, uskladiti aktivnosti te razmotriti oslanjanje na posao eksternih pružatelja uvjerenja i savjetovanja kako bi osigurao primjerenu pokrivenost te ponavljanje sveo na najmanju moguću mjeru (MOPD, 2009, 27).

Pri koordiniranju aktivnosti glavni revizor može se osloniti na posao ostalih pružatelja usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja te savjetovanja. Trebao bi se utvrditi dosljedan proces kao temelj oslanjanja, a glavni revizor trebao bi razmotriti sposobnost, objektivnost te dužnu profesionalnu pažnju pružatelja usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja te savjetovanja. Glavni revizor trebao bi također jasno razumjeti opseg, ciljeve i rezultat posla koji su obavili ostali pružatelji usluga angažmana s izražavanjem uvjerenja te savjetovanja. Pri oslanjanju na posao drugih, glavni revizor i dalje je nadležan i odgovoran za osiguranje odgovarajuće podrške zaključcima i mišljenja interne revizije (IIA, 2016, 15).

Sukladno Međunarodnom okviru profesionalnog djelovanja, razina suradnje ovih dviju profesija leži u razumijevanju tehnika, metoda i terminologija koju koristi interna revizija, kako bi se olakšalo eksternoj reviziji da se koriste obavljanim aktivnostima. Suradnja bi se trebala poboljšati kada interni revizori omogućuju pristup radnim materijalima kako bi eksterni revizori stekli povjerenje u rad interne revizije. Nadalje, suradnja bi trebala biti na višoj razini kada bi se ponavljanje smanjilo na najnižu moguću razinu, stoga je potrebno planirati dovoljan broj susreta kako bi se pravovremeno dovršile revizijske aktivnosti (MOPD, 2009, 100).

Smanjenje revizijske naknade je sekundarni cilj koordinacije i suradnje između internih i eksternih revizora, međutim primarni cilj je u povećanju učinkovitosti revizijskih aktivnosti. Ako je interna revizija kompetentna, neovisna, objektivna i primijenjena je dužna profesionalna pažnja interne revizije, eksterni revizori će vjerojatnije koristiti rad interne revizije. Korištenje rada interne revizije smanjuje veličinu revizijskog uzorka, smanjuje revizijski napor, pa tako i revizijsku naknadu (Endaya, 2014, 78). Zaključno, glavna svrha suradnje između internih i eksternih revizora je u poboljšanju učinkovitosti i smanjenju troškova revizija. Prednosti suradnje interne i eksterne revizije su u postizanju organizacijskih ciljeva, u smanjivanju revizijskih naknada te u umanjenju neslaganja

eksternih revizora i menadžmenta koji se mogu pojaviti u vezi s primjenom računovodstvenih načela (Endaya, 2014, 77).

Standardi obiju profesija preporučuju suradnju obaju profesija. Razina i intenzitet suradnje može varirati ovisno o različitim faktorima, ali bi društvo trebalo omogućiti određenu razinu suradnje. Kao minimum suradnje, Standardi predlažu razmjenu informacija o planiranim aktivnostima i područjima rada s potencijalno visokom razinom učinka. Interna revizija bi trebala eksternim revizorima na raspolaganje dati sažetak svojih aktivnosti ili godišnji izvještaj, dok bi eksterni revizor trebao podijeliti s internim revizorom izvještaj i pismo menadžmentu. Ovakva veza bi trebala olakšati posao objema profesijama, izbjeći dupliranje rada i osigurati maksimalnu pokrivenost rizika s kojima se društvo susreće. Nadalje, suradnja će pomoći menadžmentu u stjecanju sveobuhvatnog pogleda na rizike društva.

Razmatrajući suradnju mehanizama korporativnog upravljanja, vrijedi istaknuti i suradnju te odnos revizijskog odbora s internom i eksternom revizijom. S obzirom na to je revizijski odbor zainteresiran za pouzdanost financijskog izvještavanja, a sagledavajući istodobno ciljeve revizije financijskih izvještaja koju uobičajeno provodi eksterni revizor, nezaobilazna je suradnja i komunikacija revizijskog odbora i eksternih revizora. Naime, kroz tu suradnju i komunikaciju članovi revizijskog odbora mogu redovito dobiti ažurne informacije o događajima koji utječu na financijsko izvještavanje. Suradnja revizijskog odbora i eksternog revizora uobičajeno obuhvaća sljedeća četiri područja: značajke usluge revizije, rizik i kontrole, financijsko izvještavanje te ostala pitanja u svezi upravljanja (Tušek, 2007, 97).

U kontekstu značajki usluge koju eksterni revizor pruža društvu, potrebno je raspraviti formalne kvalifikacije i reference eksternog revizora, revizijske resurse i kapacitete (osoblje, lokaciju, tehničku opremljenost) te poznavanje značajki djelatnosti društva. Nadalje, potrebno je razmotriti predloženi opseg revizije i pristup provedbi revizije financijskih izvještaja. Revizijski odbor treba biti uključen u imenovanje revizora, ugovaranja naknade za uslugu revizije financijskih izvještaja i ostale naknade koje se revizoru isplaćuju za eventualne nerevizijske usluge, kao i eventualna otpuštanja revizora te raskid ugovora. Posebna tema unutar ovog područja je stjecanje uvjerenja o prihvatljivoj razini neovisnosti i objektivnosti eksternog revizora. Iako je revizijski odbor usmjeren primarno na učinkovitost same revizije financijskih izvještaja, nužno je razmotriti moguće utjecaje na revizorovu objektivnost i neovisnost, odnosno učinak koji bi bilo kakve veze ili druge usluge kojima se bave revizori, ili koje pružaju društvu ili njenom menadžmentu imale na objektivnost revizora (Gilmour i Wong-Ariyaporn, 2003, 37).

Revizijski odbor treba održavati posebne sastanke s eksternim revizorima na kojima će se raspravljati o poslovnim rizicima s kojima se suočava društvo i internim kontrolnim postupcima i procedurama koje djeluju preventivno. Naglasak u toj komunikaciji između

revizijskog odbora i eksternog revizora treba biti na onim ključnim rizicima koji su povezani s eventualnim materijalno značajnim pogrešnim iskazivanjima u financijskim izvještajima. Te će rasprave osigurati revizijskom odboru dovoljno informacija za razumijevanje rizika koji zahtijevaju posebnu pozornost, zatim na razumijevanje reakcije i ponašanje menadžmenta spram tih rizika te pristup samog eksternog revizora identificiranim rizicima. Revizijski odbor, menadžment i eksterni revizor se sastaju radi pregledavanja i ispitivanja financijskih izvještaja te nalaza revizije financijskih izvještaja. Uz to, članovi revizijskog odbora i eksterni revizor mogu kritički raspravljati o prihvatljivosti i kvaliteti računovodstvenih politika koje je usvojio menadžment, o njihovoj agresivnosti ili konzervativnosti u kontekstu cjelokupne poslovne politike društva. U sklopu cjelovite usluge revizije financijskih izvještaja, eksterni revizor oblikuje odgovarajuće zaključke i daje preporuke menadžmentu u vezi poboljšanja poslovnih aktivnosti, naročito internih kontrolnih postupaka i procedura u računovodstvenom informacijskom sustavu, ali i u izvršnom podsustavu društva (nabavi, prodaji, proizvodnji). Revizijski odbor treba razmotriti takve ocjene i sugestije eksternog revizora, zahtijevati od menadžmenta odgovarajuća izvješća o takvim zahtjevima te tražiti očitovanje menadžmenta o njegovom planu akcija u smislu implementacije tih rješenja u praksi (Tušek, 2007, 98).

Informacije neophodne za ispunjavanje brojnih zadataka i odgovornosti revizijski odbor dobiva i od interne revizije. Revizijski odbor mora biti upoznat i u potpunosti razumjeti aktivnosti interne revizije i njegovu organizacijsku strukturu. U svrhu upoznavanja i razumijevanja funkcije interne revizije, revizijski odbor prikuplja informacije iz različitih izvora i to: dokumenta o ciljevima, ovlastima i odgovornostima interne revizije ili pravilnika odjela interne revizije, svih vrsta izvješća koje sastavlja odjel interne revizije, posebice godišnjeg izvješća o radu interne revizije, privremenih izvješća interne revizije, konačnih izvješća o rezultatima revizijskog ispitivanja, izvješća o praćenju ostvarenih rezultata. Revizijski odbor pri upoznavanju i razumijevanju funkcije interne revizije mora razmotriti planove i programe interne revizije uključujući i procjenu rizika te informacije o postojećim i budućim resursima interne revizije. Dio svojih aktivnosti revizijski odbor treba posvetiti razmatranju kvalifikacija i sposobnosti cjelokupne interne revizije i glavnog internog revizora u ostvarivanju ciljeva i zadataka interne revizije. U tom kontekstu, revizijski odbor treba utvrditi jesu li članovi odjela interne revizije, odnosno interni revizori primjereno educirani za poslove koje obavljaju, educiraju li se kontinuirano profesionalno, jesu li članovi profesionalnih udruženja i institucija, prate li promjene u području informacijskih tehnologija i tome slično. Praksa pokazuje da revizijski odbori kritički raspravljaju i donose određene zaključke i preporuke u pogledu veličine i strukture interne revizije. Nadalje, od revizijskog odbora očekuje se da bude u stanju vrednovati odnosno procijeniti je li menadžment i društvo u cjelini iskorištava potencijal interne revizije, osigurava li mu potrebnu podršku i u kojoj je mjeri djelovanje interne revizije učinkovito (Gilmour i Wong-Ariyaporn, 2003, 43).

U kontekstu odnosa revizijskog odbora i interne revizije, revizijski odbor može zahtijevati provođenje benchmarkinga. To uključuje neovisno izvješće o aktivnostima interne revizije koji se koristi kao podloga za benchmarking aktivnosti u odnosu na usporedive najbolje odjele interne revizije slične veličine i strukture. Takva izvješća mogu poboljšati učinkovitost interne revizije jer pomaže u identifikaciji akcija koje su potrebne radi osiguravanja zadovoljavanja budućih potreba (Tušek, 2007, 98).

U konačnici, značajna suradnja interne i eksterne revizije te revizijskog odbora je i u upravljanju rizicima društva (ERM). Interna revizija može biti učinkovit zagovornik ERM-a bez gubitka neovisnosti, dok revizijski odbori može pružiti podršku u nadzoru ERM-a u društvu. Svakako, i formalni i neformalni kanali komunikacije između revizijskog odbora, interne i eksterne revizije nužni su za povećanje upravljanja rizicima (CAQ i IIA, 2015, 16).

3. KORIŠTENJE RADA INTERNE REVIZIJE

3.1. CILJEVI EKSTERNIH REVIZORA PRI KORIŠTENJU RADA INTERNE REVIZIJE

Eksterna i interna revizija kao dva najznačajnija segmenta cjelokupne revizijske profesije međusobno se ne isključuju. Naprotiv, kvaliteta rada interne revizije ima utjecaj na vrstu, opseg i vremenski raspored postupaka koje provodi eksterni revizor u procesu revizije financijskih izvještaja. Ipak, prije nego što odluči koristiti rad interne revizije eksterni revizor mora provesti određene aktivnosti upoznavanja i procjene funkcije interne revizije, a koje su utvrđene Međunarodnim revizijskim standardima (Tušek, 2011, 77).

Tijekom faze planiranja revizijskog procesa, eksterni revizor treba obaviti preliminarne procjene funkcije interne revizije kada procijeni da je rad interne revizije relevantan za eksternu reviziju. Postojanje interne revizije kao višeg stupnja kontrole unutar društva može utjecati na procjenu kontrolnog rizika, te tako i na revizijski plan i postupke. Također, eksterni revizor treba odrediti je li rad interne revizije prikladan za svrhu revizije financijskih izvještaja i je li prikladno koristiti rad interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza te kao izravnu pomoć radi osiguravanja izravne pomoći uz usmjeravanje, nadzor i pregled koje obavlja eksterni revizor. Kvalitetna procjena omogućava eksternom revizoru promjenu vrste, vremena i opsega postupaka eksterne revizije. Eksterni revizori mogu koristiti rad interne revizije u formiranju revizijskog mišljenja s napomenom da eksterni revizori imaju isključivu odgovornost za pružanje revizijskog mišljenja.

Područja rada eksterne i interne revizije u znatnoj se mjeri isprepleću, odnosno načini ostvarivanja njihovih ciljeva često su toliko slični da ih nije jednostavno izolirati. Stoga, značajan dio rada interne revizije može biti iznimno koristan eksternoj reviziji. Ipak, pri tome treba uvažiti i činjenicu da bez obzira na stupanj neovisnosti i objektivnosti, interna revizija ne može osigurati isti stupanj neovisnosti koji je potreban eksternom revizoru kada izražava mišljenje o financijskim izvještajima. Odgovornost za izraženo mišljenje o financijskim izvještajima društva ima isključivo eksterni revizor te se odgovornost ne umanjuje zbog činjenice da je eksterni revizor u procesu revizije financijskih izvještaja koristio rad internog revizora (Tušek, 2011, 80).

Ciljevi eksternih revizora, kada društvo ima internu reviziju i kada eksterni revizor očekuje koristiti rad interne revizije kako bi izmijenio vrste ili vremenski raspored ili smanjio opseg revizijskih postupaka koje treba izravno obaviti eksterni revizor, ili koristiti internu reviziju radi osiguravanja izravne pomoći, su: odrediti može li koristiti rad interne revizije ili izravnu pomoć od internih revizora i, ako je to moguće, u kojim područjima i u kojem opsegu. Nakon tog određivanja, ako se koristi rad interne revizije, potrebno je utvrditi je li taj rad odgovarajući za svrhu revizije, odnosno, ako se koristiti rad interne revizije radi osiguravanja izravne pomoći, potrebno je primjereno usmjeravati, nadzirati i pregledavati njihov rad (MRevS 610, t. 13).

U situaciji kada eksterni revizor odluči koristiti rad interne revizije, može se izbjeći dupliciranje rada i poboljšati učinkovitost revizije. No, s druge strane, korištenje rada interne revizije može imati i negativan učinak kada eksterni revizor koristi rad interne revizije koja nije stručna i neovisna. U takvoj situaciji, kvaliteta eksterne revizije može biti ugrožena (Hakansson i Johansson, 2014, 2). Zbog toga se eksterni revizor nalazi u situaciji izbora između učinkovitosti revizije ili narušavanja kvalitete provedene revizije. Točnije, kada eksterni revizor odluči koristiti rad interne revizije i surađivati s njom, može se suočiti s dilemom izbora između učinkovitosti revizije ili narušavanja kvalitete provedene revizije. O odluci o tome koristiti ili ne koristi rad interne revizije, eksterni revizor koristi revizijsku prosudbu prije i tijekom suradnje s internim revizorom. Ove odluke mogu imati pozitivne i negativne učinke, a najveći rizik proizlazi da će kvaliteta eksterne revizije biti ugrožena (Suwaidan i Qasim, 2010, 509).

Glavni pozitivni učinak koji proizlazi iz međusobne suradnje i korištenja rada interne revizije je smanjenje revizijske naknade, dok se u isto vrijeme povećava revizijska učinkovitost (Morrill i Morrill, 2003, 490). Svakako, učinkovitija eksterna revizija rezultira nižim revizijskim naknadama, zbog čega korist imaju i revizijsko društvo i revidirano društvo. Za revizijsko društvo je povoljnije jer se smanjuju troškovi provedbe revizije. Za revidirano društvo, smanjena revizijska naknada stvara konkurentnu prednost (Hakansson i Johansson, 2014, 5), a učinkovit i konkurentan eksterni revizor može smanjiti vrijeme provedbe revizije koristeći rad interne revizije. Revizijska društva trebaju izdvojiti određenu količinu sati za izvršenje revizijskih zadataka, kako bi se kontrolirali troškovi revizije (Gundry i Liyanarachchi, 2007, 125).

Eksterni revizor donosi svoje odluke na racionalan način. To znači da bi eksterni revizor trebao maksimizirati svoju vlastitu korist, kako bi se povećala revizijska vrijednost i korisnost, što se može zaključiti da je najbolji izbor onaj gdje je najveća marža između koristi i troška. Ako eksterni revizor procjeni da će razina korištenja i suradnja s internim revizorom rezultirati većim troškovima, manjoj učinkovitosti, manjoj kvaliteti revizije, isti može donijeti racionalnu odluku i odbiti suradnju. No, s druge strane, postoji mogućnost da eksterni revizori i nisu u potpunosti racionalni i donose odluke o korištenju rada interne revizije na temelju osobnih odnosa, uključujući emocije, iskustva i osobni identitet (Hakansson i Johansson, 2014, 6).

Zaključno, eksterni revizor snosi potpunu odgovornost za vrstu, vremenski raspored i obujam revizijskih postupaka koji će primijeniti u procesu revizije financijskih izvještaja uključujući i potpunu odgovornost za izražavanje mišljenja o realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja, pa o njegovoj profesionalnoj prosudbi ovisi hoće li se i u kojoj mjeri koristiti rezultatima rada interne revizije. Odgovornost eksternih revizora za izraženo mišljenje ne može se, dakle, umanjiti činjenicom da koristi rad interne revizije. U procesu revizije financijskih izvještaja određeni postupci i rezultati rada interne revizije mogu eksternom revizoru biti iznimno korisni u prikupljanju dovoljno odgovarajućih revizijskih

dokaza, bez kojih nema utemeljenog mišljenja o realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja. Time cjelokupni proces revizije financijskih izvještaja postaje učinkovitiji. Temeljna načela i smjernice u korištenju rada interne revizije sadržani su Međunarodnim revizijskim standardima. Međunarodni revizijski standardi 610 pruža (detaljnije u sljedećem poglavlju) čitav niz konkretnih zahtjeva koje eksterni revizor mora uvažiti u situacijama u kojima se koristi rad interne revizije. Primjena tih zahtjeva podrazumijeva da eksterni revizor kontinuirano prati i razumije temeljna načela, postupke i metode rada internoj reviziji kako bi njihove nalaze i zaključke mogao prihvatiti za revizorove svrhe, odnosno kao prikladne revizijske dokaze u procesu revizije financijskih izvještaja (Tušek, 2011, 85).

3.2. Regulatorni okvir korištenja rada interne revizije

Korištenje rada interne revizije za svrhe revizije financijskih izvještaja regulirano je Međunarodnim revizijskim standardom 610 (MRevS 610), izdanog od strane Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja, izmijenjenog 2013. godine.

MRevS 610 odnosi se na odgovornosti eksternih revizora ako koristi rad interne revizije. To uključuje (MRevS 610, 6):

> (a) korištenje rada funkcije interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza i
>
> (b) korištenje rada internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći uz usmjeravanje, nadzor i pregled koje obavlja eksterni revizor.

Na eksterne revizore koji provode reviziju društava koji nemaju funkciju interne revizije, ovaj Standard se ne odnosi. Isto tako ne primjenjuju se zahtjevi ovog Standarda ako postoji interna revizija čije odgovornosti i aktivnosti nisu relevantne za eksternu reviziju. Odnosno, ako eksterni revizor ne očekuje koristiti rad interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza (Orlović, 2016, 45).

Eksterni revizor može biti u mogućnosti koristiti rad interne revizije na konstruktivan i dopunjujući način ovisno o tome je li organizacijska struktura funkcije interne revizije i relevantne politike i postupci na odgovarajući način podržavaju objektivnost funkcije interne revizije, kao i ovisno o razini kompetentnosti internih revizora i o tome je li interna revizija primjenjuje sustavan i disciplinirani pristup (MRevS 610, t. 8).

Eksterni revizor ima isključivu odgovornost za izraženo mišljenje i ta se odgovornost ne umanjuje korištenjem rada interne revizije ili internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći u angažmanu (MRevS 610, t. 11).

Ciljevi eksternih revizora, kada društvo ima funkciju interne revizije i kada eksterni revizori očekuju koristiti rad interne revizije kako bi izmijenio vrste ili vremenski raspored

ili smanjio opseg revizijskih postupaka koje treba izravno obaviti, ili koristiti interne revizore radi osiguravanja izravne pomoći, su (MRevS 610, t. 13):

(a) odrediti može li koristiti rad interne revizije ili izravnu pomoć od internih revizora i, ako je to moguće, u kojim područjima i u kojem opsegu; i nakon tog određivanja;

(b) ako se odredilo koristiti rad interne revizije, utvrditi je li taj rad odgovarajući za svrhu revizije;

(c) ako se odredilo koristiti rad internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći, primjereno usmjeravati, nadzirati i pregledavati njihov rad.

Eksterni revizor će utvrditi može li koristiti rad interne revizije za potrebe revizije ocjenjivanjem sljedećeg (MRevS 610, t. 15):

(a) razmjera u kojem organizacijski status i relevantne politike te postupci interne revizije podupiru objektivnost funkcije interne revizije;

(b) razine kompetentnosti internih revizora;

(c) primjenjuju li interni revizori sustavan i discipliniran pristup, uključujući kontrolu kvalitete.

Također, eksterni revizor neće koristiti rad interne revizije ako se utvrdi da organizacijski status i relevantne politike te postupci interne revizije ne podupiru na odgovarajući način objektivnost funkcije interne revizije. Nadalje, ako eksterni revizor utvrdi da kod internih revizora nedostaje kompetentnosti te interni revizori ne primjenjuje sustavan i discipliniran pristup, uključujući kontrolu kvalitete, tada neće koristiti rad interne revizije.

Kako bi spriječio prekomjerno korištenje rada interne revizije, eksterni revizor će obaviti sve značajne prosudbe u revizijskom angažmanu i planirat će manje korištenje rada interne revizije i veće izravno obavljanje posla. Takve mjere uključuju prosuđivanje u planiranju i obavljanju relevantnih revizijskih postupaka te ocjenjivanju pribavljenih revizijskih dokaza. Isto tako eksterni revizor utvrđuje viši procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja na razini tvrdnje, uz pridavanje posebne pozornosti rizicima koji su prepoznati kao rizici značajnog pogrešnog prikazivanja (Orlović, 2016, 46).

Niži organizacijski status funkcije interne revizije i relevantne politike te postupci manje podupiru objektivnost interne revizije, a eksternom revizoru u prosudbi bitnu ulogu igra i razina kompetentnosti internih revizora. Bitno je ocijeniti ukupnost korištenja rada interne revizije od strane eksternih revizora kako bi mogao prosuditi dovoljnu uključenost u revizijskom poslu s obzirom na njegovu isključivu odgovornost za izraženo revizijsko mišljenje (Orlović, 2016, 46).

Ako eksterni revizor planira koristiti rad interne revizije, raspravit će s njima planirano korištenje rada kao osnovu za koordiniranje pojedinačnih aktivnosti (MRevS 610, t. 21).

Eksterni revizor će čitati izvješća interne revizije u vezi njihova rada kojeg eksterni revizor planira koristiti kako bi stekao razumijevanje o vrstama i opsegu revizijskih postupaka (MRevS 610, t. 22).

Eksterni revizor će obaviti dostatne revizijske postupke na glavnom dijelu cjeline poslova interne revizije koje eksterni revizor planira koristiti kako bi utvrdio njegovu primjerenost za svrhu revizije, uključujući i ocjenjivanje (MRevS 610, t. 23):

(a) je li posao funkcije interne revizije bio odgovarajuće planiran, obavljen, nadziran, pregledavan i dokumentiran;

(b) jesu li pribavljeni dostatni i primjereni dokazi za formiranje razumnih zaključaka;

(c) jesu li stvoreni zaključci primjereni u danim okolnostima i jesu li izvješća koje je sastavila interna revizija u skladu s obavljenim poslom.

Vrste i opseg revizijskih postupaka eksternih revizora bit će odgovarajući u odnosu na ocjenu eksternih revizora o (MRevS 610, t. 24):

(a) količini prosudbi koje su uključene;

(b) procijenjenom riziku značajnog pogrešnog prikazivanja;

(c) razmjeru u kojem organizacijski status i relevantne politike i postupci funkcije interne revizije podupiru objektivnost interne revizije;

(d) razini kompetentnosti internih revizora.

U nastavku rada će se odrediti područja, opseg i korištenje rada interne revizije radi osiguravanja izravne pomoći. Važno je za napomenuti kako se zakonom ili regulativom može zabraniti eksternim revizorima dobivanje izravne pomoći od internih revizora. Ako takva zabrana ne postoji, eksterni revizor će ocijeniti postojanje i značajnost prijetnji objektivnosti i razinu kompetentnosti internih revizora koji će osigurati takvu pomoć. Ocjenjivanje postojanja i značajnosti prijetnji objektivnosti internih revizora će uključiti upite eksternih revizora postavljene internim revizorima u vezi s interesima i odnosima koji mogu stvarati prijetnju njihovoj objektivnosti. Također, eksterni revizor neće koristiti rad interne revizije ako postoje značajne prijetnje objektivnosti internih revizora ili ako internom revizoru nedostaje dostatna kompetentnost za obavljanje predloženog posla (Orlović, 2016, 46).

U određivanju vrste i obujma posla koji se može dodijeliti internim revizorima te vrste, vremenskog rasporeda i opsega usmjeravanja, nadziranja i pregledavanja koji su primjereni u danim okolnostima, eksterni revizor treba razmotriti (MRevS 610, t. 29):

(a) količinu prosudbi uključenih u planiranje i obavljanje relevantnih revizijskih postupaka i ocjenjivanje pribavljenih revizijskih dokaza;

(b) procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja;

(c) svoju ocjenu postojanja i značajnosti prijetnji objektivnosti i razine kompetentnosti internih revizora koji će pružati takvu pomoć.

Prije korištenja internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći u svrhu revizije, eksterni revizor treba (MRevS 610, t. 33):

(a) pribaviti pisani sporazum od ovlaštenog predstavnika društva da će se dopustiti internom revizoru slijeđenje naputaka eksternih revizora i da se društvo neće umiješati u rad internih revizora obavljen za eksterne revizore;

(b) pribaviti pisani sporazum od internih revizora da će čuvati povjerljivost određenih pitanja prema uputama eksternih revizora i obavijestiti eksterne revizore o svakoj prijetnji njihovoj objektivnosti.

U konačnici, kako prilikom svake revizije, eksterni revizor mora dokumentirati svoj rad, tako će i prilikom korištenja rada interne revizije, ali i rada internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći u reviziji uključiti revizorsku dokumentaciju. Tako kod korištenja rada interne revizije ona mora uključivati ocjenu o tome je li organizacijski status funkcije interne revizije te relevantne politike i postupci primjereno podržavaju objektivnost funkcije interne revizije. Također, mora biti dokumentirana razina kompetentnosti internih revizora i primjenjuje li interna revizija sustavan i discipliniran pristup, uključujući kontrolu kvalitete. U prilog dokumentaciji bit će vrste i obujam korištenog rada i osnove za takvu odluku te revizijski postupci koje je obavio eksterni revizor radi ocjene primjerenosti korištenog rada (Orlović, 2016, 46-47).

3.3. Uloga revizijske prosudbe kod donošenja odluke o korištenju rada interne revizije

Računovodstvena i revizijska profesija prepoznala je važnost profesionalne prosudbe jer menadžeri, revizori, financijski analitičari i računovođe većinu svojih odluka temelje na prosudbi. Značaj profesionalne prosudbe u računovodstvenoj te revizijskoj profesiji pokazuje i činjenica da se zahtjev za primjenom profesionalne prosudbe pojavljuje 244 puta u međunarodnim revizijskim standardima (prema Mala i Chand, 2015, 2), dok su računovodstveni standardi (MSFI) utemeljeni na načelima koja zahtijevaju intenzivno korištenje profesionalne prosudbe (Mala i Chand, 2015, 2).

Revizijska prosudba je „kamen temeljac“ revizijske profesije (Trotman, 2006, 6) te je sastavni dio procesa donošenja odluka, pa tako i odluke o korištenju rada interne revizije. Kvalitetna revizijska prosudba utječe na revizijski ugled i profesionalnu reputaciju, ali i na revidirano društvo, menadžerske odluke, odnosno prosudbe drugih dionika. Pogrešna revizijska prosudba može rezultirati velikim financijskim gubicima koji su rezultat odlučivanja na temelju pogrešne revizijske prosudbe (Mala i Chand, 2015, 3). Kako bi

odgovorili na ovakve izazove, revizori trebaju razvijati nove vještine kritičkog razmišljanja, pretraživanja informacija, međuljudske interakcije, komunikacije i donošenja odluka. Kritični aspekti revizije su revizijska prosudba i odlučivanje (Knechel, 2000, 695).

Revizijska prosudba se definira kao primjena relevantnog znanja, iskustva i uvježbanosti, u kontekstu koji daju revizijski, računovodstveni i etički standardi, pri stvaranju utemeljenih odluka o pravcima djelovanja koji su primjereni u okolnostima revizijskog angažmana (MSKK, t. 15). Profesionalna revizijska prosudba ključna je za ispravno obavljanje revizije jer se interpretiranje relevantnih etičkih zahtjeva i MRevS-ova, kao i donošenje odluka utemeljenih na informacijama ne može obaviti bez primjene relevantnog znanja i iskustva na činjenice i dane okolnosti (MSKK 200, t. A23).

Profesionalna revizijska prosudba je nužna naročito u vezi s odlukama o (MSKK, t. A23): značajnosti i revizijskom riziku; vrsti, vremenskom rasporedu i obujmu revizijskih postupaka koji su potrebni za ispunjenje zahtjeva MRevS-ova i dobivanje revizijskih dokaza; ocjenjivanju jesu li dobiveni revizijski dokazi dostatni i primjereni i treba li nešto dodatno obaviti kako bi se postigli ciljevi MRevS-ova i na taj način opći ciljevi revizora; ocjeni menadžerskih prosudbi u primjenjivanju okvira financijskog izvještavanja; i stvaranju zaključaka temeljenih na dobivenim revizijskim dokazima, primjerice, procjenjujući razumnost procjena koje je menadžment obavio pri sastavljanju financijskih izvještaja.

Obavljanje profesionalne prosudbe koji se očekuje od revizora je da ju obavlja revizor čija obučenost, znanje i iskustvo pomažu u razvijanju nužne kompetentnosti za stvaranje razumnih prosudbi temeljenih na činjenicama i okolnostima koje su poznate revizoru (MSKK, t. A24-A25). Nadalje, profesionalna revizijska prosudba može se ocijeniti na temelju toga odražava li stvorena prosudba kompetentnu primjenu revizijskih i računovodstvenih načela te je li odgovarajuća u danom kontekstu, i dosljedna, činjenicama i okolnostima koje su revizoru bile poznate do datuma revizorovog izvještaja (MSKK, t. A26).

Profesionalna prosudba se treba provoditi tijekom revizije te treba biti odgovarajuće dokumentirana. U vezi s tim, od revizora se zahtijeva da pripremi revizijsku dokumentaciju koja je dovoljna da bi iskusni revizor, koji prethodno nije povezan s revizijom, razumio značajne profesionalne prosudbe stvorene tijekom stvaranja zaključaka o značajnim pitanjima nastalim tijekom revizije. Profesionalna prosudba ne koristi se kao opravdanje za odluke koje inače nisu na drugi način potkrijepljene činjenicama i okolnostima ili dostatnim i primjerenim revizijskim dokazima (MSKK, t. A27). Važan čimbenik u određivanju oblika, sadržaja i obujma revizijske dokumentacije o značajnim pitanjima je razmjer u kojem se koristi profesionalna prosudba u obavljanju posla i ocjenjivanju rezultata. Dokumentacija o obavljenim profesionalnim prosudbama služi objašnjavanju revizorovih zaključaka za osnaživanje kvalitete prosudbe. Takva su pitanja od posebnog interesa onima koji su odgovorni za pregledavanje revizijske dokumentacije, uključujući

one koji obavljaju naredne revizije kada pregledavaju pitanja od trajnije važnosti (primjerice, kada obavljaju retroaktivni pregled računovodstvenih procjena) (MSKK, t. A28).

Revizorova prosudba o tome što čini dostatne i primjerene revizijske dokaze ovisi o nekim čimbenicima kao što su (MRevS 330, t. A62): značajnost potencijalnog pogrešnog prikazivanja u tvrdnji i vjerojatnost da će takvo prikazivanje, bilo pojedinačno ili skupno, s drugim potencijalno pogrešnim prikazivanjima imati značajan učinak na financijske izvještaje; učinkovitost menadžerskih reakcija i kontrola za suočavanje s rizicima; iskustvo sa sličnim potencijalnim pogrešnim prikazivanja, koje je stečeno tijekom proteklih revizija; rezultati obavljenih revizijskih postupaka, uključujući pitanje jesu li takvi revizijski postupci otkrili određene slučajeve prijevare ili pogreške; izvor i pouzdanost dostupnih informacija; uvjerljivost revizijskih dokaza; razumijevanje subjekta i njegova okruženja, uključujući i njegovih internih kontrola.

Međunarodne smjernice revizijske prakse (MSRP) također ističu da rad revizora prožima prosudba te da se revizor koristi profesionalnim prosudbama u područjima kao što su (MSRP 1004, t. 22): procjenjivanje inherentnog i kontrolnog rizika te rizika značajnog pogrešnog prikazivanja zbog pogreške ili prijevare; odlučivanje o vrstama, vremenskom rasporedu i opsegu revizijskih postupaka; ocjenjivanje rezultata tih postupaka; procjenjivanje razboritosti prosudbi i procjena koje je menadžment obavio prilikom pripremanja financijskih izvještaja.

Nadalje, međunarodni standardi za angažmane s izražavanjem uvjerenja (MSAIU) ističu važnost revizijske prosudbe. Pa tako navode da je stjecanje razumijevanja predmeta ispitivanja i drugih okolnosti revizijskog angažmana ključni dio planiranja i obavljanja nekog angažmana s izražavanjem uvjerenja. Upravo to razumijevanje osigurava revizoru okvir za obavljanje profesionalne prosudbe tijekom cjelokupnog angažmana kada (MSAIU 3000, t. 16): sagledava karakteristike predmeta ispitivanja; procjenjuje prikladnost kriterija; prepoznaje slučajeve kada mogu biti potrebna posebna razmatranja, na primjer, čimbenici koji ukazuju na prijevaru i potreba za specijalističkim vještinama ili potreba za radom eksperta; ustanovljivanje i ocjenjivanje trajne primjerenosti razina kvantitativne značajnosti i razmatranje čimbenika kvalitativne značajnosti. Također, revizor koristi profesionalnu revizijsku prosudbu za određivanje razmjera razumijevanja potrebnog u vezi s predmetom ispitivanja i drugim okolnostima angažmana (MSAIU 3000, t. 17) te sagledava je li razumijevanje dostatno za procjenjivanje rizika da informacije iz predmeta ispitivanja mogu biti značajno pogreške (MSAIU 3000, t. 33).

Koncept profesionalne revizijske prosudbe, s ciljem razumijevanja kompleksnosti donošenja odluka, potrebno je povezati s procesom odlučivanja i njenim teorijama te kognitivnim ograničenjima i pristranostima u odlučivanju.

Odlučivanje je svjestan generički proces svojstven svim oblicima ljudskog ponašanja koji obuhvaća izbor između dviju ili više mogućih akcija te provedbu odabrane akcije, kako bi se postigao unaprijed zadani cilj nekog donositelja odluke (Tipurić, 2013b, 1). Klasično teorijsko stajalište je da će odluka biti racionalna ako na temelju postojećih informacija pruža optimalne mogućnosti za postizanje postavljenih ciljeva. Klasična teorija odlučivanja pretpostavlja da racionalan donositelj odluke teži donošenju optimalne odluke. Optimalno donošenje odluke je troškovno opterećeno, vremenski je ograničeno za provođenje svih nužnih aktivnosti, a da ne govorimo o uloženom naporu donositelja odluke. Potrebno je prikupiti mnoštvo podataka i informacija te istražiti veliki broj raznovrsno mogućih situacija kako bi se upotrijebila strategija optimiziranja. Umjesto optimiziranja, donositelj odluke donosi zadovoljavajuću odluku. Zadovoljavajućom odlukom postižu se postavljeni ciljevi odlučivanja određeni razinom aspiracije (skup minimalnih zahtjeva koje donositelj odluke postavlja kao granicu izbora jedne od raspoloživih opcija). To se smatra dovoljno dobrom odlukom (Tipurić, 2013b, 8).

Upravo zbog revizijske prosudbe u procesu donošenja odluka, gdje revizorova odluka mora biti troškovno i vremenski neopterećena te zadovoljavajuća, revizor bi trebao biti upoznat s heuristikama jer bi one mogle utjecati na njegovu sposobnost analiziranja informacija i postizanja odgovarajućih zaključaka. Heuristike su zasnovane na iskustvima, s ciljem brže i efikasnije prosudbe te se temelje na procjeni vjerojatnosti nekog događaja znajući da će heuristika rezultirati prihvatljivim odlukama, iako možda i ne najboljim (Kahneman, 2003, 8). U revizijskom procesu, revizori teže traženju onih vrsta pogrešaka s kojima su se susretali u prethodnim revizijama, često koristeći iste revizijske postupke iz godine u godinu (heuristika dostupnosti). Heuristika dostupnosti javlja se u tri segmenta: lakoća prisjećanja (revizor generalizira svoju prosudbu na temelju novijih i jasnijih informacija koje je dobio od klijenta, u odnosu na starije i manje jasnije informacije); ponovno prisjećanje (revizor se sjeća specifičnih činjenica, dok zanemaruje ostale činjenice) i pretpostavljene asocijacije (revizor određene činjenice doživljava u kombinaciji što može dovesti do precjenjivanja vjerojatnosti njihovog istovremenog nastanka u idućim razdobljima). Kada revizori koriste stare informacije kako bi donijeli prosudbe o sličnim situacijama (korištenje sličnih revizijskih programa za različite klijente), govorimo o heuristici reprezentativnosti. Nadalje, kada se revizor oslanja na informacije iz prethodnih razdoblja te ih nedovoljno prilagođava novim okolnostima, onda govorimo o heuristici sidrenja (Vuko, 2013, 4-5).

Profesionalna revizijska prosudba podrazumijeva subjektivnu procjenu koja se donosi prije poduzimanja određenih aktivnosti, dok donošenje odluka predstavlja akcije koje se poduzimaju da bi se obavio određeni zadatak. Koncept profesionalne prosudbe znači da je prosudba donesena u skladu sa specifičnim tehničkim i/ili etičkim standardima profesije. U kontekstu revizije, profesionalna prosudba podrazumijeva primjenu relevantnog znanja,

iskustva i uvježbanosti pri stvaranju utemeljenih odluka o pravcima djelovanja koji su primjereni u okolnostima revizijskog angažmana (Solomon i Trotman, 2003, 396).

Iako je okvir za provedbu revizije definiran revizijskim načelima, pravilima i standardima, u praksi postoji veliki broj nestrukturiranih zadataka i kompleksnih situacija koje zahtijevaju značajnu primjenu profesionalne revizijske prosudbe. Stoga se mnoge revizijske odluke donose u uvjetima neizvjesnosti. Pritom revizori moraju biti sposobni razlikovati aktivnosti koje zahtijevaju egzaktnu primjenu pravila i standarda struke te onih kompleksnijih koji zahtijevaju značajnu primjenu profesionalne prosudbe (Vuko, 2013, 2).

Dosadašnja istraživanja o revizijskoj prosudbi najčešće su istraživala sljedeće: procjenu kvalitete revizijske prosudbe, opis kako revizor koristi revizijsku prosudbu te koji faktori utječu na revizijsku prosudbu, testiranje kognitivnih teorija koja utječu na revizijsku prosudbu te razvoj i testiranje postupaka za reduciranje nedostataka kod revizijske prosudbe (Trotman, 1998, 116).

Primjerice, Libby i Luft (1993) ističu da znanje revizora, sposobnost, motivacija revizora i revizijska okolina utječu na uspješnost revizora, dok Trotman (1998) te Solomon i Trotman (2003) ističu da prosudba, heuristike i pristranost utječu na uspješnost revizora. Nelson i Tan (2005) su podijelili revizijsku prosudbu na tri područja: revizijski zadaci, revizor i njegovi atributi te interakcija revizora s ostalim dionicima u obavljanju zadataka. Nadalje, Mohd-Sanusi i Mohd-Iskandar (2007) navode da složenost revizijskih zadataka te učinak poticaja u obavljanju revizijskih zadataka utječu na revizijsku prosudbu.

Dosadašnja istraživanja su ponajviše istraživala glavne determinante revizijske prosudbe (Bonner, 1999, 386): osobne karakteristike revizora, kompleksnost revizijskih zadataka i revizijsko okruženje. Varijable koje utječu na osobne karakteristike revizora su (Mala i Chand, 2015, 6): znanje revizora, revizijsko iskustvo, sposobnost revizora u obradi informacija, korištenje pomagala u revizijskom procesu te prethodna uvjerenja revizora. Prethodna istraživanja koja su istraživala utjecaj znanja revizora na revizijsku prosudbu istaknuli su da znanje može utjecati na revizijsku prosudbu i pomaže u boljem donošenju revizijskih odluka (Knechel, 2001, 695). Znanje revizora određuje revizijsku prosudbu. Revizori koji imaju znanja o slabostima sustava internih kontrola i računovodstvenih pogrešaka donose kvalitetnije prosudbene odluke (Frederick i Libby, 1986), dok su revizori s većom razinom znanja sposobniji u rješavanju specifičnih revizijskih zadataka (Butt, 1988), odnosno više strukturiranih revizijskih zadataka (Bedard i Graham, 1994), što također utječe na revizijsku prosudbu. Istraživanja također ističu važnost odnosa revizijskog iskustva i profesionalne revizijske prosudbe. Stručno znanje revizora i razumijevanje revizijskih procesa temelje se na revizijskom iskustvu (Nelson i Tan, 2005, 49). Iskustvo revizora ili iskustvo samo za određena specifična područja utječe na profesionalnu revizijsku prosudbu, primjerice kod procjene revizijske značajnosti (Messier, 1983) ili u situacijama kada revizor traži objašnjenja od društva u pogledu materijalnih

dokaza (Bedard i Biggs, 1991). Revizori s većom razinom znanja su iskusniji (Frederick et al., 1994), dok neiskusni revizori neće biti skloni riziku, odnosno bit će konzervativni u revizijskoj procjeni (Anderson i Maletta, 1994). Revizijska prosudba će biti točnija ako se temelji na iskustvu revizora u rješavanju složenih zadataka (Abdolohammadi i Wright, 1987), pa tako iskusni revizori su bolji u rješavanju kompleksnijih zadataka (Earley, 2002; Lehman i Norman, 2006). Nadalje, postoji razlika između iskusnih i neiskusnih revizora u njihovoj prosudbi, koji svoje odluke donose pod pretpostavkom vremenske neograničenosti poslovanja društva (Ho, 1994) i njihove sklonosti u podršci interesima društva (Heynes, Jenkis i Nutt, 1998). Iskusniji revizori umanjuju utjecaj nebitnih informacija u revizijskoj prosudbi (Shelton, 1999) te u sprječavanju rizika prijevare imaju kvalitetniju prosudbu (Rose, 2007).

Zaključno, revizijski proces, kao i drugi procesi donošenja odluka, uključuje mnoge probleme jer dovodi u pitanje izvršenje njegove obveze, a to je za revizora pružanje mišljenja o vjerodostojnosti financijskih izvještaja revidiranog društva. Profesionalna prosudba je primarna aktivnost u procesu donošenja revizijskih odluka i izbora aktivnosti, u skladu s objektivnim okvirom. Revizor prolazi kroz proces donošenja odluka kada treba donijeti zaključak na temelju izbora između nekoliko opcija.

Revizor koristi primarno revizijsku prosudbu u odlučivanju o vrsti, vremenu i opsegu revizijskih postupaka te procjenjivanju tih postupaka. Revizijska prosudba ovisi o brojnim pitanjima kao što su: kakvu istragu treba provesti revizor te do koje mjere, dubine i opsega, koje informacije i zapise treba pregledati i u koju svrhu, koje dokaze treba tražiti i koju težinu treba dati različitim vrstama dokaza, koliko je dokaza potrebno prikupiti te koji se zaključci mogu izvući iz dobivenih revizijskih dokaza (Soltani, 2009, 290).

Revizijska prosudba se koristi u različitim fazama revizijskog procesa u procesu donošenje odluka o (Knechel, 2000, 696): visini revizijske značajnosti, definiranju revizijskih ciljeva, procjeni revizijskog rizika, procjeni sustava internih kontrola, definiranju neovisnih revizijskih testova, procjeni dostatnosti i kompetentnosti revizijskih dokaza te donošenju zaključaka o realnosti i objektivnosti revidiranih financijskih izvještaja. Donošenje odluka može se poboljšati ako revizijske prosudbene pogreške mogu biti shvaćene i minimalizirane (Soltani, 2009, 290).

Pogrešna revizijska prosudba utječe na procjenu revizijskog rizika, značajnost te kompetentnost i dostatnost prikupljenih revizijskih dokaza. Nadalje, pogrešna revizijska prosudba negativno utječe na revizijski angažman, kao i revizijsko mišljenje. Pogrešni zaključci temeljeni na revizijskoj prosudbi utječu na vjerodostojnost revizijskog mišljenja, kao i pogrešnoj procjeni o poslovanju revidiranog društva.

Kompleksnost profesionalne revizijske prosudbe je direktno povezana s odlukom eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije, što čini poveznicu s ovim istraživanjem. Upravo su teorije korištene u ovom radu (atribucijska teorija, teorija pripadnosti grupi i atribucijska teorija u uvjerenja drugog reda) temeljene na psihološko-socijalnim teorijama te su povezane s profesionalnom revizijskom prosudbom.

3.4. Pregled istraživanja na temu korištenja rada interne revizije

Pregled istraživanja na temu korištenja rada interne revizije podijelit će se na tri dijela (korištena metodologija je upitnik ili eksperiment). U prvom dijelu će se razmotriti obilježja kvalitete interne revizije, u drugom dijelu će se analizirati utjecaj ostalih čimbenika koji utječu na korištenje rada interne revizije, dok će se u trećem dijelu analizirati priroda i intenzitet korištenja rada interne revizije.

U nastavku će se kronološki prikazati dosadašnja istraživanja po pitanju obilježja kvalitete interne revizije koji utječu na odluku eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije. Prema Gramling et al. (2004, 201) obilježja kvalitete rada interne revizije od strane eksternih revizora se temelji na objektivnosti, kompetentnosti i radnim učincima internih revizora. Također, rezultati ovih istraživanja su prikazani u tablici 1.

Tablica 1: Pregled dosadašnjih istraživanja po pitanju obilježja kvalitete rada interne revizije

Autor	Godina	Uzorak	Rezultati istraživanja
Gibbs i Shroeder	1979.	146 eksternih revizora	Razvijeni su kriteriji kompetentnosti internih revizora
Clark et al.	1980.	148 eksternih revizora	Razvijena su 54 kriterija kojima se procjenjuje rad interne revizije
Clark et al.	1981.	25 eksternih revizora	Objektivnost internih revizora je promatrana kroz 4 kriterija.
Brown	1983.	101 eksterni revizor	Definirano je 6 kriterija koji utječu na kvalitetu interne revizije.
Schneider	1984.	18 eksternih revizora	Radni učinci internih revizora predstavljaju najznačajniji faktor u procjeni kvalitete interne revizije, značajniji od faktora objektivnosti i kompetentnosti internih revizora.
Schneider	1985.	20 eksternih revizora	Faktori kompetentnost i radni učinci internih revizora značajni su u ocjenjivanju kvalitete rada interne revizije, od strane eksternih revizora.
Brown i Karan	1986.	25 eksternih revizora	Eksterni revizor više daje naglasak radnim učincima internih revizora, nego li kompetencijama i objektivnosti internih revizora.
Margheim	1986.	267 eksternih revizora	Kompetentnost i radni učinci internih revizora značajna determinanta s kojom se eksterni revizor oslanja na rad interne

			revizije.
Tiessen i Colson	1990.	254 eksterna revizora	3/12 kriterija kvalitete interne revizije utječu na razinu oslanjanja eksternih revizora na rad interne revizije.
Messier i Schneider	1988.	22 eksterna revizora	Kriterij iskustvo internih revizora značajno utječe na faktor kvalitete interne revizije-kompetentnost. Neovisnost je značajan kriterij u procjeni objektivnosti internih revizora, dok je kriterij djelokrug rada internih revizora značajan kriterij u procjeni radnog učinka interne revizije.
Brody i Lowe	2000.	-	Uloga internog revizora kroz pružanje savjetodavnih usluga značajno utječe na njegovu neovisnost i objektivnost.
DeZoort et al.	2001.	76 eksternih revizora	Uloga internog revizora kroz pružanje savjetodavnih usluga značajno utječe na njegovu neovisnost i objektivnost.
Welten	2009.	75 eksternih revizora	Rad interne revizije se mora podijeliti na reviziju financijskih izvještaja i reviziju poslovanja.

IZVOR: IZRADA DOKTORANDA, PREGLED ISTRAŽIVANJA PREMA GRAMLING ET AL. (2004), 201-231.

Gibbs i Shroeder (1979) ističu važnost kriterija kompetentnosti internih revizora. Kompetentnost internih revizora je ocijenjena kroz pet kriterija (od manje značajnih do značajnih): poznavanje poslovnih procesa, politika i procedura; razina nadzora nad radom internih revizora; edukacija internih revizora; znanje i iskustvo internih revizora; te razina kontinuirane edukacije internih revizora.

Clark et al. (1980) razvijaju 54 kriterija kojima se procjenjuje rad interne revizije, promatran kroz tri faktora: kompetentnost, objektivnost te radni učinci internih revizora. Kompetentnost i objektivnost internih revizora značajni su faktori interne revizije, ocijenjenih od strane eksternih revizora. Najznačajniji kriterij kompetentnosti internih revizora je poznavanje poslovnih procesa, politika i procedura. Kriterij koji ocjenjuje objektivnost internih revizora je neovisnost rada interne revizije. Radni učinci internih revizora primarno ovise o nadzoru rada nad internim revizorima, od strane menadžera ili voditelja odjela interne revizije. Radni učinci internih revizora su od strane eksternih revizora ocijenjeni kao neznačajna stavka u kvaliteti interne revizije.

Eksterni revizori razmatraju i ocjenjuju čimbenike objektivnosti interne revizije, autora Clark et al. (1981). Objektivnost interne revizije je promatrana kroz 4 kriterija (od manje značajnih do značajnih): neovisnost rada interne revizije, adekvatnost opsega područja rada interne revizije, sposobnost internog revizora u istraživanju područja aktivnosti društva; razina podrške internog revizora menadžeru.

Na temelju definiranih faktora koji utječu na kvalitetu interne revizije (objektivnost, kompetentnost i radni učinci internih revizora) Brown (1983) navodi šest kriterija kojima se manipulira unutar eksperimentalnog istraživanja. To su sljedeći kriteriji: dostupnost

treninga internim revizorima; razina izvještavanja internog revizora; zadovoljstvo (iskustvo) eksternih revizora s radom interne revizije na temelju revizija iz prethodnih godina; profesionalno certificiranje internih revizora; razina praćenja procedura internog revizora; te nadzor nad radom internog revizora. Glavni zaključak istraživanja je da neovisnost interne revizije te zadovoljstvo eksternih revizora radom interne revizije na temelju prethodnih revizija predstavlja značajan kriterij u ocjeni kvalitete rada interne revizije.

Schneider (1984) provodi eksperiment s eksternim revizorima. Izrađene su 62 studije slučaja, s različitim ulogama internih revizora u različitim okolnostima. Generalni zaključak, na temelju procjena eksternih revizora, je da radni učinci internih revizora predstavljaju najznačajniji faktor u procjeni kvalitete interne revizije, značajniji od faktora objektivnosti i kompetentnosti internih revizora.

Kao i kod prethodno navedenog eksperimenta (Schneider, 1985), eksterni revizori su donosili zaključke o radu interne revizije na temelju definiranih studija slučajeva. Zaključak istraživanja je da su faktori kompetentnost i radni učinci internih revizora značajni u ocjenjivanju kvalitete rada interne revizije, od strane eksternih revizora. Faktor objektivnost predstavlja manje značajan faktor u ocjeni kvalitete interne revizije. Ograničenje istraživanja je u malom uzorku, kao i kod prethodnog (Schneider, 1984).

Rad i funkcija interne revizije u društvu Brown i Karan (1986) kroz različite studije slučaja razmatraju kroz faktore objektivnosti, kompetentnosti i radnih učinaka internih revizora. Korištene su različite opcije manipulacija: kriteriji Browna (1983); podrška interne revizije menadžeru; te dostupnost internih revizora u procjeni aktivnosti društva od strane eksternih revizora. Istraživanje je pokazalo da eksterni revizor više daje naglasak radnim učincima internih revizora, nego li objektivnosti i kompetentnosti internih revizora.

Margheim (1986) provodi eksperimentalno istraživanje te kroz studije slučaja kombinira faktore kvalitete interne revizije: kompetentnost, objektivnost i radni učinak internih revizora. Kao zavisna varijabla uzima se u obzir broj odrađenih radnih sati eksternih revizora. Zaključak je da su kompetentnost i radni učinak internih revizora značajna determinanta s kojom se eksterni revizor oslanja na rad interne revizije.

Messier i Schneider (1988) razvijaju kriterije ocjene rada interne revizije, kroz profile internih revizora, uz korištenje studija slučajeva. Kompetencije internih revizora se razmatraju kroz: kvalifikacije internih revizora; iskustvo internih revizora i nadzor nad radom interne revizije. Objektivnost je promatrana kroz neovisnost internih revizora, razinu podrške menadžeru te razinu izvještavanja internih revizora. Djelokrug rada internih revizora, tehnike rada internih revizora te dokumentiranost revizijskog procesa su sastavni elementi faktora radnog učinka internih revizora. Rezultati istraživanja (ocjene eksternih revizora) pokazuju da kriterij iskustvo internih revizora značajno utječe na faktor kvalitete interne revizije-kompetentnost. Neovisnost je značajan kriterij u procjeni

objektivnosti interne revizije, dok je kriterij djelokrug rada internih revizora značajan kriterij u procjeni radnog učinka interne revizije.

Tiessen i Colson (1990) razvijaju 12 kriterija kroz faktore kvalitete interne revizije (objektivnost, kompetentnost i radni učinak internih revizora). Stupanj korištenja rada interne revizije kroz mjernu skalu se promatra kao zavisna varijabla. 3/12 kriterija kvalitete interne revizije utječu na razinu oslanjanja eksternih revizora na rad interne revizije: opseg oslanjanja na rad interne revizije na temelju iskustva, profesionalne kompetencije internih revizora te razina izvještavanja internih revizora.

Uloga internih revizora kroz pružanje savjetodavnih usluga značajno utječe na njegovu neovisnost i objektivnost, zaključuju Brody i Lowe (2000). Uloga internog revizora je promatrana kao savjetodavna ili revizijska. Interni revizor će svoje odluke donositi u najboljem interesu za menadžera, što dovodi u pitanje objektivnost interne revizije.

Za potrebe planiranja angažmana eksternih revizora, DeZoort et al. (2001) provode ocjenu objektivnosti interne revizije. U provođenju eksperimenta, koristile su se manipulacije kroz uloge interne revizije u društvu te kroz kompenzacije internim revizorima. Uloga interne revizije se promatra kao savjetodavna ili revizijska, dok se kompenzacije internim revizorima promatraju iz aspekta direktnih naknada ili naknada internom revizoru po učinku. Eksterni revizor će se manje osloniti na rad interne revizije, ako je interni revizor manje objektivan, odnosno kada mu je uloga primarno savjetodavna ili kada je naknada internom revizoru po učinku.

Krishnamoorthy (2001) ističe važnost faktora kvalitete interne revizije radnog učinka. Kad je pouzdanost revizijskih procedura visoka, ocjena radnog učinka je osjetljivija na mjeru objektivnosti i kompetentnosti. Nastavno na Krishnamoorthy (2001), razmatrani su faktori kvalitete interne revizije (Krishnamoorthy, 2002). Kad je objektivnost i kompetentnost negativna, mala se važnost daje radnom učinku interne revizije.

Eksterni revizor može koristiti rad interne revizije ako je interna revizija pouzdana, što se može postići isključivo ako interna revizija ne obavlja poslove koji mogu dovesti do sukoba interesa, zaključuje Welten (2009). To se može postići tako da se revizija podijeli na reviziju financijskih izvještaja i reviziju poslovanja. Čimbenici kojima se može vrednovati kvaliteta interne revizije su: razdvajanje dužnosti (na reviziju financijskih izvještaja i reviziju poslovanja); pristup kontrolama; neovisnost funkcije interne revizije; stil upravljanja menadžera; obrazovanje i iskustvo internih revizora te razina izvještavanja internih revizora.

Nadalje, u nastavku će se kronološki prikazati dosadašnja istraživanja po pitanju ostalih čimbenika koji utječu na razinu korištenja rada interne revizije. Rezultati ovih istraživanja su prikazani u tablici 2. Analiza ostalih čimbenika koji utječu na razinu korištenja rada

interne revizije obuhvaćaju čimbenike kojima se testira interakcija između promatranih mehanizama korporativnog upravljanja.

TABLICA 2: PREGLED DOSADAŠNJIH ISTRAŽIVANJA PO PITANJU OSTALIH ČIMBENIKA KOJI UTJEČU NA RAZINU KORIŠTENJA RADA INTERNE REVIZIJE

Autor	Godina	Uzorak	Rezultati istraživanja
Margheim i Label	1990.	125 eksternih revizora	Eksterni revizor koristi rad interne revizije kad je integritet menadžera visok.
Campbell	1993.	48 eksternih revizora	Suradnja eksternih revizora s klijentom (menadžerom) značajno je povezana s odlukom eksternih revizora o oslanjanju na rad interne revizije.
Maletta i Kida	1993.	62 eksterna revizora	Eksterni revizor će se osloniti na rad interne revizije kada su kontrole snažnije, a inherentni rizik veći.
Maletta	1993.	65 eksternih revizora	Eksterni revizor će se osloniti na rad interne revizije kada su kontrole snažnije, a inherentni rizik veći.
Whittington i Margheim	1993.	42 eksterna revizora	Na odluku eksternih revizora o razini oslanjanja na rad interne revizije utječe revizijska značajnost.
Mills	1996.	51 eksterni revizor	Postoji značajna razlika o razini oslanjanja na rad interne revizije, s obzirom na vrijeme provedeno u reviziji.
Brody et al.	1998.	107 eksternih revizora	Konfliktnost menadžera i komunikacijske barijere eksternih revizora s klijentom značajno utječu na razinu oslanjanja eksternih revizora na rad interne revizije.
Gramling	1999.	99 eksternih revizora	Visina naknade eksternih revizora značajno utječe na odluku eksternih revizora o oslanjanju na rad interne revizije.
DeZoort et al.	2001.	76 eksternih revizora	Eksterni revizor se neće osloniti na rad interne revizije kada je naknada za rad internom revizoru poticajna, po učinku.
Felix et al.	2001.	-	Dostupnost internog revizora u procesu eksterne revizije je povezana s niskom razinom inherentnog rizika.
Glover et al.	2008.	127 eksterna revizora	Kada je razina inherentnog rizika visoka, eksterni revizor će manje koristiti rad interne revizije, uzevši u obzir subjektivnost zadataka.
Remasawmy i Ramen	2012.	35 eksternih revizora	Odluka o tome hoće li se eksterni revizor osloniti na rad interne revizije ovisi o: objektivnosti i kompetenciji internog revizora, radnim učincima internog revizora, poslovnim rizicima društva te odnosu internog revizora s revizijskim odborom.
Hakansson i Johansson	2014.	Eksterni revizori	Profesionalizam i neovisnost internih revizora, iskustvo i profil internog revizora, razina dosadašnje suradnje internog i

	eksternog revizora, povjerenje između internog i eksternog revizora, kao i osobni odnos internog i eksternog revizora temeljni su čimbenici koji utječu na odluku eksternih revizora.

IZVOR: IZRADA DOKTORANDA, PREGLED ISTRAŽIVANJA PREMA GRAMLING ET AL. (2004), 201-231.

Margheim i Label (1990) su dali zadatak eksternim revizorima da kroz studije slučaja izvrše uvid u sustav internih kontrola društva, kroz testiranje financijskog izvještaja-bilance. Nezavisne varijable uključene u eksperiment su: integritet menadžera, objektivnost interne revizije te revizijski rizik. Oslanjanje eksternih revizora na rad interne revizije, kao zavisne varijable, mjerena je od 1 do 9. Zaključak istraživanja je da se eksterni revizor oslanja na rad interne revizije kad je integritet menadžera visok.

Iskustvo eksternih revizora u radu s internim revizorima na temelju prethodnih godina (revizija), kompetentnost i objektivnost internih revizora, suradnja eksternog revizora s klijentom (menadžerom) te razina revizijskog rizika predstavljaju nezavisne varijable koje utječu na razinu oslanjanja eksternih revizora na rad interne revizije, zaključuje Campbell (1993). Oslanjanje na rad interne revizije, kao zavisne varijable, mjeri se pomoću mjerne skale od 0 do 100. Objektivnost, kompetentnost i revizijski rizik značajno utječu na odluku eksternih revizora, kroz sve tri razine iskustva eksternih revizora s internim revizorom (0-eksterni revizor nema iskustva s internim revizorom, na temelju prethodnih revizija; 1-eksterni revizor ima zadovoljavajuću razinu iskustva s internim revizorom, na temelju prethodnih revizija; 2-eksterni revizor ima nezadovoljavajuću razinu iskustva s internim revizorom, na temelju prethodnih revizija). Ocjena objektivnosti i kompetentnosti internih revizora od strane eksternih revizora, prilikom procjene kvalitete interne revizije, je značajna ako postoji prethodna zadovoljavajuća razina iskustva između internih i eksternih revizora. Suradnja eksternih revizora s klijentom (menadžerom) značajno je povezana s odlukom eksternih revizora o oslanjanju na rad interne revizije, samo kada postoji zadovoljavajuća razina iskustva internih i eksternih revizora.

Inherentni rizik, snaga kontrole te faktori kvalitete interne revizije (kompetentnost, objektivnost i radni učinak interne revizije) su nezavisne varijable koje utječu na broj radnih sati u reviziji (zavisna varijabla) ističu Maletta i Kida (1993) i Maletta (1993). Eksterni revizor će se osloniti na rad interne revizije kada su kontrole snažnije, a inherentni rizik veći. Faktori kvalitete interne revizije (kompetentnost, objektivnost i radni učinak) su značajne kada su razina kontrola i inherentni rizik veći.

Kao zavisnu varijablu Whittington i Margheim (1993) koriste broj sati revizije, dok se kao nezavisne varijable koriste visina inherentnog rizika i razina revizijske značajnosti. Na odluku eksternih revizora o razini oslanjanja na rad interne revizije utječe revizijska značajnost, dok razina inherentnog rizika ne utječe.

Eksterni revizori svoju odluku o oslanjanju na rad interne revizije donosi na temelju broja sati provedenih u reviziji, ističe Mills (1996). Broj sati (kao zavisna varijabla) se promatra kao vrijeme utrošeno u testiranje kontrola i vrijeme utrošeno na neovisne revizijske testove. Nezavisne varijable istraživanja su: kognitivni stav te mobilnost eksternih revizora. Zaključak se temelji na tome da postoji značajna razlika o razini oslanjanja na rad interne revizije, s obzirom na vrijeme provedeno u reviziji. Eksterni revizor sa značajnim kognitivnim stavom se oslanja na rad interne revizije.

Na temelju studija slučaja, Brody et al. (1998) kao zavisnu varijablu uzimaju utrošeno vrijeme u procesu revizije. Kao nezavisne varijable koristi se: prethodno iskustvo eksternih revizora s internim revizorima, na temelju prethodnih revizija; stil upravljanja menadžera; komunikacijske barijere eksternih revizora s klijentom (menadžerom) te kvaliteta interne revizije (1-visoko kvalitetna interna revizija; 2-nisko kvalitetna interna revizija; te 0-društvo nema internu reviziju). Komunikacijske barijere eksternih revizora s klijentom (menadžerom) utječu na utrošeno vrijeme u provođenju revizije. Konfliktnost menadžera i komunikacijske barijere eksternih revizora s klijentom značajno utječu na razinu oslanjanja eksternih revizora na rad interne revizije.

Odluku o oslanjanju eksternih revizora na rad interne revizije, eksterni revizori donose na razini postotnog smanjenja broja sati u procesu revizije, ako se eksterni revizor osloni na rad interne revizije, zaključuje Gramling (1999). Kao nezavisne varijable koristile su se: preferencije klijenta (1-niska revizijska naknada ili 2-kvalitetna revizije) te preferencije eksternih revizora (1-efikasan revizijski proces i zarada eksternih revizora ili 2-kvalitetan revizijski proces te profesionalni skepticizam eksternih revizora). Visina naknade eksternih revizora značajno utječe na odluku eksternih revizora o oslanjanju na rad interne revizije. Preferencije revizora također značajno utječu na odluku eksternih revizora o oslanjanju na rad interne revizije.

Za nezavisne varijable koje utječu na odluku eksternih revizora o oslanjanju na rad interne revizije DeZoort et al. (2001) razmatraju: uloga internih revizora u društvu (1-savjetodavna ili 2-revizijska), naknada za rad internim revizorima (1-direktna naknada ili 2-poticajna, po učinku) te subjektivnost internih revizora (kroz testove). Kompenzacija internih revizora je povezanija sa subjektivnijim zadacima. Također, eksterni revizor se neće osloniti na rad interne revizije kada je naknada za rad internom revizoru poticajna, po učinku.

Temeljem upitnika, Felix et al. (2001) koriste sljedeće nezavisne varijable: dostupnost internih revizora u procesu eksterne revizije, kvaliteta interne revizije, razina inherentnog rizika te razina suradnje između internih i eksternih revizora. Odluka eksternih revizora o oslanjanju na rad interne revizije eksterni revizor donosi na temelju razine obavljenog posla (mjerene u postocima). Dostupnost internih revizora u procesu eksterne revizije je

povezana s niskom razinom inherentnog rizika, dok je suradnja između internih i eksternih revizora značajnija pri visokoj razini inherentnog rizika.

Glover et al. (2008) analiziraju efekte alternativnih angažmana interne revizije na odluku eksternih revizora o oslanjanju na rad interne revizije, s obzirom na različite razine inherentnog rizika te na različite razine subjektivnosti zadataka internih revizora. Autori dolaze do zaključka da kada je razina inherentnog rizika veća, eksterni revizor će prije koristiti rad interne revizije ako su aktivnosti interne revizije eksternalizirane. Nadalje, oslanjanje na rad interne revizije bit će manje intenzivan kada su zadaci subjektivniji, ali rezultati istraživanja ne pokazuju postojanje interakcije između vrste angažmana interne revizije i razine subjektivnosti njihovih zadataka. Kada je razina inherentnog rizika visoka, eksterni revizor će manje koristiti rad interne revizije, uzevši u obzir subjektivnost zadataka.

Odluku o tome hoće li se eksterni revizor osloniti na rad interne revizije ovisi o: objektivnost i kompetenciji internih revizora, radnim učincima internih revizora, poslovnim rizicima društva te odnosu internih revizora s revizijskim odborom, navode Ramasawmy i Ramen (2012).

Hakansson i Johansson (2014) ističu da profesionalizam i neovisnost interne revizije, iskustvo i profil internih revizora, razina dosadašnje suradnje internih i eksternih revizora, povjerenje između internih i eksternih revizora, kao i osobni odnos internih i eksternih revizora temeljni su čimbenici koji utječu na odluke eksternih revizora.

U konačnici, u nastavku će se kronološki prikazati dosadašnja istraživanja po pitanju prirode i intenziteta koji su povezani s razinom korištenja rada interne revizije. Također, rezultati ovih istraživanja su prikazani u tablici 3.

TABLICA 3: PREGLED DOSADAŠNJIH ISTRAŽIVANJA PO PITANJU PRIRODE I INTENZITETA KOJI SU POVEZANI S RAZINOM KORIŠTENJA RADA INTERNE REVIZIJE

Autor	Godina	Uzorak	Rezultati istraživanja
Elliot i Korpi	1978.	196 eksternih revizora	Odluka o tome hoće li se eksterni revizor osloniti na rad interne revizije ovisi o naknadi eksternih revizora.
Ward i Robertson	1980.	42 eksterna revizora	53% eksternih revizora se oslanja na rad interne revizije kod neovisnih revizijskih testova.
Wallace	1984.	26 eksternih revizora	Asistiranje internog revizora eksternom revizoru u procesu revizije smanjuje naknadu eksternom revizoru za 10%.
Wallace i Kreutzfeldt	1991.	260 društava	Fleksibilnija suradnja između internih i eksternih revizora rezultira 10% smanjenju broja odrađenih radnih sati eksterne revizije.
Raghunandan i McHugh	1994	-	38% revizijskih odbora odbilo odluke interne revizije.

Taylor et al.	1997.	89 eksterna revizora	Rad interne revizije od strane eksternih revizora je neiskorišten.
Felix et al.	2001.	-	Društva kod kojih je razvijena suradnja između internih i eksternih revizora plaćaju za 18% niže naknade eksternim revizorima.
Hay i Knechel	2002.	-	Kvalitetniji rad interne revizije rezultira nižim naknadama eksternih revizora.
Ho i Hutchinson	2010.	-	Eksterni revizor koji se u procesu eksterne revizije oslanja na rad interne revizije naplaćuje manju naknadu od klijenta.
Fowzia	2010.	-	Suradnja između interne i eksterne revizije je značajna ako postoji dobra suradnja s menadžerom i revizijskim odborom.

IZVOR: IZRADA DOKTORANDA, PREGLED ISTRAŽIVANJA PREMA GRAMLING ET AL. (2004), 201-231.

Odluka o tome hoće li se eksterni revizor osloniti na rad interne revizije ovisi o naknadi eksternih revizora, zaključuju Elliot i Korpi (1978) te Ward i Robertson (1980).

Asistiranje internih revizora eksternim revizorima u procesu revizije smanjuje naknadu eksternim revizorima za 10%, ističe Wallace (1984). Također, fleksibilnija suradnja između internih i eksternih revizora rezultira 10% smanjenju broja odrađenih radnih sati eksterne revizije (Wallace i Kreutzfeldt, 1991).

Značajnu ulogu o odluci eksternih revizora o oslanjanja na rad interne revizije ima revizijski odbor, zaključuju Raghunandan i McHugh (1994). Zaključak istraživanja je da je 38% revizijskih odbora odbilo odluke interne revizije.

Taylor et al. (1997) provode istraživanje u kojem revizori ocjenjuju razinu iskorištenosti internih revizora (1-rad internih revizora je neiskorišten; 2-rad internih revizora je prekomjerno iskorišten). Zaključak je da je rad interne revizije od strane eksternih revizora neiskorišten.

Društva kod kojih je razvijena suradnja internih i eksternih revizora plaćaju za 18% niže naknade eksternim revizorima, navode Felix et al. (2001).

Iako većina istraživanja pokazuju da će kvalitetniji rad interne revizije rezultirati nižim naknadama eksternih revizora, međutim oslanjanje eksternih revizora na rad interne revizije ne mora biti uvijek od pomoći, što utječe na povećanje revizijske naknade, zaključuju Hay i Knechel (2002).

Eksterni revizor koji se u procesu eksterne revizije oslanja na rad interne revizije naplaćuje manju naknadu društvu, ističu Ho i Hutchinson (2010). Visina naknade eksterne revizije ovisi o određenim aktivnostima internih revizora (aktivnosti u izradi financijskih izvještaja; razvoj i održavanje poslovnog sustava; učinkoviti i ekonomični poslovni procesi; otkrivanje prijevara; te ograničenost pristupu radne dokumentacije), kao i o veličini odjela interne revizije.

Suradnja između interne i eksterne revizije je značajna ako postoji dobra suradnja s menadžerom i revizijskim odborom, navodi Fowzia (2010). Oblici suradnje između internih i eksternih revizora su: komunikacija u planiranju eksterne revizije; podjela informacija; ustupanje revizijskih izvješća; organiziranje zajedničkih treninga i tečajeva; upoznavanje s različitim metodologijama revizijskih procesa; korištenje različitih alata; posuđivanje osoblja.

Navedena istraživanja su istaknula važnost suradnje između interne i eksterne revizije te čimbenike koji utječu na razinu korištenja rada interne revizije. Prvo, obilježja kvalitete interne revizije utječu na percepciju eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije, i to objektivnost, neovisnost te radni učinci interne revizije. Percepcija eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije u ovom istraživanju ovisi o vrsti angažmana interne revizije u društvu, vrsti usluge koju interna revizija pruža društvu te učinkovitom revizijskom odboru. Upravo je percipirana razina objektivnosti i neovisnosti funkcije interne revizije važno obilježje kvalitete interne revizije koje utječe na odluku eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije. Drugo, analiza utjecaja ostalih čimbenika su istaknuli važnost interakcije i suradnje mehanizama korporativnog upravljanja, dok se na temelju prethodnih istraživanja nije istraživao utjecaj učinkovitog revizijskog odbora na percepciju eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije, točnije na percepciju neovisnosti i objektivnosti funkcije interne revizije što je jedan od temeljnih doprinosa ovoga rada. U konačnici, analize istraživanja prirode i intenziteta korištenja rada interne revizije su pokazale da je potencijalni doprinos ovoga rada-korištenje rada interne revizije radi izravne pomoći uz usmjeravanje, nadzor i pregled koje obavlja eksterni revizor nedovoljno istražen, s obzirom na to da je MRevS 610 izmijenjen 2013. godine.

4. OBILJEŽJA FUNKCIJE INTERNE REVIZIJE

4.1. VAŽNOST NEOVISNOSTI I OBJEKTIVNOSTI INTERNE REVIZIJE

Neovisnost interne revizije se smatram 'srcem' profesije interne revizije i sastavni je dio garancije objektivnosti funkcije interne revizije. Bez neovisnosti, interna revizija ne može ispuniti svoju ulogu kao institucionalni mehanizam, koji utječe na ponašanje dionika. Nedavna zbivanja u korporativnim skandalima utjecali su na to da je interna revizija istaknuta kao značajan mehanizam korporativnog upravljanja koji regulira odnos menadžera i dionika (Hazami-Ammar, 2015, 215).

U novije vrijeme pojačan je interes istraživača za pitanje neovisnosti i objektivnosti funkcije interne revizije. Motivacija za ovakvim istraživanjima je u široj ulozi interne revizije kao mehanizma korporativnog upravljanja, ali i savjetodavne uloge funkcije interne revizije. Prema tome, interni revizori su u jedinstvenom položaju unutar društva, gdje uz revizijske pružaju i savjetodavne usluge. Upravo ova dvojaka uloga interne revizije u društvu generirala je značajnu raspravu situacije sukoba interesa internog revizora u društvu (Stewart i Subramaniam, 2010, 328). Interni revizor je u poziciji u kojoj stalno mora upravljati sa sukobima interesa koji se javljaju tijekom cijelog procesa revizije. Ovi sukobi interesa direktno utječu na njegovu neovisnost (Hazami-Ammar, 2015, 216).

Neovisnost i objektivnost funkcije interne revizije primarno je istaknutu unutar definicije Instituta internih revizora (IIA). Prema IIA, interna revizija je neovisno i objektivno jamstvo i savjetodavna aktivnost rukovođena filozofijom dodane vrijednosti s namjerom poboljšanja poslovanja društva (MOPD, 2009, 2).

Institut internih revizora je zbog problema neovisnosti i objektivnosti funkcije interne revizije razvio i Etički kodeks Instituta koji promiče etičku kulturu u struci internih revizora. Etički kodeks internih revizora neophodan je i primjeren za struku interne revizije dok je objektivnost jedno od temeljnih načela Etičkog kodeksa interne revizije.

Sukladno Etičkim kodeksom profesije interne revizije, interni revizori moraju imati najveći stupanj profesionalne objektivnosti prilikom prikupljanja, procjene i priopćavanja informacija o aktivnosti ili postupku koji se ispituje. Nadalje, interni revizori daju usklađenu ocjenu svih relevantnih okolnosti, a prilikom donošenja odluka na njih ne utječu neprimjereni vlastiti interesi ili interesi drugih strana. Također, sukladno pravilima ponašanja Etički kodeks navodi da interni revizor ne smije sudjelovati u bilo kakvoj radnji koja može narušiti nepristranost revizijske procjene, kao i njegovo profesionalno rasuđivanje (MOPD, 2009, 5).

Međunarodni standardi za profesionalno obavljanje interne revizije ističu važnost Standarda 1100-Neovisnost i objektivnost. Sukladno Standardu 1100 funkcija interne revizije mora biti neovisna, a interni revizori moraju biti objektivni u obavljanju svojeg posla.

Neovisnost znači nepostojanje uvjeta koji ugrožavaju sposobnost funkcije interne revizije za obavljanje interne revizije na nepristran način. Da bi se postigao stupanj neovisnosti potreban za učinkovito ispunjavanje odgovornosti funkcije interne revizije, glavni revizor mora imati izravan i neograničen pristup višem menadžmentu i odboru, što se može postići dvojnim izvještavanjem (IIA, 2016, 5).

Objektivnost je nepristran mentalni stav koji omogućava internim revizorima obavljanje angažmana tako da vjeruju u rezultat svojeg rada te da nisu učinjeni nikakvi kompromisi u pogledu kvalitete rada. Objektivnost zahtijeva od internih revizora da svoje ne podređuju prosudbama drugih. Također, prijetnjama objektivnosti mora se upravljati na razini pojedinog revizora, angažmana, kao i na funkcionalnim i organizacijskim razinama (IIA, 2016, 5).

Organizacijska neovisnost glavnog internog revizora je definirana Standardom 1110-Organizacijska neovisnost. Sukladno tim Standardom, glavni revizor mora odgovarati razini unutar društva koja omogućuje funkciji interne revizije ispunjavanje odgovornosti. Glavni revizor mora najmanje jednom godišnje potvrditi revizijskom odboru organizacijsku neovisnost funkcije interne revizije (IIA, 2016, 5).

Organizacijska neovisnost učinkovito se postiže kada glavni revizor funkcionalno odgovara revizijskom odboru. Primjeri funkcionalnog odgovaranja odboru uključuju da odbor (IIA, 2016, 6): odobrava povelju interne revizije; odobrava plan interne revizije temeljen na rizicima; odobrava budžet interne revizije i plan resursa; prima izvještaje glavnog revizora o radnom učinku funkcije interne revizije u odnosu na plan i ostala pitanja; odobrava odluke o imenovanju i razrješenju glavnog revizora; odobrava primanja glavnog revizora; postavlja odgovarajuće upite menadžmentu i glavnom revizoru kako bi se utvrdilo postoji li neprimjereno ograničenje djelokruga ili resursa.

Također, funkcija interne revizije mora biti oslobođena utjecaja kod određivanja djelokruga rada interne revizije, provođenja angažmana i priopćavanja rezultata. Glavni revizor mora obavijestiti revizijski odbor o takvim utjecajima i raspraviti o mogućim implikacijama-Standard 1110.A1 (IIA, 2016, 5).

Ako bi se od glavnog internog revizora zahtijevale neke druge aktivnosti izvan interne revizije, u skladu pitanja objektivnosti funkcije interne revizije, onda se koristi Standard 1112 -Uloge glavnog revizora izvan interne revizije. U slučaju da glavni revizor ima ili se očekuje da će imati ulogu i/ili odgovornosti koje su izvan interne revizije, moraju se uspostaviti mjere zaštite kako bi se ograničilo narušavanje neovisnosti ili objektivnosti.

Primjerice, od glavnog revizora može se zatražiti da preuzme dodatne uloge i odgovornosti izvan interne revizije, kao što su odgovornost za usklađenost ili aktivnosti upravljanja rizicima. Te uloge i odgovornosti mogu narušiti ili djelovati kao da narušavaju organizacijsku neovisnost funkcije interne revizije ili objektivnost pojedinog internog

revizora. Mjere zaštite su nadzorne aktivnosti, koje često poduzima revizijski odbor, čija je svrha rješavanje potencijalnih narušavanja neovisnosti te mogu uključivati aktivnosti poput povremenog procjenjivanja odgovornosti i linija izvještavanja te razvoja alternativnih postupaka u svrhu dobivanja uvjerenja povezanih s područja dodatnih odgovornosti (IIA, 2016, 6).

Nadalje, Institut internih revizora navodi individualnu objektivnost internih revizora, Standardom 1120-Individualna objektivnost. Sukladno tim Standardom, interni revizori moraju imati nepristran, objektivan stav i izbjegavati svaki sukob interesa. Sukob interesa je situacija u kojoj su profesionalni i osobni interes internih revizora, kao osobe od povjerenja, suprotni. Takvi suprotni interesi mogu otežati nepristrano ispunjenje njegovih dužnosti. Sukob interesa postoji čak i ako ne dođe do neetičnog ili nedoličnog djelovanja. Sukob interesa može stvoriti dojam nedoličnosti koji može narušiti povjerenje u interne revizije, funkciju interne revizije i profesiju u cjelini. Sukob interesa može narušiti sposobnost pojedinca da objektivno ispunjava svoje dužnosti i odgovornosti (IIA, 2016, 7).

Individualna objektivnost znači da interni revizori angažman provode iskreno, vjerujući u produkt svoga rada i bez značajnih ustupaka u kvaliteti. Interni revizori ne smiju biti dovedeni u situacije u kojima nisu u mogućnosti donijeti objektivno stručno mišljenje. Nadalje, rezultate rada internih revizora je potrebno provjeriti prije nego pripadajuća priopćenja budu objavljena, kako bi se osiguralo objektivno obavljanje posla.

Ako dođe do stvarnog ili prividnog narušavanja neovisnosti ili objektivnosti (Standard 1130-Narušavanje neovisnosti ili objektivnosti), odgovarajuće strane moraju biti obaviještene o detaljima takvog narušavanja. Priroda takve objave ovisit će o samom narušavanju (MOPD, 2009, 17). Narušavanje organizacijske neovisnosti i individualne objektivnosti može uključivati osobni sukob interesa, ograničenje djelokruga rada, ograničenje pristupa podacima, osoblju i fizičkim lokacijama te ograničenje resursa poput financijskih sredstava. Određivanje odgovarajućih strana koje se mora obavijestiti o pojedinostima narušavanja neovisnosti ili objektivnosti ovisi o očekivanjima od funkcije interne revizije te odgovornostima glavnog revizora prema menadžmentu i revizijskom odboru, kako je definirano poveljom interne revizije, te o prirodi narušavanja (IIA, 2016, 7).

Interni revizori moraju se suzdržati od procjene određenih područja poslovanja za koja su prethodno bili odgovorni. Institut internih revizora smatra da je objektivnost narušena ako interni revizor pruža usluge angažmana s izražavanjem uvjerenja za aktivnost za koju je bio odgovoran tijekom prethodne godine. Nadalje, angažmane s izražavanjem uvjerenja za funkcije za koje je glavni revizor odgovarao mora nadgledati osoba izvan funkcije interne revizije. Funkcija interne revizije može pružati usluge angažmana s izražavanjem uvjerenja za područja gdje je prethodno pružala savjetodavne usluge pod uvjetom da priroda savjetovanja ne narušava objektivnost te pod uvjetom da se individualna objektivnost uzima u obzir prilikom određivanja resursa za provođenje angažmana. Interni revizori

mogu pružati savjetodavne usluge koje se odnose na područja poslovanja za koje su prethodno bili odgovorni. Ako postoji mogućnost narušavanja neovisnosti ili objektivnosti internih revizora u odnosu na savjetodavne usluge, o tome se prije prihvaćanja angažmana mora obavijestiti klijenta koji je zatražio uslugu (IIA, 2016, 8).

Brojna istraživanja (pregled istraživanja u nastavku rada) su istaknula važnost te značaj neovisnosti i objektivnosti funkcije interne revizije. U ozračju čestih sumnji u kvalitetu poslovanja društva, kao i u vjerodostojnost financijskog izvještavanja, učinkovitost eksterne revizije te okruženje povećane regulacije osobito nakon korporativnih skandala, dovelo je do jačanja funkcije interne revizije, osobito njene neovisnosti i objektivnosti. Kao što je već istaknuto u uvodnom dijelu rada, angažman interne revizije unutar društva te pružanje savjetodavnih usluga uz revizijske su potencijalni poticajni čimbenici interne revizije koji mogu utjecati na razinu njihove objektivnosti i neovisnosti te na percepciju eksternih revizora o njihovoj objektivnosti i neovisnosti. Upravo su ova dva čimbenika predmet istraživanja rada, koja su obrađena u sljedeća dva potpoglavlja. No, neovisnost i objektivnost funkcije interne revizije u navedenim okolnostima se može povećati ako u društvu postoji učinkovit revizijski odbor (Hazami-Ammar, 2015, 220) što predstavlja jedan od temeljnih doprinosa rada, jer bi upravo učinkovit revizijski odbor trebao utjecati na percepciju eksternih revizora o neovisnosti i objektivnosti funkcije interne revizije.

4.2. Angažman interne revizije u društvu

4.2.1. Važnost te vrste angažmana interne revizije u društvu

U konkurentnom tržišnom gospodarstvu, posebno u situacijama usporavanja gospodarskog rasta kada su troškovi društava veliki, povećava se eksternalizacija funkcija kao osnova za smanjivanje troškova, čime se oslobađa kapital i postiže veća fleksibilnost te sposobnost da se društvo usredotoči na ostvarenje svojih ciljeva.

Interna revizija je u središtu pozornosti u posljednjih nekoliko godina, nakon uvođenja SOX-a, gdje se po prvi put uvodi obveza revidiranja sustava internih kontrola nad financijskim izvještavanjem što dovodi do pojačanog interesa za aktivnosti interne revizije, a posebno za mogućnost korištenja rada interne revizije u procesu tzv. integrirane revizije. Takav razvoj je stvorio nove izazove i odgovornosti za internu reviziju. Kako bi se provela interne revizija, mnogim društvima je nedostajalo znanja i vještina za reviziju takvih rizičnih poslova. Društva su shvatila da funkcija interne revizije nema dovoljno fleksibilnosti za odgovore na promjene u poslovnom i regulatornom okruženju te povećanih zahtijeva dionika (KPMG, 2009, 2). S obzirom na to da su velika revizijska društva ona skupina koja ima dovoljno znanja i vještina, logičan je slijed da upravo ta društva preuzmu ulogu provođenja interne revizije (eksternalizaciju funkcije).

U praksi, društva koriste više različitih alternativa, od potpunog angažmana interne revizije u društvu, do eksternalizacije funkcije interne revizije u društvu ili neku drugu kombinaciju ova dva angažmana. Ova raznolikost u praksi kod pojedinih društava pokreće pitanje optimalne ravnoteže internog i eksternog angažmana interne revizije (IIA, 2009, 2). Većina praktičara slaže se da je korištenje nekog oblika eksternalizacije funkcije interne revizije odgovarajuća. Ipak, mala je suglasnost oko toga što bi mogao biti odgovarajući obujam eksternalizacije, a posebno oko toga kako ga mjeriti. Na ovo pitanje nije moguće odgovoriti bez razumijevanja veličine, prirode i kompleksnosti društva kojoj interna revizija pruža usluge. Praksa eksternalizacije funkcije interne revizije u potpunosti ili djelomično izvan društva ističe dodatna pitanja o tome kako upravljati ovim angažmanom (IIA, 2009, 2).

Prema IIA, mogućnosti eksternog angažmana interne revizije su (IIA, 2009, 4):

- Potpuna eksternalizacija funkcije interne revizije, gdje se 100% usluga interne revizije pribavlja iz eksternih izvora, obično na kontinuiranoj osnovi.
- Djelomična eksternalizacija funkcije interne revizije, gdje se manje od 100% usluga interne revizije pribavlja iz eksternih izvora, obično na kontinuiranoj osnovi.
- Suradnja kroz koju eksterni izvor, s osobljem interne revizije koje je unutar društva, sudjeluje na zajedničkim angažmanima. Angažmani mogu biti stalni ili mogu nastati u određenim uvjetima.

Po pitanju ovog problema, Institut internih revizora (IIA) ističe da internu reviziju, bez obzira na to kako je funkcija interne revizije angažirana, treba obavljati u skladu sa Standardima. IIA vjeruje da kompletno i profesionalno kompetentno osoblje koje je ključni dio društva, bilo da je funkcija interne revizije razvijena unutar društva ili eksternalizirana, na najbolji način provodi aktivnosti interne revizije. Nadalje, IIA prepoznaje da je eksternalizacija funkcije interne revizije učinkovita u pružanju pomoći društvu te doprinosi strateškim ciljevima menadžera (IIA, 2009, 2). IIA ističe da, u slučajevima u kojima je potpuna eksternalizacija funkcije interne revizije odabrana kao metoda pružanja usluga interne revizije, nadzor i odgovornost za aktivnost interne revizije ne može biti eksternalizirana. Revizijskom odboru, najčešće, treba biti dodijeljena nadzorna odgovornost za upravljanju aktivnošću interne revizije (IIA, 2009, 3).

Slično, revizijski standardi ističu (MRevS 610, t. A2) da korištenje rada funkcije interne revizije nije isključiva odrednica za revizorovo odlučivanje niti pitanje je li organizirana unutar društva ili se obavlja pomoću vanjskog poslužitelja usluga. Točnije, ono što je relevantno je sadržaj aktivnosti, razmjer u kojem status funkcije interne revizije i relevantne politike te postupci podupiru objektivnost internih revizora, kompetentnost te sustavni i disciplinirani pristup funkciji interne revizije.

Pored gore spomenutih razmatranja potrebno je analizirati prednosti i nedostatke eksternalizacije funkcije interne revizije te razmotriti (IIA, 2009, 6): neovisnost eksternih

pružatelja usluge interne revizije, profesionalne standarde koje primjenjuje eksterni pružatelj usluge, kvalifikacije pružatelja usluge, osoblje (edukacija, rotacija osoblja, upravljanje), fleksibilnost kadrovskih resursa radi zadovoljenja potreba angažmana, raspoloživost resursa, pristup najboljim praksama ili uvid u alternativne pristupe, kulturu društva, uvid pružatelja eksternih usluga u društvu, koordinaciju s internom revizijom unutar društva, koordinaciju s eksternim revizorom, korištenje interne revizije kao poligona za buduće napredovanje, zadržavanje, pristup i vlasništvo nad radnim papirima, stjecanje i dostupnost specijalnih vještina, pitanje troškova, pozicije kroz članstvo u odgovarajućoj profesionalnoj organizaciji.

Institut internih revizora, kroz Standard i preporuku za rad 1210.A1-1- Angažiranje vanjskih poslužitelja usluga za potporu ili dopunu interne revizije ističe da je vanjski pružatelj usluga osoba ili društvo, neovisno od društva, koja posjeduje potrebno znanje, vještine i iskustvo. Vanjskog pružatelja usluga mogu angažirati revizijski odbor, menadžment ili glavni interni revizor. Kada se namjerava koristiti rad vanjskog pružatelja usluga, potrebno je ocijeniti kompetentnost, neovisnost i objektivnost vanjskog pružatelja usluga. U ocjeni je potrebno utvrditi da ne postoje financijski, organizacijski ili osobni odnosi koji bi spriječili vanjskog pružatelja usluga da donese nepristrane i objektivne sudove te mišljenja u obavljanju ili izvještavanju o angažmanu.

Prilikom ocjenjivanja neovisnosti i objektivnosti vanjskog pružatelja usluga potrebno je uzeti u obzir: financijski interes koji vanjski pružatelj usluga može imati u društvu, osobnu ili profesionalnu povezanost pružatelja s revizijskim odborom, menadžmentom ili ostalima u društvu, odnos koji je pružatelj možda imao s društvom ili aktivnostima koje se kontroliraju, opseg drugih usluga koje su u tijeku i koje pružatelj osigurava društvu, naknadu ili druge poticaje koje možda prima pružatelj.

Ako je vanjski pružatelj usluga ujedno eksterni revizor društva, a priroda angažmana su proširene usluge revizije, glavni revizor mora utvrditi da obavljeni posao ne narušava neovisnost eksternog revizora. Proširene revizijske usluge odnose se na one usluge izvan zahtjeva revizijskih standarda koje načelno prihvaćaju eksterni revizori. Nadalje, eksterni revizori društvu mogu pružati i druge usluge, kao što su porezne ili savjetodavne usluge. Međutim, neovisnost treba procjenjivati u odnosu na puni raspon usluga koji se pruža društvu (prema MOPD, 2009, 63-67).

Eksternalizacija funkcije interne revizije evoluirala je kroz razdoblja kao rezultat dva trenda. Prvi trend je sve veći značaj savjetodavnih usluga kao izvor prihoda za eksterna revizijska društva. Tijekom 1980-ih i 1990-ih, konkurentske snage u profesiji eksterne revizije utjecale su na to da se sve više eksternih revizora okrenulo savjetodavnim uslugama za povećanje prihoda i profita. Drugi trend je sve veći značaj internih kontrola. Budući da je rutinski pregled internih kontrola važna aktivnost interne revizije u društvima dovoljno velika za podršku internoj reviziji, povećan fokus regulatora, revizora i

menadžera na interne kontrole dovelo je do povećanja važnosti rada interne revizije (Caplan et al., 2007, 5). Eksternalizacija funkcije interne revizije postala je popularna u posljednjih nekoliko godina osobito za razvoj velikih revizijskih društva koji pružaju takvu uslugu. Eksternalizacija funkcije interne revizije uključuje tradicionalni angažman s izražavanjem uvjerenja, kao što je pregled internih kontrola i ispitivanje stanja računa, usklađenost i učinkovitost revizijskih usluga, uključujući upravljanje rizicima i procjene usklađenosti s propisima (Stewart i Subramanim, 2010, 345).

Kraći revizijski ciklusi, veća globalna pokrivenost, revizija na temelju rizika, kontinuirani razvoj revizijskih tehnika utječu na vremenske i troškovne uštede koje omogućuje internoj reviziji sredstva za usredotočenje na vrijednosti stvaranja dodane vrijednosti (KPMG, 2009, 4). Sve su ovo pitanja koja su bitna pri odluci o angažmanu funkcije interne revizije, stoga su sljedeće prednosti eksternalizacije funkcije interne revizije (KPMG, 2009, 4): fiksni troškovi postaju varijabilni (primarno se odnosi na osoblje i edukaciju), niži su troškovi poslovanja, usredotočeni su na osnovne nadležnosti, imaju specijalizirane resurse i specijalne vještine te oslobađa kapital i resurse društva. Vrsta angažmana interne revizije u društvu ima različite oblike, svaki od njih ima različit stupanj vlasništva i kombinaciju fiksnih i varijabilnih troškova. Kada je angažman funkcije interne revizije angažiran unutar društva, tada su svi troškovi fiksni. S druge strane, eksternalizacija funkcije interne revizije sa sobom nosi varijabilne troškove (KPMG, 2009, 3).

Različiti indikatori, kada se uzmu zajedno u obzir, mogu pomoći društvu u utvrđivanju je li eksternalizacija funkcije interne revizije najviše održiva opcija za potrebe interne revizije. Društva će uzeti u obzir eksternalizaciju funkcije interne revizije kada (KPMG, 2008, 2): interna revizija nema fleksibilnost - specijalistička znanja i resurse - da se brzo prilagodi promjenjivim uvjetima poslovanja; interna revizija je mjesto troška, ulaganjem u internu reviziju ne očekuje se povrat ili mogućnost povećanja prihoda; društvo ne želi zadržati fiksne troškove i ulagati sredstva potrebna za postizanje visoke kvalitete; društva ne koriste internu reviziju kao poligon za najbolje zaposlenika; korporativna kultura potiče eksternalizaciju funkcije interne revizije.

Jedan od ključnih čimbenika prednosti angažmana interne revizije u društvu je da su članovi odjela interne revizije obučeni u raznim odjelima unutar društva i imaju cjelovit uvid u ključne rizike i izazove s kojima se suočava društvo, omogućujući pojedincima unutar društva da poboljšaju svoj proces donošenja odluka. Nadalje, prednost ove vrste angažmana uključuje viši stupanj vlasništva nad funkcijom interne revizije i bolje razumijevanje kulture društva koja omogućuje internim revizorima da svladaju odnose s različitim vlasnicima procesa društva. Glavni nedostatak angažmana interne revizije u društvu je u održavanju dubine i širine specijaliziranih vještina te visokih troškova ulaganja. Također, veliki nedostatak je i fleksibilnost prema nadzornim tijelima u pružanju jamstva za sustav internih kontrola zbog nedostatka raspoloživih resursa (KPMG, 2008, 5).

Društvo ima mogućnost zatražiti stručnjaka i kvalificirano osoblje s ključnim kompetencijama. Pružatelj usluga snosi troškove ulaganja za obuku, alate, tehnologiju i intelektualni kapital. Nadalje, takvi interni revizori su u stanju održati financijsku neovisnost. Glavni nedostatak ove opcije je da funkcija interne revizije nije locirana unutar društva i u skladu s tim, postoje očita ograničenja na sposobnost prijenosa znanja (Delloite, 2012, 46).

Zaključno, Institut internih revizora navodi da interni revizori koji su angažirani unutar društva imaju svakodnevne kontakte s društvom, što im pruža mogućnost za otkrivanje problema, pomaže im razviti lojalnost i izgraditi odnose sa zaposlenicima, a zaposlenici su spremni otkriti slabosti sustava internih kontrola te im omogućuje da vrše veći utjecaj na svakodnevne odluke menadžmenta. S druge strane, interni revizori koji su zaposlenici društva direktno su ili indirektno odgovorni menadžmentu te su pod većim utjecajem društva, nego li kad je angažman eksternaliziran. Naknada internih revizora, čiji je angažman unutar društva često ovisi o uspjehu društva, kao i njihovo napredovanje. Nadalje, eksternalizirani interni revizor neće izgubiti posao ako društvo ne uspije u ostvarenju svojih ciljeva (Glover et al., 2008, 197).

4.2.2. Pregled istraživanja na temu angažmana interne revizije u društvu

U nastavku će se kronološki prikazati dosadašnja istraživanja po pitanju različitih čimbenika koji mogu utjecati na vrstu angažmana interne revizije u društvu (interni revizori su zaposlenici društva ili je funkcija interne revizije eksternalizirana) te posljedice eksternalizacije funkcije interne revizije. Navedena istraživanja kao metodologiju koriste upitnik. Također, rezultati ovih istraživanja su prikazani u tablici 4.

Tablica 4: Pregled dosadašnjih istraživanja, vrste angažmana interne revizije u društvu
-metodologija koju koriste navedeni autori je upitnik-

Autor	Godina	Uzorak	Rezultati istraživanja
Selim i Yiannakas	2000.	165 glavnih internih revizora	Problem neovisnosti interne revizije se ne bi riješio eksternalizacijom funkcije interne revizije. Prednost eksternalizacije funkcije interne revizije je u njihovim razvijenim specijaliziranim vještinama
Caplan i Kirschenheiter	2000.	-	Glavni nedostatak eksternalizacije funkcije interne revizije su visoki troškovi, dok je glavna prednost u kvaliteti usluge interne revizije.
Swanger i Chewning	2001.	250 analitičara	Ne postoji razlika u percepciji neovisnosti između djelomične i potpune eksternalizacije funkcije.
Geiger et al.	2002.	145 bankovnih službenika	70% ispitanika bi dalo kredit kada je angažman interne revizije eksternaliziran.
James	2003.	63 bankovna	Ograničena prisutnost interne revizije u

		službenika	društvu ograničava sposobnost zaštite društva od rizika prijevare.
Abbott et al.	2003.	287 internih revizora	Mala je vjerojatnost da bi se funkcija interne revizije eksternalizirala kada društvo ima učinkovit revizijski odbor.
Subramaniam et al.	2004.	52 trgovačka društva od javnog interesa	Odrednice eksternalizacije funkcije interne revizije se prvenstveno odnose na razloge nefinancijske prirode, a ne financijske.
Goodwin	2004.	Glavni interni revizori	Društva u javnom sektoru više eksternaliziraju funkciju interne revizije, nego li društva u privatnom sektoru.
Sharma i Subramaniam	2005.	87 listanih društava	Nedostatka know-how tehnologije, kvalitete pružene usluge te razine komunikacije i koordinacije s menadžerom i revizijskim odborom utječe na eksternalizaciju funkcije interne revizije.
Carey et al.	2006.	304 listana društva	Eksternalizacija funkcije pozitivno povezana s nižim troškovima.
Spekle et al.	2007.	131 financijski direktor	Mala društva će eksternalizirati, a velika internalizirati funkciju interne revizije.
Abbott et al.	2007.	219 glavnih internih revizora	Eksternalizacija funkcije interne revizije je pozitivno povezana s rutinskim aktivnostima internih revizora.
Dickins i O'Reilly	2009.	99 eksternih revizora	77% ispitanika eksternaliziralo funkciju interne revizije.
Plant	2014.	47 glavnih internih revizora	Nedostatak tehničke stručnosti utječe na eksternalizaciju funkcije interne revizije.

IZVOR: IZRADA DOKTORANDA

Selim i Yiannakas (2000) ispituju utjecaj eksternalizacije funkcije interne revizije na neovisnost i kvalitetu usluge interne revizije u društvu. Rezultati njihova istraživanja pokazuju da je prednost eksternalizacije funkcije interne revizije u njihovim razvijenim specijaliziranim vještinama. Također, autori ističu da se problem neovisnosti angažmana interne revizije u društvu ne bi riješio eksternalizacijom funkcije interne revizije.

Caplan i Kirschenheiter (2000) kao glavni nedostatak eksternalizacije funkcije interne revizije ističu visoke troškove, dok kao glavnu prednost navode kvalitetu usluge interne revizije. Nadalje, za eksterne revizore temeljni problem ovakvog angažmana je veća razina provođenja testova kontrola, što značajno utječe na visinu naknade eksterne revizije, zaključak je navedenog istraživanja.

Swanger i Chewing (2001) analiziraju percepciju eksternih revizora o neovisnosti funkcije interne revizije koja se temelji na različitim angažmanima interne revizije u društvu te zaključuju da nema razlike u percepciji neovisnosti između djelomične ili potpune eksternalizacije funkcije interne revizije. Percepcija neovisnosti eksternih revizora, kao i pouzdanost u financijske izvještaje temelj su prosudbe eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije.

Razina neovisnosti eksterne revizije je izrazitija kada je interna revizija eksternalizirana, kao i povjerenje u financijske izvještaje, ističu Geiger et al. (2002) koji istražuju problem neovisnosti eksternih revizora kada eksterni revizor istovremeno obavlja reviziju financijskih izvještaja te provodi internu reviziju u društvu. Autori ispituju utjecaj eksternalizacije funkcije interne revizije na percepciju neovisnosti eksternih revizora te pouzdanost u financijske izvještaje, u kontekstu donošenja odluka za kredit. Rezultati pokazuju da bi 70% ispitanika dalo kredit kada je angažman interne revizije eksternaliziran, u odnosu na alternativni oblik angažmana -50%.

James (2003) istražuje utjecaj vrste angažmana interne revizije na percepciju korisnika financijskih izvještaja o tome mogu li interni revizori spriječiti rizik prijevare kod financijskog izvještavanja. Iako rezultati njegova istraživanja nisu pokazali da postoji razlika u sprječavanju rizika prijevare s obzirom na vrstu angažmana interne revizije u društvu, autor zaključuje da eksternalizacija funkcije interne revizije ima značajan utjecaj na objektivnost. Međutim, rezultati pokazuju da ograničena prisutnost interne revizije u društvu ograničava sposobnost zaštite društva od rizika prijevare prilikom financijskog izvještavanja.

Abbott et al. (2003) ispituju povezanost učinkovitosti revizijskog odbora i eksternalizacije funkcije interne revizije te zaključuju da je mala vjerojatnost da će se eksternalizirati funkcija interne revizije kada društvo ima učinkovit revizijski odbor.

Prednost eksternalizaciji funkcije interne revizije je primarno u angažmanu internih revizora kao osoba s višom razinom tehničkih znanja i vještina, gdje se odrednica eksternalizacije funkcije interne revizije prvenstveno odnosi na razloge nefinancijske prirode, nego financijske (Subramaniam et al., 2004). Također, istraživanje je pokazala da je efekt eksternalizacije funkcije interne revizije ili co-sourcinga podjednaka, odnosno ne postoji značajna razlika u njihovu angažmanu.

Goodwinn (2004) istražuje sličnosti i razlike angažmana interne revizije u privatnom i javnom sektoru. Istraživanje pokazuje da društva u javnom sektoru više eksternaliziraju funkciju interne revizije, nego li društva u privatnom sektoru.

Kvalitativni faktori poput nedostatka know-how tehnologije, kvalitete pružene usluge te razina komunikacije s menadžerom i revizijskim odborom utječu na odluku o eksternalizaciji funkcije interne revizije, ističu Sharma i Subramaniam (2005).

Eksternalizacija funkcije interne revizije povezana je s nižim troškovima i uštedama te većom tehničkom osposobljenosti zaposlenika (Carey et al., 2006). Također, autori zaključuju da društva koja po prvi put angažiraju internu reviziju u društvu, sklonija su eksternalizaciji funkcije interne revizije.

Spekle et al. (2007) ističu da će društva prije organizirati funkciju interne revizije unutar društva ako se od internih revizora zahtijevaju specifična znanja o društvu te ako je interna

revizija jače integrirana s funkcijom upravljanja i poslovanjem društva. Vrste angažmana interne revizije također ovise o veličini društva, pa će tako veća društva prije angažirati internu reviziju unutar društva, dok će mala društva radije eksternalizirati funkciju interne revizije.

Razmatrajući eksternalizaciju funkcije interne revizije, Abbott et al. (2007) ističu važnost rutinskih i ne rutinskih aktivnosti interne revizije. Eksternalizacija funkcije interne revizije uz provođenje ne rutinskih aktivnosti od strane internih revizora značajno utječe na razinu oslanjanja eksternih revizora na rad interne revizije te ima negativan utjecaj na percepciju neovisnosti interne revizije, zaključuju autori.

Dickins i O'Reilly (2009) ističu da je učestalost pronađenih slabosti sustava internih kontrola pozitivno povezana s eksternalizacijom funkcije interne revizije. Također, istraživanje pokazuje da bi 77% ispitanika eksternaliziralo funkciju interne revizije.

Plant (2014) analizira alternativne vrste angažmana interne revizije u društvu te na temelju rezultata istraživanja zaključuje da su ispitanici spremniji angažirati internu reviziju unutar društva, nego izvan društva zbog sudjelovanja u upravljanju. Međutim, zbog veće razine tehničke stručnosti društva često eksternaliziraju funkciju interne revizije.

Nadalje, angažman interne revizije u društvu se može razmatrati iz percepcije eksternih revizora o neovisnosti i objektivnosti funkcije interne revizije te donošenja odluke o razini korištenja rada interne revizije. Istraživanja koja su analizirala razinu korištenja rada interne revizije od strane eksternih revizora kronološki su prikazana u nastavku. Navedena istraživanja kao metodologiju koriste eksperiment. Također, rezultati ovih istraživanja su prikazana tablicom 5.

TABLICA 5: PREGLED DOSADAŠNJIH ISTRAŽIVANJA, VRSTE ANGAŽMANA INTERNE REVIZIJE U DRUŠTVU -METODOLOGIJA KOJU KORISTE NAVEDENI AUTORI JE EKSPERIMENT-

Autor	Godina	Uzorak	Rezultati istraživanja
Ahlawat i Lowe	2004.	66 internih revizora	Razina pristranosti je blaža kada je funkcija interne revizije eksternalizirana.
Gramling i Vandervede	2006.	21 interni i 23 eksterna revizora	Za eksterne revizore funkcija interne revizije je objektivnija kad je eksternalizirana. Vrijedi obratno kod internih revizora.
Glover et al.	2008.	127 eksterna revizora	Kada je razina inherentnog rizika visoka, eksterni revizor će manje koristiti rad interne revizije, uzevši u obzir subjektivnost zadataka.
Desai et al.	2008.	150 eksternih revizora	Eksterni revizori preferiraju co-sourcing.
Brandon	2010.	89 eksternih revizora	Objektivnost interne revizije negativno utječe na pružanje ne revizijskih usluga.
Munro i Stewart	2010.	66 eksterna revizora	Eksterni revizori radije koristiti tekućim radom interne revizije angažirane unutar

			društva kod provođenja dokaznih testova zbog veće dostupnosti unutar društva.
Arel	2010.	89 eksternih revizora	Eksterni revizori koji percipiraju nisku razinu rizika sudske parnice koriste prije rad interne revizije, kada je funkcija interne revizije eksternalizirana.
Desai et al.	2011.	108 eksternih revizora	Eksterni revizori se više oslanjaju na angažman interne revizije kad je organizirana kao outsourcing ili co-sourcing.
Arel et al.	2013.	101 sudac i 79 porotnika	Suci dodjeljuju višu razinu odgovornosti eksternim revizorima koji se oslanjaju na rad interne revizije, čiji je angažman in-house.

IZVOR: IZRADA DOKTORANDA

Temeljni problem angažmana interne revizije u društvu je razina potencijalne pristranosti internih revizora s menadžerom. Razina pristranosti interne revizije je blaža kod eksternalizacije funkcije, nego kad je angažman in-house (Ahlawat i Lowe, 2004).

Gramling i Vandervelde (2006) razmatraju utjecaj angažmana interne revizije kao in-house (interni revizori su zaposlenici društva) ili kao outsourcing (vanjski pružatelji usluge) te na temelju rezultata istraživanja koje je provedeno s internim i eksternim revizorima zaključuju da su eksterni revizori procijenili funkciju interne revizije objektivnijom kada su aktivnosti interne revizije obavljala druga revizijska društva (eksternalizacija funkcije interne revizije), dok su interni revizori procijenili da je objektivnost interne revizije veća kada se ona obavlja unutar društva. Rezultate istraživanja su objasnili teorijom pripadnosti grupi (eng. group affiliation theory).

Glover et al. (2008) analiziraju efekte alternativnih angažmana interne revizije na odluku eksternih revizora o korištenju rada interne revizije, s obzirom na različite razine inherentnog rizika te na različite razine subjektivnosti zadataka interne revizije. Autori dolaze do zaključka da kada je razina inherentnog rizika veća, eksterni revizor će prije koristiti rad interne revizije ako su aktivnosti interne revizije eksternalizirane. Nadalje, korištenje rada interne revizije bit će manje intenzivno kada su zadaci subjektivniji, ali rezultati istraživanja ne pokazuju postojanje interakcije između vrste angažmana interne revizije i razine subjektivnosti njihovih zadataka. Kada je razina inherentnog rizika visoka, eksterni revizor će manje koristiti rad interne revizije, uzevši u obzir subjektivnost zadataka.

Desai et al. (2008) razmatraju angažman interne revizije u društvu kao in-house, outsourcing ili co-sourcing. Sudionicima eksperimenta (eksternim revizorima) je slučajnim odabirom dodijeljen jedan od pet slučajeva koji su se razlikovali s obzirom na opis angažmana funkcije interne revizije (unutar društva, izvan društva, zajednička aktivnost, izvan društva uz pružanje usluga poreznog savjetovanja te zajednička aktivnost uz

pružanje usluga poreznog savjetovanja). Rezultati istraživanja su pokazali da su objektivnost, kompetentnost, vještine i neovisnost internih revizora više rangirani od strane eksternih revizora kada se angažman interne revizije provodi izvan društva ili kao zajednička aktivnost, nego kada je angažman interne revizije unutar društva. Nadalje, rezultati istraživanja su pokazali da se percepcija eksternih revizora o pouzdanosti rada interne revizije mijenja kada se uz outsourcing ili co-sourcing funkcije interne revizije pružaju i dodatne usluge (porezno savjetovanje). Također, rezultati istraživanja pokazuju da eksterni revizori preferiraju co-sourcing, što značajno utječe na troškove eksterne revizije jer će njihov napor u planiranju revizije biti najmanji.

Brandon (2010) analizira utjecaj eksternalizacije funkcije interne revizije na pružanje ne revizijskih usluga. Rezultati istraživanja pokazuju da objektivnost funkcije interne revizije negativno utječe na pružanje ne revizijskih usluga, ako je funkcija interne revizije eksternalizirana.

Munro i Stewart (2010) također analiziraju utjecaj vrste angažmana interne revizije (outsourcing *vs* in-house) na odluku eksternih revizora o oslanjanju na postojeći rad i korištenju tekućim radom interne revizije. Kako bi kontrolirali moguću pristranost koja proizlazi iz pripadnosti grupi kod outsourcinga (eng. group affiliation theory) u njihovom eksperimentalnom dizajnu eksterni pružatelji usluga interne revizije nisu revizorska društva koja obavljaju usluge eksterne revizije, tj. revizije financijskih izvještaja, već društva isključivo specijalizirana za usluge interne revizije i usluge savjetovanja o poslovnim rizicima. Rezultati njihova istraživanja ne pokazuju da postoji značajna razlika u korištenju postojećeg rada interne revizije kada je usluga interne revizije eksternalizirana, u odnosu na jednako kvalitetnu uslugu interne revizije pruženu unutar društva. Međutim, rezultati istraživanja pokazuju da će eksterni revizori radije koristiti tekući rad interne revizije angažirane unutar društva kod provođenja dokaznih testova zbog veće dostupnosti unutar društva.

Arel (2010) istražuje razinu korištenja rada interne revizije od strane eksternih revizora pod različitim razinama rizika značajnih pogrešnih iskaza, promatrajući angažman interne revizije u društvu te percepciju rizika parnice eksternih revizora. Eksterni revizori koji percipiraju nisku razinu rizika sudske parnice prije koriste rad interne revizije čiji je angažman eksternaliziran, nego kad se obavlja unutar društva, zaključak je autora.

Desai et al. (2011) istražuju učinak angažmana interne revizije u društvu na kvalitetu eksterne revizije, kao i razinu oslanjanja eksternih revizora na rad interne revizije. Istraživanje pokazuje da se eksterni revizori više oslanjaju na angažman interne revizije koji je eksternaliziran, nego kad se on obavlja unutar društva.

Arel et al. (2013) ispituju razliku između presuda eksternim revizorima kod sudskih sporova, gdje se razina odluke eksternih revizora temeljila na korištenju rada interne revizije. Rezultati pokazuju da sudci procjenjuju višu razinu odgovornosti eksternim

revizorima koji se oslanjaju na rad interne revizije, čiji je angažman unutar društva. Najmanja odgovornost revizora je onda kada se eksterni revizor uopće ne oslanja na rad interne revizije, neovisno o njegovom angažmanu.

Na temelju prethodno navedenih istraživanja, navedene su prednosti i nedostaci angažmana funkcije interne revizije u društvu te se istaklo da je razina objektivnosti i neovisnosti funkcije interne revizije ugrožena kada internu reviziju provode zaposlenici društva. Faktori koji utječu na blisku vezu između internih revizora i menadžera mogu utjecati na percepciju eksternih revizora o objektivnosti i neovisnosti funkcije interne revizije. Ta percepcija je viša kada je funkcija interne revizije eksternalizirana, što je i postavka prve hipoteze ovog rada, temeljenoj na atribucijskoj teoriji (Glover et al., 2008; Munro i Stewart, 2010) te na teoriji pripadnosti grupi. Ono što je doprinos ovog istraživanja, a što prethodna istraživanja nisu obuhvatila je nadzorna uloga učinkovitog revizijskog odbora u promicanju neovisnosti i objektivnosti funkcije interne revizije. Stoga će na temelju postavki atribucijske teorije uvjerenja drugog reda, eksterni revizori pozitivno percipirati angažman interne revizije koji je razvijen unutar društva, pod uvjetom učinkovitog revizijskog odbora.

4.3. Vrste usluga koju pruža interna revizija društvu

4.3.1. Savjetodavna i revizijska uloga interne revizije

Interni revizori pružaju tradicionalno revizijske usluge, angažmane s izražavanjem uvjerenja te proaktivno i savjetodavne usluge s ciljem stvaranja dodane vrijednosti (Stewart i Subramaniam, 2010, 336).

Savjetodavne i srodne usluge čija se priroda i opseg određuju u dogovoru s društvom su namijenjene stvaranju dodane vrijednosti i unaprjeđenju korporativnog upravljanja, upravljanja rizicima te kontrolnih procesa, a da pritom interni revizor ne preuzima odgovornosti menadžera. Primjeri ovih usluga uključuju savjetovanja, preporuke, usmjeravanje i edukaciju (IIA, 2016, 29).

Angažmani s izražavanjem uvjerenja uključuju objektivnu ocjenu dokaza koju donosi interni revizor kako bi mogao izraziti mišljenje ili zaključak o društvu, poslovanju, funkciji, procesu, sustavu ili drugom predmetu revizije. Prirodu i opseg angažmana s izražavanjem uvjerenja određuje interni revizor. Općenito, tri su strane sudionici angažmana s izražavanjem uvjerenja: (1) osoba ili grupa koja je neposredno povezana s društvom, poslovanjem, funkcijom, procesom, sustavom ili drugim područjem od interesa – vlasnik procesa, (2) osoba ili grupa koja provodi procjenu – interni revizor i (3) osoba ili grupa koja se koristi rezultatom procjene – korisnik (IIA, 2016, 2). Nadalje, funkcija interne revizije može pružati usluge angažmana s izražavanjem uvjerenja za područja gdje je prethodno pružala savjetodavne usluge pod uvjetom da priroda savjetovanja ne narušava objektivnost

te pod uvjetom da se individualna objektivnost uzima u obzir prilikom određivanja resursa za provođenje angažmana (IIA, 2016, 8).

Priroda i opseg savjetodavnog angažmana predmet su dogovora s društvom. Savjetodavne usluge u načelu uključuju dvije strane: (1) osobu ili grupu koja nudi savjet – interni revizor i (2) osobu ili grupu koja traži i dobiva savjet – klijent. Prilikom pružanja savjetodavnih usluga interni revizor trebao bi zadržati razinu objektivnosti i ne preuzimati na sebe odgovornosti menadžera (IIA, 2016, 2). Također, interni revizori mogu pružati savjetodavne usluge koje se odnose na područja poslovanja za koje su prethodno bili odgovorni (IIA, 2016, 8).

Najčešći tipovi savjetodavnog angažmana interne revizije su procjena (eng. assessment services), pomoć (eng. faciliation services) te popravak (eng. remediation services). Cilj procjene je pravovremenost koja pomaže menadžmentu pri donošenju odluka (primjerice, ocjena dizajna internih kontrola, procjena predložene nove organizacije društva). Cilj pomoći je promoviranje promjena koja usmjerava menadžment za identificiranje snaga i prilika za poboljšanje (primjerice, samoprocjena, strateško planiranje, razvijanje mjera uspješnosti). Savjetodavna usluga koja je najnekompatibilnija s angažmanom revizijskog uvjerenja je popravak, gdje interni revizor preuzima ulogu popravljanja poznatog ili mogućeg problema u ime klijenta, kao što je pisanje politika ili procedura, definiranje etičkog kodeksa i slično (Turković, 2014, 13).

Interni revizori imaju poticaje za očuvanje kvalitete radnih odnosa s menadžerom, ne prijavljivajući negativne nalaze provedene revizije i djeluju kao zastupnici menadžera. Posljedično, interni revizori mogu narušiti objektivnost funkcije interne revizije jer se stvara sukob između uloge internog revizora kao objektivnog nadzornog mehanizma i suradničkog savjetnika (DeZoort et al., 2001, 264).

Priroda savjetodavnih aktivnosti je različita, primjerice sudjelovanje internih revizora u izradi sustava internih kontrola mogu imati različit utjecaj na objektivnost funkcije interne revizije od uključivanja u poslovne procjene, studije izvedivosti i upravljanje projektima (Stewart i Subramaniam, 2010, 339).

Ako postoji mogućnost narušavanja neovisnosti ili objektivnosti funkcije interne revizije u odnosu na savjetodavne usluge, o tome se prije prihvaćanja angažmana mora obavijestiti društvo koje je zatražilo uslugu (IIA, 2016, 8). Nadalje, potrebno je istaknuti da interni revizori moraju postupati s dužnom profesionalnom pažnjom tijekom savjetodavnih angažmana uzimajući u obzir (IIA, 2016, 10): potrebe i očekivanja klijenata, uključujući prirodu, vrijeme i priopćavanje rezultata angažmana; relativnu složenost i opseg posla potrebnog za ispunjenje ciljeva angažmana; trošak savjetodavnog angažmana u odnosu na moguću korist.

Dvojaka uloga interne revizije pruža sumnju na sposobnost očuvanja neovisnosti i objektivnosti funkcije interne revizije. Nadalje, preporuke interne revizije su u skladu s menadžerovim odlukama, ako postoji pritisak na rad interne revizije, odnosno postoje poticaji suradnje interne revizije i menadžera. Stoga, neki interni revizori će pružati više savjetodavne usluge o poslovanju i pitanjima kontrola, dok će drugi zadržati svoju razinu objektivnost i neovisnost u cilju jačanja nadzorne uloge. Tako će, zbog nejasnoće uloge funkcije interne revizije u društvu postojati negativan odnos na objektivnost i neovisnost funkcije interne revizije, dužine radnog odnosa i radnih učinaka interne revizije (Hazami-Ammar, 2015, 217).

Temeljna pitanja koja se mogu postaviti, a vezani su uz probleme pružanja usluga savjetovanja: postoji li granica do kuda revizija može ići u pružanju savjetodavnih usluga, treba li interni revizor pružati usluge savjetovanja samo u području upravljanja rizicima, kontrolama i procesu korporativnog upravljanja, kako alocirati resurse između pružanja usluge revizijskog uvjerenja i savjetodavnih usluga da se postigne maksimalna vrijednost interne revizije. Odgovor na navedena pitanja možemo povezati s rizicima (primjerice, objektivnost) i prednostima pružanja usluga savjetovanja, kao što je dodana vrijednost (Turković, 2014, 15).

4.3.2. Pregled istraživanja na temu vrste usluga koju pruža interna revizija u društvu

U nastavku će se kronološki prikazati dosadašnja istraživanja po pitanju vrste usluga koju interna revizija pruža društvu. Navedena istraživanja kao metodologiju koriste upitnik. Također, rezultati ovih istraživanja su prikazani u tablici 6.

Tablica 6: Pregled dosadašnjih istraživanja, vrste usluga koju pruža interna revizija u društvu -metodologija koju koriste navedeni autori je upitnik/intervju-

Autor	Godina	Uzorak	Rezultati istraživanja
Greenspan et al.	1994.	113 internih revizora	Interni revizori imaju poticaje za očuvanje kvalitete radnih odnosa u društvu, što utječe na pristranost interne revizije.
Nagy i Cenker	2002.	Glavni interni revizori	Ispitanici smatraju da definicija interne revizije u cijelosti odražava trenutnu praksu.
Melville	2003.	154 interna revizora	Interni revizori imaju pozitivan doprinos strateškom upravljanju društva.
Paape et al.	2003.	105 internih revizora	80% internih revizor smatra da nije moguće razdvojiti uloge interne revizije.
Selim et al.	2003.	22 trgovačka društva	Savjetodavna uloga interne revizije kod poslovnih spajanja i pripajanja je umjerena.
Bariff	2003.	55 internih revizora	85% internih revizora pruža financijske i operativne usluge revizije.
Ahlawat i Lowe	2004.	66 internih revizora	Interni revizori ne mogu održati razinu objektivnosti i neovisnosti kad im je uloga

			savjetodavna.
Sarens i DeBeelde	2006.	Viši menadžeri	Interni revizori 15% godišnjeg vremena u društvu potroše na savjetodavne aktivnosti.
Cooper et al.	2006.	Interni revizori	34% internih revizora vjeruje u neovisnost procjena učinkovitosti upravljanja te korištenja interne revizije kao savjetodavca u upravljanju.
Christoper et al.	2009.	34 glavna revizora	Neovisnost interne revizije je glavna prijetnja kada internu reviziju promatramo kao partnersku u odnosu s menadžerom.
Ahmad i Taylor	2009.	101 internih revizora	Uloga interne revizije u društvu nema utjecaj na neovisnost funkcije interne revizije.
Selim et al.	2009.	392 internih revizora	64% internih revizora smatra da sukob interesa interne revizije s menadžerom nastaje upravo zbog pružanja obiju aktivnosti.

IZVOR: IZRADA DOKTORANDA

Interni revizori imaju poticaje za očuvanje kvalitete radnih odnosa u društvu, što utječe na pristranost interne revizije zaključuju Greenspan et al. (1994). Autori ističu potrebu za razvijanjem standarda kako bi se spriječili poticaji internih revizora. Nadalje, navedena pristranost utječe na ne prijavljivanje negativnih nalaza menadžerima.

Nagy i Cenker (2002) razmatraju čimbenike ocjene interne revizije i aktivnosti koje provode interni revizori. Ocjena interne revizije promatrana je kroz područje opsega revizije, organizacijske strukture u društvu, upravljanja rizicima i suradnje s revizijskim odborom. Ispitanici smatraju da definicija interne revizije (IIA) u cijelosti odražava trenutnu praksu. Interni revizori pružaju primarno revizijske aktivnosti, ali i druge aktivnosti koje pretpostavljaju dodanu vrijednost za društvo.

Melville (2003) ispituje ulogu interne revizije u strateškom upravljanju. Rezultati istraživanja pokazuju da interni revizori imaju pozitivan doprinos strateškom upravljanju te aktivno sudjeluju u razvoju strateških ciljeva društva.

Paape et al. (2003) provode ispitivanje odnosa između interne revizije i korporativnog upravljanja u 15 zemalja EU. Rezultati istraživanja pokazuje da 97% internih revizora provodi reviziju poslovanje, dok 71% internih revizora provode reviziju financijskih izvještaja. Nadalje, 64% internih revizora imaju savjetodavnu funkciju te svojim znanjima i vještinama utječu na odluke menadžera i stvaraju kvalitetniji sustav internih kontrola i upravljanja rizicima. Također, 80% internih revizor smatra da nije moguće razdvojiti uloge interne revizije, odnosno razdvojiti revizijsku od savjetodavne uloge interne revizije.

Selim et al. (2003) istražuju savjetodavnu ulogu interne revizije kod poslovnih spajanja i pripajanja. Rezultati pokazuju da je savjetodavna uloga interne revizije kod poslovnih

spajanja i pripajanja umjerena. S druge strane, menadžeri ističu da su interni revizori spremni i na značajnije savjetodavne uloge kod poslovnih spajanja i pripajanja.

Istraživanje Bariff-a (2003) je fokusirano na procjenu neovisnosti i objektivnosti funkcije interne revizije te uloge interne revizije u korporativnom upravljanju. Rezultati pokazuju da 85% internih revizora pruža financijske i operativne usluge revizije.

Ahlawat i Lowe (2004) ispituju utjecaj savjetodavne uloge interne revizije na njegovu sposobnost da ostane objektivan. Autori zaključuju da interni revizori ne mogu održati razinu objektivnosti i neovisnosti kad im je uloga savjetodavna.

Po pitanju neovisnosti i objektivnosti funkcije interne revizije u društvu, ni interni revizori nisu sigurni kako uravnotežiti razinu neovisnosti, kroz obje uloge interne revizije u društvu, revizijske i savjetodavne, zaključuju Cooper et al. (2006). Nadalje, 34% internih revizora vjeruje u neovisnost procjena učinkovitosti upravljanja te korištenja interne revizije kao savjetodavca u upravljanju. Također, rezultati pokazuju da neki menadžeri smatraju da je uloga interne revizije od strane menadžera više izrabljivačka nego savjetodavna.

Sarens i DeBeelde (2006) istražuju odnos između interne revizije i menadžera, analizirajući očekivanja i percepciju s obje strane. Menadžeri žele od internih revizora da nadoknade njihovo nepoznavanje sustava internih kontrola zbog povećane organizacijske složenosti. Također, od internih revizora se očekuje potpuno praćenje kontrola i upravljanja rizicima. Rezultati pokazuju da interni revizori 15% godišnjeg vremena u društvu potroše na savjetodavne aktivnosti, dok menadžeri očekuju značajnu savjetodavnu ulogu interne revizije u strateško važnim projektima za društvo.

Christopher et al. (2009) istražuju neovisnost funkcije interne revizije kroz njihov odnos s menadžerom i revizijskim odborom. Zaključak istraživanja je da je neovisnost funkcije interne revizije glavna prijetnja kada internu reviziju promatramo kao partnersku u odnosu s menadžerom te kad interne revizija ima proaktivan pristup u savjetodavnim aktivnostima.

Ahmad i Taylor (2009) ispituju dvostruku ulogu interne revizije (savjetodavna *vs* revizijska) na neovisnost funkcije interne revizije. Iako većina istraživanja pokazuju da savjetodavna uloga interne revizije utječe na neovisnost i objektivnost funkcije interne revizije, ovo istraživanja pokazuje da uloga interne revizije u društvu nema utjecaj na neovisnost funkcije interne revizije.

Selim et al. (2009) uspoređuju prirodu, opseg i posljedice rada interne revizije, s obzirom na definicijsku promjenu interne revizije, kao savjetodavnu. Istraživanje pokazuje da interni revizori sudjeluju primarno u procesu upravljanja rizicima. Nadalje, interni revizori su uključeni u proces upravljanja, kao i kod procesa oporavka društva, kroz definiranje slabosti sustava interne kontrole. Također, postoje različita mišljenja internih revizora

utječe li savjetodavna uloga interne revizije na njihovu objektivnost i neovisnost. Rezultati pokazuju da 38% internih revizora smatra da savjetodavne uloge povećavaju sposobnost interne revizije da budu neovisni i objektivni. 64% internih revizora smatra da sukob interesa interne revizije s menadžerom nastaje upravo zbog pružanja obiju aktivnosti.

Nadalje, vrste usluga koju interna revizija pruža društvu se može razmatrati iz percepcije eksternih revizora i razine korištenja rada interne revizije. Istraživanja koja su razmatrala razinu korištenja rada interne revizije od strane eksternih revizora kronološki su prikazana u nastavku. Navedena istraživanja kao metodologiju koriste eksperiment. Također, rezultati ovih istraživanja su prikazani u tablici 7.

TABLICA 7: PREGLED DOSADAŠNJIH ISTRAŽIVANJA, VRSTE USLUGA KOJU PRUŽA INTERNA REVIZIJA U DRUŠTVU -METODOLOGIJA KOJU KORISTE NAVEDENI AUTORI JE EKSPERIMENT-

Autor	Godina	Uzorak	Rezultati istraživanja
Church i Schneider	1992.	51 internih revizora	Interni revizori će provesti manje sati rada kod istraživanja nepravilnosti, kada su bili uključeni u organiziranje sustava interne kontrole
Brody i Lowe	2000.	55 internih revizora	Interni revizor svoje odluke donose u najboljem interesu za menadžera, što dovodi u pitanje objektivnost interne revizije.
DeZoort et al.	2001.	76 eksterna revizora	Uključenost internih revizora u savjetodavne aktivnosti umanjuje percepciju objektivnosti kod eksternih revizora.
Munro i Stewart	2010.	66 eksterna revizora	Uključenost internih revizora u savjetovanje prilikom oblikovanja sustava financijskog izvještavanja negativno utječe na odluke eksternih revizora o oslanjanju i korištenju rada interne revizije.
Mohd Hanafi	2013.	278 internih revizora	Interni revizori moraju poraditi na svojoj objektivnosti, kako bi se na njihov rad mogli osloniti eksterni revizori, menadžeri te članovi revizijskog odbora.

IZVOR: IZRADA DOKTORANDA

Church i Schneider (1992) koristeći atribucijsku teoriju zaključuju da će interni revizori provesti manje sati rada kod istraživanja nepravilnosti kada su bili uključeni u dizajniranju sustava internih kontrola. Nadalje, rezultati pokazuju da su interni revizori svjesni potrebe održavanja razine objektivnosti u skladu sa standardima.

Uloga internih revizora kod pružanja savjetodavnih usluga značajno utječe na njegovu neovisnost i objektivnost, zaključuju Brody i Lowe (2000). U istraživanju je uloga internog revizora promatrana kao savjetodavna ili revizijska. Autori istražuju prosudbu interne revizije i njihovo viđenje savjetodavne uloge interne revizije kroz pružanje objektivne

povratne informacije prema menadžeru te jesu li njihova rješenja u najboljem interesu za društvo. Istraživanje pokazuje da će interni revizor svoje odluke donositi u najboljem interesu za menadžera, što dovodi u pitanje objektivnost funkcije interne revizije.

Oslanjajući se na postavke atribucijske teorije DeZoort et al. (2001) analiziraju kako savjetodavne aktivnosti interne revizije te varijabilni model kompenzacija (tj. dva čimbenika koja stvaraju poticaje za moguće pristrane procjene internih revizora) utječu na odluku eksternih revizora o oslanjanju na rad interne revizije. Iako su rezultati istraživanja pokazali da uključenost internih revizora u savjetodavne aktivnosti umanjuje percepciju objektivnosti u očima eksternih revizora, pružanje savjetodavnih usluga je imalo tek ograničen učinak na odluku eksternih revizora o oslanjanju na rad interne revizije i na planiranje eksterne revizije. Budući da su u vrijeme provođenja ovog istraživanja eksterni revizori mogli istovremeno pružati i nerevizijske (savjetodavne) usluge kod klijenta kod kojega obavljaju reviziju, autori dobivene rezultate istraživanja objašnjavaju manjom osjetljivošću eksternih revizora na moguće pristranosti koje proizlaze iz istovremenog pružanja revizijskih i savjetodavnih usluga.

Munro i Stewart (2010) analiziraju utjecaj savjetodavnih aktivnosti interne revizije u području oblikovanja sustava financijskog izvještavanja koji bi mogao naknadno postati predmetom njihove revizije. Rezultati njihova istraživanja pokazuju da uključenost internih revizora u savjetovanje prilikom oblikovanja sustava financijskog izvještavanja negativno utječe na odluke eksternih revizora o oslanjanju i korištenju rada interne revizije.

Interna revizija igra ključnu savjetodavnu ulogu u korporativnom upravljanju te je evaluirala kroz vrijeme od svoje primarno revizijske uloge, zaključuje Mohd Hanafi (2013). Autori navode da interni revizori moraju poraditi na svojoj objektivnosti, kako bi se na njihov rad mogli osloniti eksterni revizori, menadžeri te članovi revizijskog odbora.

Nadalje, u pregledu navedenih istraživanja, vrijedi istaknuti i sljedeće pregledne radove, koja su istaknula važnost uloge interne revizije u društvu, pa stoga Mutchler (2003) ističe da objektivnost, integritet i stručnost internih revizora dovoljni su uvjeti za stvaranje dodane vrijednosti uloge interne revizije u društvu. Menadžer se često oslanja na rad interne revizije kroz savjetodavne aktivnosti te uključuje preporuke internih revizora u izgradnju poslovnih procesa. Interni revizori s većom razinom uključenosti u savjetodavne aktivnosti dovode u pitanje svoju objektivnost.

Nadalje, Van Peursem (2005) ističe tri koncepta koja su značajna za uravnoteženje uloge interne revizije: eksterni profesionalni status interne revizije, razina prisutnosti formalne i neformalne komunikacijske mreže te položaj interne revizije u društvu kod određivanja vlastite uloge.

Zaključno, Hazami-Ammar (2015) navodi prijetnje koje utječu na interne revizore kod pružanja savjetodavnih usluga, a koje će utjecati na neovisnost i objektivnost funkcije

interne revizije: samoprocjena interne revizije; organizacijski pritisak od strane revizijskog tima ili menadžera; ekonomski interes, odnosno vrste naknada internom revizoru te postojanje bonusa; osobni odnos internih revizora s menadžerom; dugoročni odnos s revidiranim društvom; nedostatak razumijevanja kulture i običaja te kognitivna pristranost.

Na temelju prethodno navedenih istraživanja, vidljivo je da je nemoguće razdvojiti uloge internih revizora, njihov dvojaki identitet, gdje uz revizijske pružaju i savjetodavne usluge. Istraživanja su pokazala da je problem neovisnosti i objektivnosti funkcije interne revizije temeljen na savjetodavnoj ulozi interne revizije. Zbog bliskog odnosa internog revizora s menadžmentom, savjetodavna uloga interne revizije negativno utječe na percepciju eksternih revizora o razini korištenja interne revizije, što je i postavka prve hipoteze ovog rada, temeljenoj na atribucijskoj teoriji (DeZoort et al., 2001; Munro i Stewart, 2010). Ono što je doprinos ovog istraživanja, a što prethodna istraživanja nisu obuhvatila je nadzorna uloga učinkovitog revizijskog odbora u promicanju neovisnosti i objektivnosti funkcije interne revizije. Stoga će na temelju postavki atribucijskog teorije uvjerenja drugog reda, eksterni revizori pozitivno percipirati savjetodavnu ulogu interne revizije, pod uvjetom učinkovitog revizijskog odbora.

5. UČINKOVITOST REVIZIJSKOG ODBORA

5.1. VAŽNOST UČINKOVITOG REVIZIJSKOG ODBORA

Učinkovitost revizijskog odbora je pozitivno povezana s učinkovitim korporativnim upravljanjem (Wang, 2015, 2). Međutim, učinkovitost revizijskog odbora može biti pod utjecajem i drugih članova korporativnog upravljanja, primjerice menadžera (Malik, 2014, 106). Učinkovit revizijski odbor mora imati kvalificirane članove s autoritetom i sredstvima za zaštitu dionika, osiguravajući pouzdano financijsko izvještavanje, sustav interne kontrole te upravljanje rizicima kroz napore nadzora (DeZoort et al., 2002, 41).

Učinkovit revizijski odbor je koristan kontrolni mehanizam koji može ublažiti negativne učinke koji ugrožavanju objektivnosti funkcije interne revizije. Interni revizori su primarno dužni izvijestiti procjenu sustava internih kontrola i rizika revizijskom odboru. Nadalje, neovisan i visoko stručan revizijski odbor će osnažiti povjerenje u rad i izvještavanje internih revizora, osobito kad su rezultati u suprotnosti s očekivanjima menadžera (Wang, 2015, 4). Nadalje, Wang (2015, 23) ističe da će se procjena učinkovitosti internih kontrola od strane internih revizora ublažiti učinkovitijim revizijskim odborom koji imaju visoki stupanj neovisnosti i stručnosti.

Funkcija učinkovitog revizijskog odbora je u praćenju učinkovitosti procesa financijskog izvještavanja, interne kontrole i upravljanja rizicima te nadzora nad procesom eksterne revizije. Kako bi članovi revizijskih odbora bili učinkoviti, revizijski odbor zahtijeva suradnju i podršku od strane menadžera u pružanju informacija i resursa te u provedbi njihovih preporuka. Stoga, nesuradnja revizijskog odbora s menadžerom utječe na pitanje učinkovitosti revizijskog odbora (HKSA, 2002, t. 13). Temeljna uloga revizijskog odbora je osiguranje kvalitete financijskog izvještavanja te osiguranje neovisnosti eksterne revizije. Sastav članova revizijskog odbora (stručnost, neovisnost, integritet, objektivnost) te druga obilježja (dobro definirane odgovornosti, dostupnost menadžerima, poticaji) revizijskih odbora su najznačajniji elementi u ostvarivanju temeljne uloge revizijskog odbora (Malik, 2014, 86).

DeZoort et al. (2002, 41) ističu sljedeće dimenzije učinkovitog revizijskog odbora: sastav članova revizijskih odbora (stručnost, neovisnost, integritet, objektivnost), odgovornost članova revizijskog odbora, resursi (dovoljan broj članova, pristup menadžerima, eksternim revizorima i internim revizorima) te poticaj, motivacija i ustrajnost članova revizijskog odbora. Nadalje, Nasser (2015, 6) ističe da neovisnost članova revizijskog odbora (članovi revizijskog odbora su vanjski direktori, revizijski odbor zaštićuje eksterne revizore u procjeni neograničenosti poslovanja društva, članovi revizijskog odbora pružaju savjetodavne usluge menadžerima, naknada članovima revizijskog odbora su prihvatljive, članovi revizijskog odbora imaju odnose s partnerima društva, članovi revizijskog odbora spremni su prihvatiti veću revizijsku naknadu kako bi osigurali razinu sigurnosti), znanje, vještine i edukacija članova revizijskog odbora (barem je jedan neovisan član koji je

educiran za računovodstvena pitanja te barem jedan ima stručan certifikat) te interakcija članova revizijskog odbora s funkcijom interne revizije (revizijski odbor se redovito sastaje s internim revizorima, interni revizori redovito izvještavaju članove revizijskog odbora, revizijski odbor utvrđuje proračun interne revizije, revizijski odbor pregledava program rada interne revizije, kao i programe za koordinaciju s eksternim revizorima te programe za upravljanje rizicima) utječu na razinu učinkovitosti interne revizije.

Neovisno o vrsti industrije, veličini i kompleksnosti društva te poslovnih rizika, sljedeći su principi učinkovitog revizijskog odbora (HKSA, 2002, t. 14):

a. Nadzorna uloga revizijskog odbora: revizijski odbor mora razumjeti pojedine uloge i odgovornosti svih strana uključenih u financijsko izvještavanje i proces revizije, (menadžment, internu reviziju i eksterne revizije), te poticati interakciju sa svih strana, s tim da svaka strana mora obavljati svoj posao učinkovito.
b. Neovisna komunikacija s internim revizorima: s obzirom na jedinstven položaj interne revizije u društvu te njegove dvojake uloge, uloga revizijskog odbora je u razvijanju kulture koja promiče otvoreno izvještavanje interne revizije. Izvješća interne revizije trebaju proslijediti revizijskom odboru.
c. Neovisna komunikacija s eksternim revizorom: revizijski odbor osigurava da eksterni revizori obavljaju svoj posao neovisno i objektivno, primjerice kako bi se izbjegli neformalni sastanci eksterne revizije i menadžera. Revizijski odbor treba promicati kulturu koja cijeni objektivnu i kritičku analizu menadžmenta i procesa interne revizije.
d. Razgovor s ključnim osobama o pitanjima koja se odnose na prosudbu i kvalitetu financijskog izvještavanja, proces financijskog izvještavanja, interne kontrole i upravljanje rizicima: rad revizijskog odbora u velikoj mjeri ovisi o količini informacija dobivenih od strane menadžmenta, internog i eksternog revizora. Stoga revizijski odbor treba raspraviti sa svim stranama kako bi mogao imati više uvida u okolnosti i procese, uključujući pitanja koja zahtijevaju prosudbu, a to utječe na kvalitetu financijskog izvještavanja, proces financijskog izvještavanja, interne kontrole i upravljanje rizicima.
e. Kvaliteta članova revizijskog odbora: Revizijski odbor treba pažljivo razmotriti kvalifikacije koji traži od svojih članova. Revizijski odbor bi trebao imati uspostavljene mehanizme koji potiču izbor i zadržavanje marljivih i obrazovnih članova koji su voljni posvetiti potrebno vrijeme, energiju i odgovornost.

WCSR (2004, 3) navodi ključne aspekte učinkovitosti revizijskog odbora: neovisnost članova revizijskog odbora s menadžmentom, razumijevanje razine odgovornosti članova revizijskog odbora, stupanj uključenosti revizijskog odbora i interakcija s eksternim i internim revizorom, stupanj interakcije revizijskog odbora s ključnim članovima financijskog upravljanja, uključujući financijskog direktora te glavnog računovođu, razmjer u kojem članovi revizijskog odbora razumiju kritičke računovodstvene politike društva, dostupnost revizijskog odbora na pitanja internih i eksternih revizora, praćenje etičkog kodeksa, osobito u području sukoba interesa i nezakonitosti.

Delloitte (2015, 3) u svom vodiču za procjenu učinkovitosti revizijskog odbora navodi četiri ključna aspekta revizijskog odbora: uspostava revizijskog odbora (osnivanje, članstvo i imenovanje revizijskog odbora, imenovanje predsjednika revizijskog odbora, vještine, znanje i edukacija članova revizijskog odbora), odgovornost revizijskog odbora (nadzor nad poslovanjem i financijskim izvještavanjem, sustav interne kontrole i upravljanja rizika, nadzor nad internom revizijom i procesom eksterne revizije), proces rada revizijskog odbora (kvaliteta i učestalost sastanaka revizijskog odbora, resursi revizijskog odbora, odnos revizijskog odbora s menadžmentom) te izvještavanje revizijskog odbora (komunikacija s dionicima, neograničenost poslovanja i dugoročna održivost).

Učinkovit revizijski odbor povećava učinkovitost, odgovornost, transparentnost i objektivnost menadžmenta te (HKSA, 2002, t. 15): poboljšava kvalitetu financijskog izvještavanja, stvara klimu discipline, svijest za upravljanjem rizicima koji će smanjiti mogućnost razinu prijevare, jača poziciju eksternog revizora, pruža okvir unutar kojeg eksterni revizor može iskazati svoju samostalnost u slučaju spora s menadžmentom, jača položaj funkcije interne revizije, pružajući veći stupanj neovisnosti menadžmentu te povećava povjerenje javnosti u vjerodostojnost i objektivnost financijskih izvještaja i menadžmenta.

Zaključno, može se istaknuti da je pozicija revizijskog odbora u društvu nezamjetna ako nije učinkovita. Ono što još jedanput vrijedi istaknuti su bitne komponente učinkovitog revizijskog odbora: članovi revizijskog odbora moraju biti neovisni, imati dovoljno iskustva, vještina i znanja, redovno se educirati, barem jedan član revizijskog odbora mora imati računovodstvene vještine, moraju biti spremni rješavati kompleksne financijske i operativne probleme, moraju razumjeti poslovanje društva, korporativnu i upravljačku strukturu, politike i poslovne procese, osigurati dovoljno resurse za funkcioniranje revizijskog odbora, na vrijeme imati sve pravovremene informacije, omogućiti suradnju s internim revizorima, menadžerima i eksternim revizorima te bi se barem jedanput godišnje trebali sastati s internim i eksternim revizorima, bez prisustva menadžera te raspraviti najznačajnija pitanja u društvu.

U konačnici, kako navodi Deloitte (2009, 2) uspješan član revizijskog odbora mora posvetiti dovoljno vremena svom radu, redovito se educirati, biti zahtjevan i ustrajan prema menadžerima, internim i eksternim revizorima te inzistirati od njih na pravovremenim i odgovarajućim informacijama.

5.2. Pregled istraživanja na temu važnosti i učinkovitosti revizijskog odbora

U nastavku će se kronološki prikazati dosadašnja istraživanja na temu važnosti i učinkovitosti revizijskog odbora. Također, rezultati istraživanja su prikazana tablicom 8.

TABLICA 8: PREGLED DOSADAŠNJIH ISTRAŽIVANJA, VAŽNOST I UČINKOVITOST REVIZIJSKOG ODBORA

Autor	Godina	Uzorak	Rezultati istraživanja
Raghunandan i McHugh	1994.	-	38% revizijskih odbora je odbilo nalaze interne revizije.
Goodwin i Yeo	2001.	65 internih revizora	Interakcija između interne revizije i revizijskog odbora je veća kada je revizijski odbor sastavljen od neovisnih članova.
Raghunandan et al.	2001.	114 internih revizora	Članovi revizijskih odbora s najmanje jednim članom s računovodstvenim i financijskim znanjem imaju duže sastanke i više privatnih sastanaka s glavnim internim revizorom.
Carcello et al.	2002.	-	Revizijski odbori velikih društava su zahtjevniji prema internim revizorima.
Abbott et al.	2003.	219 internih revizora	Društva s učinkovitijim revizijskim odborom manje će eksternalizirati funkciju interne revizije.
Bariff	2003.	55 internih revizora	64% internih revizora funkcionalno izvještava članovima revizijskog odbora.
Goodwin	2003.	120 internih revizora	Neovisni članovi revizijskog odbora i s računovodstvenim iskustvom imaju komplementaran učinak na odnose između revizijskog odbora i interne revizije.
Goodwin-Stewart i Kent	2006.	-	Stručnost članova revizijskog odbora utječu na povećanje naknade eksternim revizorima, dok neovisnost i učestalost sastanaka članova revizijskog odbora utječu na niske naknade eksternim revizorima.
Mat Zain i Subramaniam	2007.	Interni revizori iz javnih društava	Neredovitu neformalnu komunikaciju i ograničene privatne sastanke između glavnih internih revizora i članova revizijskog odbora
Zhang et al.	2007.	208 društava	Ako su članovi revizijskih odbora neovisni, veća je vjerojatnost u identificiranju slabosti sustava internih kontrola.
Turley i Zaman	2007.	-	Učinkovit revizijski odbor igra ključnu ulogu u podržavanju položaja interne revizije i jačanja neovisnosti interne revizije.
Kelton i Yang	2008.	284 listanih društava	Društva koja imaju marljivije članove revizijskog odbora te veću razinu financijske stručnosti imaju transparentnije izvještaje.
Christopher et al.	2009.	34 interna revizora	Samo 38% internih revizora izvještava funkcionalno članovima revizijskog odbora
Goh	2009.	208 društava	Društva koja imaju veći broj članova revizijskog odbora imaju veću vjerojatnost u pravovremenom rješavanju materijalnih slabosti sustava internih kontrola.
Naiker i Sharma	2009.	1.225 društava	Ako je član revizijskog odbora bivši partner eksternom revizoru društva, manja je vjerojatnost u otkrivanju slabosti sustava

			internih kontrola.
Anderson et al.	2010.	236 glavnih internih revizora	Veličina funkcije interne revizije je pozitivno povezana s nizom faktora, uključujući primarno kvalitetu i učinkovitost revizijskog odbora u društvu.
Baura et al.	2010.	181 društava	Postoji negativna povezanost ulaganja u internu reviziju s prisutnošću stručnjaka u revizijskom odboru i mandata članova revizijskog odbora te pozitivna povezanost s brojem sastanaka članova revizijskog odbora.
Engel et al.	2010.	3.295 društava	Postoji pozitivna veza između naknade članovima revizijskih odbora i naknade eksternim revizorima.
Munro i Stewart	2011.	66 eksternih revizora	Kvaliteta izvještavanja interne revizije revizijskom odboru značajno utječe na razinu oslanjanja eksternih revizora na rad interne revizije.
Cohen et al.	2011.	65 eksternih revizora	Kada menadžment ima poticaj za visokim zaradama, revizori će se vjerojatnije odreći dio revizijske naknade, u uvjetu kada menadžment ima manji utjecaj na neovisnost članova revizijskog odbora.
Johnstone et al.	2011.	868 društava	Kompetencije i poticaji članova revizijskih odbora pozitivno su povezani s rješavanjem pitanja materijalnih nedostatka sustava internih kontrola.
Gray i Hunton	2011.	142 eksterna revizora	Razina oslanjanja eksternih revizora na rad interne revizije bila manja, kada je uključenost interne revizije u izvještavanju prema revizijskom odboru bila veća.
Mohd Hanafi	2013.	278 internih revizora	Objektivnost interne revizije je umanjena kada postoji slaba veza s revizijskim odborom.
Muqattash	2013.	35 glavnih revizora	Postoji pozitivan učinak učinkovitog revizijskog odbora na razinu objektivnosti interne revizije.
Tušek	2015.	65 internih revizora i članova revizijskih odbora	Uključivanje revizijskog odbora u aktivnosti interne revizije pozitivno utječe na kvalitetu funkcije interne revizije.

IZVOR: IZRADA DOKTORANDA

Značajnu ulogu o odluci eksternih revizora da koriste rad interne revizije ima revizijski odbor. Učinkoviti revizijski odbor je funkcija objektivnosti i neovisnosti interne revizije, zaključuju Raghunandan i McHugh (1994) te ističu da je 38% revizijskih odbora odbilo nalaze interne revizije.

Goodwin i Yeo (2001) ispituju utjecaj odnosa između interne revizije i revizijskog odbora na neovisnost i objektivnost funkcije interne revizije te zaključuju da je interakcija između

interne revizije i revizijskog odbora veća kada je revizijski odbor sastavljen od neovisnih članova.

Raghunandan et al. (2001) ispituju povezanost između revizijskih odbora i interne revizije te njihovu interakciju te zaključuju da članovi revizijskih odbora s najmanje jednim članom s računovodstvenim i financijskim znanjem imaju duže sastanke i više privatnih sastanaka s glavnim internim revizorom.

Značajnu ulogu o odluci eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije ima revizijski odbor, zaključuju Carcello et al. (2002). Zaključak istraživanja je da su revizijski odbori velikih društava zahtjevniji prema internim revizorima.

Abbott et al. (2003) ispituju razinu povezanosti između učinkovitog revizijskog odbora i eksternalizacije funkcije interne revizije. Rezultati pokazuju da će društva s učinkovitijim revizijskim odborom manje eksternalizirati funkciju interne revizije. Učinkovit revizijski odbor ima sposobnost optimalno pratiti angažman interne revizije u društvu te istovremeno osigurava neovisnost revizora. Autori definiraju temeljne uloge učinkovitog revizijskog odbora kada se funkcija interne revizije eksternalizira: dionici su donošenju odluka o eksternalizaciji funkcije interne revizije, poduzimaju korake da se ublaže stvarne ili percipirane prijetnje neovisnosti revizora te osiguravaju neovisnost funkcije interne revizije.

Bariff-ovo (2003) istraživanje je fokusirano na procjenu neovisnosti i objektivnosti te ulogu interne revizije u korporativnom upravljanju te zaključuje da 64% internih revizora funkcionalno izvještava članovima revizijskog odbora.

Goodwin (2003) istražuje utjecaj neovisnosti članova revizijskog odbora na funkciju interne revizije u društvu, kao i udio članova revizijskog odbora s iskustvom u računovodstvu i financijama na funkciju interne revizije u društvu. Autor navodi da neovisni članovi revizijskog odbora i računovodstveno iskustvo imaju komplementaran učinak na odnose između revizijskog odbora i interne revizije. Neovisnost članova revizijskog odbora je povezan s pitanjima postupaka interne revizije, dok je računovodstveno iskustvo povezano s pregledom rada interne revizije.

Goodwin-Stewart i Kent (2006) ispituju hoće li postojanje revizijskog odbora, karakteristike revizijskog odbora i razina korištenja interne revizije značajno rezultirati višim revizijskim naknadama. Veće revizijske naknade rezultat su povećanog revizijskog procesa i veće kvalitete procesa eksterne revizije. Postojanje revizijskog odbora, češći sastanci i povećano korištenje interne revizije rezultirat će povećanim naknadama eksternih revizora. Stručnost članova revizijskog odbora utječu na povećanje naknade eksternim revizorima, dok neovisnost i učestalost sastanaka članova revizijskog odbora utječu na niske naknade eksternim revizorima. Ovi rezultati ističu povećanje potražnje od strane revizijskog odbora za kvalitetnom revizijskog uslugom.

Istraživanje Mat Zain i Subramaniam (2007) pruža uvid u percepciju interne revizije na interakciju s članovima revizijskog odbora. Rezultati pokazuju neredovitu neformalnu komunikaciju i ograničene privatne sastanke između glavnih internih revizora i članova revizijskog odbora, uz potrebu za jasnijim linijama izvještavanja.

Zhang et al. (2007) istražuju društva s velikim brojem značajnih materijalnih slabosti internih kontrola u društvu. Istraživanje pokazuje da ako su članovi revizijskih odbora neovisni, veća je vjerojatnost u identificiranju slabosti sustava internih kontrola. Društva će se vjerojatnije poistovjetiti sa slabostima internih kontrola, ako članovi revizijskih odbora imaju manju računovodstvenu i financijsku stručnost.

Turley i Zaman (2007) ispituju uvjete i procese koji utječu na rad te učinkovitost revizijskog odbora, s posebnim naglaskom na interakciji revizijskog odbora s pojedincima iz financijskog izvještavanja, internim i eksternim revizorima. Rezultati pokazuju da su članovi revizijskog odbora često najučinkovitiji kroz neformalne procese. Nadalje, revizijski odbori imaju značajan utjecaj na organizacijski odnos snaga između sudionika revizijskog procesa. Učinkovit revizijski odbor igra ključnu ulogu u podržavanju položaja interne revizije i jačanja neovisnosti interne revizije.

Kelton i Yang (2008) istražuju utjecaj broja sastanaka članova revizijskog odbora, karakteristike članova revizijskog odbora te razine financijske stručnosti članova revizijskog odbora na razinu transparentnog izvještavanja u društvu. Rezultati su pokazali da društva koja imaju marljivije članove revizijskog odbora te viši postotak članova revizijskih odbora s financijskom stručnošću su više uključeni u pomoć pri financijskom izvještavanju te su financijski izvještaji kvalitetniji i transparentniji.

Cilj istraživanja Christopher et al. (2009) je kritički proanalizirati neovisnost funkcije interne revizije kroz odnos s članovima revizijskih odbora. Na temelju istraživanja, identificirano je niz prijetnji neovisnosti koji proizlaze iz odnosa interne revizije s revizijskim odborom: ne obavještavanje interne revizije članovima revizijskih odbora, ne postojanje odgovornosti revizijskog odbora za imenovanje glavnog internog revizora te nedostaci članova revizijskih odbora s računovodstvenim iskustvom. Rezultati pokazuju da samo 38% internih revizora izvještava funkcionalno članovima revizijskog odbora.

Goh (2009) istražuje društva s velikim brojem značajnih materijalnih slabosti internih kontrola u društvu. Rezultati su pokazali da postoji pozitivna veza između neračunovodstvenih financijskih ekspertiza i pravovremenost rješavanja materijalnih slabosti internih kontrola. Društva koja imaju veći broj članova revizijskog odbora s većom vjerojatnosti pravovremeno rješavaju materijalne nedostataka internih kontrola u društvu.

Naiker i Sharma (2009) istražuju utjecaj pripadnosti članova revizijskih odbora u prošlosti (kao eksterni revizor) s otkrivanjem slabosti sustava internih kontrola. Na temelju toga, zaključuju da postoji negativan odnos između otkrivanja slabosti sustava internih kontrola

i pripadnosti članova revizijskih odbora u prošlosti (kao eksterni revizor). Stoga, ako je član revizijskog odbora bivši partner eksternom revizoru društva, manja je vjerojatnost da otkrije slabosti sustava internih kontrola.

Anderson et al. (2010) razvija konceptualni model učinkovite funkcije interne revizije te zaključuju da je veličina funkcije interne revizije pozitivno povezana s nizom faktora, uključujući primarno kvalitetu i učinkovitost revizijskog odbora u društvu.

Baura et al. (2010) ispituju razinu ulaganja u internu reviziju (proračun interne revizije) i povezanost s revizijskim odborom. Autori zaključuju da je razina proračuna (ulaganja) interne revizije negativno povezana s prisutnosti revizijskih stručnjaka u revizijskom odboru. Što je veći broj stručnjaka unutar revizijskih odbora, manji je proračun interne revizije, odnosno manja je razina ulaganja u internu reviziju. Nadalje, negativna veza postoji između proračuna interne revizije i prosječnog mandata članova revizijskog odbora. Što je mandat članova revizijskih odbora veći, proračun interne revizije je manji. Također, istraživanje pokazuje da postoji pozitivna povezanost s razinom ulaganja u internu reviziju i brojem sastanaka članova revizijskih odbora.

Engel et al. (2010) ispituje povezanost naknade članova revizijskih odbora i eksternih revizora. Istraživanje je pokazalo da postoji pozitivna veza između naknada članovima revizijskog odbora i naknada članovima eksternim revizorima.

Munro i Stewart (2011) ispituju utjecaj izvještavanja interne revizije članovima revizijskog odbora na razinu oslanjanja eksternih revizora na rad interne revizije. Rezultati pokazuju da kvaliteta izvještavanja interne revizije revizijskom odboru značajno utječe na razinu oslanjanja eksternih revizora na rad interne revizije.

Cohen et al. (2011) provode eksperimentalno istraživanje u kojem promatraju utjecaj prilagodbe eksternih revizora u situacijama kada menadžment utječe na neovisnost članova revizijskih odbora. Autori zaključuju da kada menadžment ima poticaj za visokim zaradama, revizori će se vjerojatnije odreći dio revizijske naknade, u uvjetu kada menadžment ima manji utjecaj na neovisnost članova revizijskog odbora. S druge strane, eksterni revizori će biti manje prilagodljiviji s obzirom na revizijsku naknadu, kada menadžeri imaju veći utjecaj na neovisnost članova revizijskog odbora.

Johnstone et al. (2011) pokazuju da su kompetencije i poticaji članova revizijskih odbora pozitivno povezani s rješavanjem pitanja materijalnih nedostatka sustava internih kontrola.

Gray i Hunton (2011) također istražuju razinu izvještavanja interne revizije u društvu (prama revizijskom odboru ili menadžeru) na razinu oslanjana eksternih revizora na rad interne revizije. Rezultati pokazuju da je razina oslanjanja eksternih revizora na rad interne revizije bila manja, kada je uključenost interne revizije u izvještavanju prema revizijskom odboru bila veća.

Mohd Hanafi (2013) ispituje utjecaj menadžera na razinu objektivnosti interne revizije, kroz interakciju između interne revizije i revizijskog odbora te zaključuju da je objektivnost interne revizije umanjena kada postoji slaba veza s revizijskim odborom.

Muqattash (2013) ispituje učinkovitost revizijskog odbora na objektivnost internih revizora u bankarskom sektoru. Rezultati pokazuju da postoji pozitivan učinak učinkovitog revizijskog odbora na razinu objektivnosti interne revizije.

Tušek (2015) provodi istraživanje na internim revizorima i članovima revizijskih odbora te zaključuje da uključivanje revizijskog odbora u aktivnosti interne revizije pozitivno utječe na kvalitetu funkcije interne revizije.

Na temelju prethodno navedenih istraživanja, vidljivo je da su se istraživanja o učinkovitosti revizijskog odbora najviše bazirala na čimbenike učinkovitog revizijskog odbora, na interakciju internih revizora i revizijskog odbora te na funkcionalno izvještavanje internih revizora revizijskom odboru. Većina istraživanja je pokazala da ako je kvaliteta izvještavanja internih revizora prema revizijskom odboru veća da je razina korištenja rada interne revizije od strane eksternih revizora veća. Ono što je doprinos ovom istraživanju je utjecaj učinkovitog revizijskog odbora na percepciju eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije, na temelju atribucijske teorije uvjerenja drugog reda, te hoće li učinkovit revizijski odbor poboljšati razinu neovisnosti i objektivnosti funkcije interne revizije. Također, prethodna istraživanja su uvelike pomogla u definiranju učinkovitog revizijskog odbora kod definiranih studija slučaja.

6. EMPIRIJSKO ISTRAŽIVANJE

Empirijsko istraživanje sastoji se od dva neovisna eksperimenta. Oba eksperimenta su oblikovana kao dvofaktorski model analize varijance bez ponovljenih mjerenja. Zavisna varijabla kod oba eksperimenta mjeri razinu korištenja rada interne revizije od strane eksternih revizora prilikom pribavljanja dokaza i radi osiguravanja izravne pomoći uz usmjeravanje, nadzor i pregled koje obavlja eksterni revizor kao što to sugerira MRevS 610. Čimbenici kojima se manipulira u prvom eksperimentu su: vrsta angažmana interne revizije u društvu (funkcija interne revizije je angažirana unutar društva *vs* funkcija interne revizija je eksternalizirana) te učinkovitost revizijskog odbora (revizijski odbor nije učinkovit *vs* revizijski odbor je učinkovit); odnosno, u drugom eksperimentu: vrsta usluge koju pruža interne revizija društvu (interna revizija pruža isključivo revizijske usluge *vs* interna revizija pruža uz revizijske i savjetodavne usluge) te učinkovitost revizijskog odbora (revizijski odbor nije učinkovit *vs* revizijski odbor je učinkovit). Dakle, poveznica između ova dva eksperimenta je u analizi moderatorskog utjecaja učinkovitog revizijskog odbora na odluku eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije u uvjetima koji bi mogli dovesti do pristranog odlučivanja eksternih revizora (funkcija interne revizije je angažirana unutar društva te istovremeno uz revizijske pruža i savjetodavne usluge), sukladno definiranom teorijskom okviru istraživanja.

6.1. DEFINIRANJE UZORKA EMPIRIJSKOG ISTRAŽIVANJA

Izbor uzorka za empirijsko istraživanje obuhvaća populaciju hrvatskih eksternih revizora koji su stekli certifikat ovlaštenog revizora. Prema tome, populacija obuhvaća neovisne i stručne osobe koje su stekle certifikat unutar Hrvatske revizorske komore za zvanje ovlaštenog revizora. Za stjecanje navedenog certifikata, revizori moraju imati (Zakon o reviziji, čl. 7): visoko stručno obrazovanje, najmanje tri godine radnog iskustva na poslovima obavljanja revizije, od kojih najmanje dvije godine uz mentorstvo ovlaštenog revizora, položen ispit za ovlaštenog revizora te dokaz da nisu pravomoćno osuđivani za kaznena djela protiv sigurnosti platnog prometa i poslovanja, odnosno moraju imati dobar ugled. Nadalje, nakon stjecanja certifikata za zvanje ovlaštenog revizora, ovlašteni revizor ima obvezu kontinuirano se stručno usavršavati prema programu obrazovanja koji donosi Komora (jedan od programa su radionice Komore, u sklopu stalnog stručnog usavršavanja revizora).

Dakle, u uzorak su selektirani eksterni ovlašteni revizori iz Hrvatske. Ukupan broj ovlaštenih eksternih revizora koju su svoj certifikat stekli u Hrvatskoj je 971, od čega je 515 aktivnih ovlaštenih revizora, odnosno 456 neaktivnih ovlaštenih revizora (Registar Komore, 2017). Neaktivni revizori su ovlašteni revizori koji posjeduju certifikat ovlaštenog revizora, a nisu zaposleni u revizijskim društvima, zajedničkim revizijskim uredima ili djeluju kao samostalni revizori, dok su aktivni ovlašteni revizori oni koji su zaposleni u

revizijskim društvima, zajedničkim revizijskim uredima ili djeluju kao samostalni revizori (Pravilnik Komore, 2007). Ukupan broj aktivnih ovlaštenih revizora (N=456) je populacija iz koje je izabran uzorak. Navedeni eksterni revizori su zaposleni u 225 revizijskih društava. Od ukupnog broja aktivnih ovlaštenih revizora, njih 63 (12%) je zaposleno u društvima iz skupine Velika Četvorka, dok su 393 (88%) ovlaštena revizora zaposlena u ostalim revizijskim društvima. Iako je lista svih članova populacije bila dostupna te se temeljem toga mogao odabrati slučajni uzorak, postojala su praktična ograničenja zbog kojih to nije bilo izvedivo. Navedena praktična ograničenja ponajprije se odnose na nemogućnost da se svim članovi populacije pristupi na jednak način jer se eksperimentalno istraživanje provodi u kontroliranim uvjetima. Stoga se izboru uzorka pristupilo u okviru organiziranih radionica Hrvatske revizorske komore (HRK) na kojima su aktivni eksterni revizori dužni sudjelovati u sklopu stalnog stručnog usavršavanja. Također, kako bi izabrani uzorak bio što reprezentativniji, vodilo se računa da udio revizora iz skupine Velika Četvorka u uzorku bude sličan njihovu udjelu u populaciji pa se, uz radionice, eksperimentalno istraživanje provelo i u okviru treninga dva društva iz skupine „Velika Četvorka“. [11] Ovim načinom izbora uzorka omogućena je veća stopa povrata te su osigurani kontrolirani uvjeti provedbe eksperimenta.

U samom eksperimentalnom istraživanju je sudjelovalo ukupno 130 ovlaštenih revizora.[12] Kao što je već navedeno, izbor eksternih revizora u uzorak se temeljio na broju ovlaštenih revizora koji su sudjelovali na radionicama hrvatske revizorske komore te unutar treninga kod dva revizijska društva iz skupine Velika Četvorka, i to:

- u sklopu radionice 29 (naziv: Izvješće neovisnog revizora) Hrvatske revizorske komore (stalno stručno usavršavanje revizora), provedeno u ožujku 2017., Zagreb;
- u sklopu radionice 29 (naziv: Izvješće neovisnog revizora) Hrvatske revizorske komore (stalno stručno usavršavanje revizora), provedeno u ožujku 2017., Rijeka;
- u sklopu treninga revizijskog društva iz skupine Velika Četvorka, provedeno u ožujku 2017, Zagreb;

[11] Treninzi Velike Četvorke se priznaju kao stalno stručno usavršavanje pa ovlašteni revizori iz skupine Velika Četvorka rijetko sudjeluju na radionicama HRK-a. Stalno stručno usavršavanje ovlaštenih revizora je obvezatno, a ostvaruje se kroz 120 sati stalnog stručnog usavršavanja u trogodišnjem razdoblju. Navedeno usavršavanje ovlašteni revizor ostvaruje kroz aktivnosti organiziranog stručnog usavršavanja. Jedna od opcija organiziranog stalnog stručnog usavršavanja je i odgovarajuća edukacijska aktivnost koje organizira poslodavac ovlaštenog revizora (u ovom slučaju iz Velike Četvorke) interno kroz savjetovanja, simpozije, kongrese, konferencije, tečajeve, seminare, radionice i slično koje se odnose na razvoj, održavanje i širenje profesionalnih kompetencija. Navedenu mogućnost usavršavanja utvrđuje Odbor za stručno osposobljavanje i stalno stručno usavršavanje HRK-a.

[12] Što je veća stopa povrata, tj. što je veći uzorak manja je vjerojatnost da su rezultati iz uzorka pristrani. Tako, ova veličina uzorka na razini pouzdanosti od 95% daje marginalnu pogrešku (tj. interval preciznosti) od 7%.

- u sklopu radionice 30 (naziv: Identifikacija i procjena poslovnih rizika) Hrvatske revizorske komore (stalno stručno usavršavanje revizora), provedeno u ožujku 2017., Zagreb;
- u sklopu radionice 29 (naziv: Izvješće neovisnog revizora) Hrvatske revizorske komore (stalno stručno usavršavanje revizora), provedeno u ožujku 2017., Split;
- u sklopu treninga revizijskog društva iz Velike Četvorke, provedeno u svibnju 2017., Zagreb.

Od ukupnog broja ovlaštenih revizora koji su sudjelovali u eksperimentalnom istraživanju (n=130, 28.5% aktivnih hrvatskih ovlaštenih revizora) 41.5% ih je muškog spola, dok ih je 58.5% ženskog spola. 15.5% eksternih revizora je iz skupine Velika Četvorka, 14.7% imaju članstvo u međunarodnoj mreži, dok je najviše ispitanika iz drugih revizijskih društava, njih 69.8%. Nadalje, što se tiče pozicije revizora u društvu, 30.2% revizora su partneri revizijskog društva, 19.4% ih je na poziciji menadžera revizijskog društva, dok su ostali zaposlenici revizijskih društava, njih 50.4%. Što se tiče razine obrazovanja revizora, 91.5% revizora imaju visoku razinu obrazovanja (bacc.oec., dipl.oec., mag.oec.), dok samo 8.5% revizora imaju znanstveni magisterij i/ili doktorat (mr.sc., dr.sc., univ.spec.oec. i sl.). Prosječan broj godina radnog iskustva eksternih revizora je 22 godine, dok je prosječno iskustvo u reviziji 14 godina. U sljedećoj tablici su prikazani rezultati prvog dijela upitnika koji je vezan za demografsku grupu pitanja eksternim revizorima.

TABLICA 9: REZULTATI UPITNIKA (DEMOGRAFSKA PITANJA)

	n	%
Spol revizora (n=130)		
→ Muški	54	41.5
→ Ženski	76	58.5
Vrsta revizijskog društva (n=129)		
→ Velika Četvorka	20	15.5
→ Član međunarodne mreže	19	14.7
→ Drugo revizijsko društvo	90	69.8
Pozicija revizora u društvu (n=129)		
→ Partner	39	30.2
→ Menadžer	25	19.4
→ Zaposlenik	65	50.4
Razina obrazovanja revizora (n=130)		
→ VŠS (bacc.oec. i sl.)	10	7.7
→ VSS (dipl.oec., mag.oec. i sl.)	109	83.8
→ MR i DR (mr.sc., dr.sc., univ.spec.oec. i sl.)	11	8.5
Godine radnog iskustva (n=128)		
→ Prosjek	22 godine (SD=14)	
Godine radnog iskustva u reviziji (n=127)		
→ Prosjek	14 godina (SD=8)	

IZVOR: IZRADA DOKTORANDA

Za obradu empirijskog istraživanja, unutar deskriptivne analize, korišten je uzorak od 130 eksternih revizora. Nakon filtriranja podataka i rezultata kontrolnih (manipulacijskih) pitanja (rezultati kontrolnih pitanja nalaze se u cjelini 6.2.4) za daljnju analizu kod prvog eksperimenta korišten je uzorak od je ukupno 108 ispitanika, dok je kod drugog eksperimenta korišten uzorak od ukupno 92 ispitanika.

Osim na uzorku eksternih revizora preliminarno istraživanje provedeno je u prosincu 2016. sa studentima Ekonomskog fakulteta u Ljubljani koji su odslušali kolegij Revizija, odnosno u siječnju 2017. sa studentima Ekonomskog fakulteta u Splitu koji su odslušali kolegije Revizija, Interna kontrola i Interna kontrola i revizija. Sudionici preliminarnog eksperimentalnog istraživanja su pristupili istraživanju dobrovoljno te u eksperimentima nisu korišteni poticaji. Studenti su u preliminarnom eksperimentalnom istraživanju postavljeni u ulogu eksternih revizora s ciljem da procjene razinu korištenja rada interne revizije u procesu eksterne revizije.

Osnovni cilj preliminarnog istraživanja bio je utvrditi jasnoću i razumljivost opisanih eksperimentalnih studija slučaja, tj. unaprijediti dizajn konačnih verzija studija slučaja. Također, cilj preliminarnog istraživanja bio je ocijeniti izvedivost, vrijeme i način provedbe eksperimentalnog istraživanja. Iako se na temelju rezultata preliminarnog istraživanja nisu testirale postavljene hipoteze, oni mogu poslužiti kao dodatna procjena robusnosti dobivenih rezultata.

Peecher i Solomon (2001, 199-201) ističu da korištenje eksternih revizora kao sudionika eksperimenta u istraživanju revizijske prosudbe nije nužno osim ako se prosudba ne odnosi na specifična znanja i specifične zadatke. Drugim riječima, studenti (koji su upoznati s revizijskom problematikom, tj. problematikom eksperimentalnog istraživanja) mogu biti reprezentativni sudionici eksperimenta ako njihove osobine poput godina, iskustva i sl. nisu relevantne s aspekta teorijske podloge istraživanja, odnosno ako između njih ne postoji interakcija. U ovom slučaju, s obzirom na teorijsku podlogu istraživanja i studente kao sudionike eksperimenta, prijetnja validnosti rezultata istraživanja proizlazi iz moguće interakcije između karakteristika studenata i postavki teorije pripadnosti grupi[13] koja je relevantna za dokazivanje prve hipoteze.

Preliminarno eksperimentalno istraživanje provedeno je u informatičkim laboratorijima (kontrolirani uvjeti) te je ukupno sudjelovalo 113 studenata (tablica 10). 29% ispitanika (33 studenta) su s Ekonomskog fakulteta u Ljubljani, dok je 71% ispitanika (80 studenata) s Ekonomskog fakulteta u Splitu. Svi studenti su sa smjera Računovodstvo i revizija, od kojih njih 27% (31 student) su sa Specijalističkog diplomskog stručnog studija, dok ih je

[13] Prema teoriji pripadnosti grupi očekuje se da osjećaj pripadnosti grupi „eksternih revizora“ (kojega u pravom smislu studenti nemaju, čak i kada su postavljeni u ulogu eksternih revizora) može dovesti do pristranosti u korištenju rada interne revizije kada je funkcija interne revizije eksternalizirana i kada je obavljaju eksterni revizori u odnosu na uvjet kada je angažman interne revizije unutar društva.

73% (82 studenta) s Diplomskog studija. Od ukupnog broja ispitanika 23% (26 studenata) ih je muškog spola, dok je 77% ispitanika (87 studentica) ženskog spola. Prosječna godina starosti ispitanika je 25 godina.

TABLICA 10: DEMOGRAFSKA PITANJA (STUDENTI)

	n	%
INSTITUCIJA		
→ Ekonomski fakultet u Ljubljani	33	29
→ Ekonomski fakultet u Splitu	80	71
SPOL		
→ Muški	26	23
→ Ženski	87	77
GODINE STAROSTI		
→ Prosjek	25 godina	
STUDIJ		
→ Specijalistički	31	27
→ Diplomski	82	73
SMJER		
→ Računovodstvo i revizija	113	100

IZVOR: IZRADA DOKTORANDA

Za potrebe provedbe preliminarnog istraživanja korištena je domena Fakulteta društvenih znanosti, Sveučilišta u Ljubljani (www.1ka.si) za slovenske i hrvatske studente. Studije slučaja i cjelokupna analiza preliminarnog istraživanja nalaze se u prilogu 1, 2 i 5.

6.2. METODOLOGIJA EMPIRIJSKOG ISTRAŽIVANJA

6.2.1. DIZAJN EKSPERIMENTA I PRIKAZ STUDIJA SLUČAJA

Dizajn eksperimenta i prikaz studija slučaja se temelji na postavljenim hipotezama, rezultatima preliminarnih istraživanja, analizi studija slučaja iz sličnih dosadašnjih istraživanja (primjerice, Munro i Stewart, 2009; De Zwannn et al., 2011; DeZoort et al., 2001; Wang, 2015) te na rezultatima provedenog pilot istraživanja, odnosno intervjua s ekspertima i ovlaštenim revizorima koji nisu dio uzorka istraživanja. Kao što je uvodno objašnjeno, empirijsko istraživanje sastoji se od dva eksperimenta.

Prvi eksperiment se odnosi na 2x2 dizajn između dvije grupe i obuhvaća četiri studije slučaja. Radi lakšeg praćenja, dizajn prvoga eksperimenta prikazan je slikom 2, a cjelovite studije slučaja za uvjete u eksperimentu 1 se nalaze u prilogu 3.

SLIKA 2: DIZAJN EKSPERIMENTA 1

IZVOR MOGUĆE PERCEPTIVNE PRISTRANOSTI:
DVOJNI IDENTITET INTERNOG REVIZORA KAO NEOVISNOG PROFESIONALCA I KAO ZAPOSLENIKA DRUŠTVA
(UVJET INTERNALIZIRANE FUNKCIJE INTERNE REVIZIJE)

HIPOTEZA (H1A)
NA TEMELJU ATRIBUCIJSKE TEORIJE I TEORIJE PRIPADNOSTI GRUPI PRETPOSTAVLJA SE
DA ĆE EKSTERNI REVIZORI VJEROJATNIJE KORISTITI RAD INTERNE REVIZIJI KADA JE ONA EKSTERNALIZIRANA.

EKSPERIMENTALNA GRUPA

Studija slučaja 1:
- Internalizirana funkcija interne revizije
- Neučinkovit revizijski odbor

KONTROLNA GRUPA

Studija slučaja 2:
- Eksternalizirana funkcija interne revizije
- Neučinkovit revizijski odbor

IZVOR MOGUĆEG SMANJENJA PERCEPTIVNE PRISTRANOSTI:
NADZORNA ULOGA **UČINKOVITOG REVIZIJSKOG ODBORA**
(UVJET DVOJNOG IDENTITETA)

HIPOTEZA (H2A)
NA TEMELJU ATRIBUCIJSKE TEORIJE UVJERENJA DRUGOG REDA
PRETPOSTAVLJA SE DA ĆE UČINKOVIT REVIZIJSKI ODBOR IMATI VEĆI UBLAŽAVAJUĆI UTJECAJ
NA PROSUDBU EKSTERNIH REVIZORA O RAZINI KORIŠTENJA RADA
INTERNE REVIZIJE KADA JE ONA ORGANIZIRANA UNUTAR DRUŠTVA NEGO KADA JE EKSTERNALIZIRANA.

EKSPERIMENTALNA GRUPA

Studija slučaja 3:
- Internalizirana funkcija interne revizije
- Učinkovit revizijski odbor

KONTROLNA GRUPA

Studija slučaja 4:
- Eksternalizirana funkcija interne revizije
- Učinkovit revizijski odbor

MJERENJE PROSUDBE - LIKETROVA SKALA (H1A, H2A):
ZAVISNA VARIJABLA 1: RAZINA KORIŠTENJA RADA INTERNE REVIZIJE U PRIBAVLJANJU REVIZIJSKIH DOKAZA
ZAVISNA VARIJABLA 2: RAZINA KORIŠTENJA RADA INTERNE REVIZIJE RADI OSIGURAVANJA IZRAVNE POMOĆI

KONTROLNA PITANJA
1. PROCJENA NEOVISNOSTI, OBJEKTIVNOSTI I KOMPETENTNOSTI INTERNE REVIZIJE
2. ODREĐIVANJE VRSTE ANGAŽMANA I UČINKOVITOSTI/NEUČINKOVITOSTI REVIZIJSKOG ODBORA

DEMOGRAFSKA PITANJA

IZVOR: IZRADA DOKTORANDA

Sudionici prvog eksperimenta su na slučajan način podijeljeni u četiri grupe, odnosno eksterni revizori su dobili na slučajan način određenu studiju slučaja. Kod svih studija slučaja ispitanici su imali jednake uvjete o okruženju u kojem društvo posluje, a poslovanje društva je opisano kao stabilno i prosječno kako uvjeti poslovanja (posebno procjena inherentnog rizika) te uvjeti kontrolnog okruženja (posebice učinak "tona s vrha") ne bi utjecali na ocjene eksternih revizora. Kod prvog eksperimenta radi se o velikom listanom i stabilnom društvu koji se bavi industrijskom proizvodnjom lijekova. Društvo ima stabilnu poziciju na tržištu koje karakterizira umjerena koncentracija. Kompenzacije menadžmenta se sastoje od fiksnog i varijabilnog dijela u dionicama. Nadalje, kod prvog eksperimenta, poslovanje društva je zadovoljavajuće, dok su prethodne revizije bile pozitivne.

U uvjetu angažmana interne revizije u društvu, kod prve i treće studije slučaja funkcija interne revizije je organizirana unutar društva, a Odjel interne revizije ima odgovarajuće važan status u društvu. Kod druge i četvrte studije slučaja, funkcija interne revizije je eksternalizirana, a vanjski pružatelj usluga je revizijsko društvo. Svi interni revizori (neovisno o vrsti njihova angažmana) su kompetentni, s visokom razinom znanja, iskustva i vještina u provedbi interne revizije kako kompetencije i radni učinci internih revizora ne bi utjecali na odluku eksternih revizora.

Drugi uvjet kod prvog eksperimenta vezan je uz učinkovitost revizijskog odbora. Kod prve i druge studije slučaja, revizijski odbor je neučinkovit, uzimajući u obzir sastav članova revizijskog odbora, njihovu neovisnost, znanja i vještine, kao i razinu suradnju s internim i eksternim revizorima. Nadalje, kod treće i četvrte studije slučaja, revizijski odbor je učinkovit, gdje su članovi revizijskog odbora stručni, kompetentni, neovisni, aktivno surađuju s eksternom i internom revizijom te, općenito, učinkovito izvršavaju svoje aktivnosti.

Drugi eksperiment se također odnosi na 2x2 dizajn između dviju grupa i obuhvaća četiri studije slučaja. Dizajn drugog eksperimenta prikazan je slikom 3, a cjelovite studije slučaja za uvjete u eksperimentu 2 se nalaze u prilogu 3.

SLIKA 3: DIZAJN EKSPERIMENTA 2

IZVOR: IZRADA DOKTORANDA

Sudionici drugog eksperimenta su na slučajan način podijeljeni u četiri grupe, odnosno eksterni revizori su dobili na slučajan način određenu studiju slučaja. U svim studijama slučaja ispitanici su imali jednake uvjete o okruženju u kojem društvo posluje, a poslovanje društava je opisano kao stabilno i prosječno kako uvjeti poslovanja (posebno procjena inherentnog rizika) te uvjeti kontrolnog okruženja (posebice učinak "tona s vrha") ne bi utjecali na ocjene eksternih revizora. Kod drugog eksperimenta radi se o velikom listanom, rentabilnom i stabilnom društvu koji se bavi prijevozom rasutih tereta na međunarodnom tržištu. Tržište na kojem društvo posluje je dinamično i inovativno te je izražena potreba menadžmenta za visokom razinom svijesti o kontrolama, ali i rizicima. Kompenzacije menadžmenta se sastoje od fiksnog i varijabilnog dijela u dionicama. Nadalje, kod drugog eksperimenta, društvo je odlučilo implementirati integrirani model upravljanja rizicima na razini organizacije što je važno zbog analize savjetodavne uloge interne revizije u ovom procesu.

U uvjetu vrste usluga koju pruža interna revizija društvu, kod prve i treće studije slučaja interni revizori obavljaju pretežito jamstvene (revizijske) usluge dok se 30% njihova vremena odnosi na pomoć menadžmentu pri implementaciji integriranog modela upravljanja rizicima. Kod druge i četvrte studije slučaja, interni revizori pružaju isključivo jamstvene (revizijske) usluge. U svim studijama slučaja funkcija interne revizije je organizirana unutar društva, a svi članovi Odjela interne revizije su kompetentni, s visokom razinom znanja, iskustva i vještina u provedbi interne revizije kako kompetencije i radni učinci internih revizora ne bi utjecali na odluku eksternih revizora.

Drugi uvjet kod drugog eksperimenta se, također, odnosi na učinkovitost revizijskog odbora. Opisi uvjeta učinkovitog/neučinkovitog revizijskog odbora su jednaki kao i u prvom eksperimentu. Također, s obzirom na to da je uvjet revizijskog odbora isti u prvom i u drugom eksperimentu, pri podjeli eksperimentalnih zadataka pazilo se da isti sudionik dobije u oba slučaja isti uvjet revizijskog odbora kako bi se kontrolirao mogući učinak učenja. Također, sve navedene studije slučaja su opisane sažeto (uz kontrolu bitnih elemenata) kako bi se zbog provođenja dva eksperimentalna zadatka na istim ispitanicima kontrolirao učinak dosade i zasićenja (vidjeti prilog 3 u kojem su uspoređeni uvjeti kod studija slučaja).

Prije provođenja eksperimenta s revizorima, jasnoća i razumljivost eksperimentalnih zadataka su testirani kroz preliminarno i pilot istraživanje. Rezultati kontrolnih pitanja pokazali su da su studenti prepoznali razlike u uvjetima vrste angažmana interne revizije u društvu, vrste usluge koju pruža interna revizija društvu te učinkovitosti revizijskog odbora (detaljan prikaza rezultata preliminarnog istraživanja nalazi se u prilogu 5).

Dodatno, razumljivost te jasnoća eksperimentalnih zadataka se testirala kratkim pilot istraživanjem koje se provelo s ovlaštenim revizorima koji nisu sudionici eksperimenta i profesorima iz područja računovodstva i revizije na Ekonomskom fakultetu u Splitu.

Rezultati svih provedenih istraživanja pokazali su da su scenariji razumljivi i jasni, a manje prilagodbe scenarija su bile kod prvog eksperimenta. Proces provedbe eksperimentalnog istraživanja je detaljno opisan u narednom poglavlju.

6.2.2. Proces provedbe eksperimentalnog istraživanja

Eksperimentalno istraživanje provedeno je s eksternim revizorima u kontroliranim uvjetima na radionicama Hrvatske revizorske komore. S obzirom na to da eksperimentalna istraživanja zahtijevaju kontrolirane uvjete, ovakav oblik ispitivanja je najbolji mogući oblik provođenja gdje se u idealnim grupama (od cca 30-ak ovlaštenih revizora) u okviru stalnog stručnog usavršavanja ovlaštenih revizora provodi eksperiment. Sudionici istraživanja su pristupili istraživanju dobrovoljno te u eksperimentalnom istraživanju nisu korišteni nikakvi poticaji. Ovlašteni (eksterni) revizori su u eksperimentalnom istraživanju postavljeni u ulogu eksternih revizora koji trebaju procijeniti razinu korištenja rada interne revizije s obzirom na postavljene uvjete. Sudionici eksperimentalnog istraživanja su sudjelovali u dva eksperimenta. Ovlašteni revizori su slučajnim odabirom podijeljeni u eksperimentalne grupe, od ukupno četiri grupe. Svaka eksperimentalna grupa rješava dvije studije slučaja, odnosno sudjeluje u provođenju dva eksperimenta. Nakon svake studije slučaja ispitanici su upitani da definiraju razinu korištenja rada interne revizije te da odgovore na manipulacijska (kontrolna) pitanja. Na kraju ispitivanja, eksterni revizori su odgovorili na upitnik vezan za demografska pitanja. Prije početka istraživanja, moderator je dao ispitanicima kratke upute za provedbu eksperimentalnog istraživanja.

Uvodno su eksternim revizorima moderatori istaknuli da se eksperimentalno istraživanje provodi s ciljem razvoja revizijske profesije. Nadalje, istaknuto je da će rezultati navedenog istraživanja biti prezentirati na nekim od radionica Komore, u okviru stalnog stručnog usavršavanja ovlaštenih revizora. Nikakve dodatne informacije se nisu navodile kako moderatori ne bi utjecali na donošenje odluka eksternih revizora.

Na temelju dobivenih studija slučaja, od eksternih revizora se tražilo da ispune nekoliko zadataka te odgovore na nekoliko pitanja. Nadalje, eksternim revizorima je istaknuta važnost ove studije (eksperimentalno istraživanje ove prirode se ne može ponoviti), kao i to da su rezultati istraživanja potrebni njima (eksternim revizorima) u podizanju kvalitete njihovog rada kako bi ih se potaknulo na aktivno sudjelovanje. Provođenje eksperimentalnog istraživanja je trajalo cca 15 minuta. Prije početka provođenja eksperimentalnog istraživanja moderator je eksterne revizore zamolilo da odgovore na sva postavljena pitanja, da odgovaraju na pitanja od početka do kraja te da ne razgovaraju međusobno tijekom provođenja eksperimenta.

Proces provedbe eksperimentalnog istraživanja pri radionicama Komore slijedi u nastavku. Eksterni revizori su dobili od strane moderatora slučajnim odabirom omotnice u kojima se nalaze tri papira. Svaki ispitanik je u omotnici dobio studiju slučaja iz prvog eksperimenta,

studiju slučaja iz drugog eksperimenta i upitnik vezan za demografska pitanja eksternim revizorima. Sve omotnice, kao i studije slučaja su kodirane, kako bi se pojednostavnila obrada eksperimentalnog istraživanja.

Prvo, nakon što su eksterni revizori otvorili omotnicu, uzeli su papir na kojem se nalazi studija slučaja iz prvog eksperimenta. Zatim, nakon što su pozorno pročitali studiju slučaja, eksterni revizori odgovaraju na pitanja vezana uz razinu korištenja rada interne revizije (zavisne varijable). Nakon što su eksterni revizori odgovorili na navedena dva pitanja, u omotnicu vraćaju prvi scenarij. Usputno, moderator moli sve sudionike da ne gledaju u ostala dva papira u omotnici. Rješavanje studija slučaja iz prvog eksperimenta u prosjeku traje oko sedam minuta. Nakon toga, moderatori dijele eksternim revizorima kontrolna pitanja, koja imaju temeljni cilj potvrditi razumljivost navedenih studija slučaja. Razlog zašto moderatori dijele naknadno kontrolna pitanja je da ista ne utječu na njihovu prosudbu vezanu za zavisnu varijablu. Nakon što eksterni revizori riješe pet kratkih kontrolnih pitanja, vraćaju iste u omotnicu, a moderator moli eksterne revizore da ne gledaju ostale papire u omotnici, već da strpljivo pričekaju. Rješavanje kontrolnih pitanja iz prvog eksperimenta u prosjeku traje oko tri minute.

Drugo, nakon što se s eksternim revizorima zaključio prvi eksperiment, slijedi rješavanje studija slučaja iz drugog eksperimenta. Procedura za provođenje drugog eksperimenta je identična kao i kod provođenja prvog eksperimenta. Treće, zadnja faza istraživanja obuhvaća rješavanje upitnika vezanog za demografska pitanja. Moderator upućuje eksterne revizore da iz omotnice izvade zadnji papir i odgovore na zadani upitnik te nakon što odgovore na sva zadana pitanja vrate upitnik u omotnicu te se time završava istraživanje.

Kao što je već istaknuto u prethodnom poglavlju, kod provedbe eksperimentalnog istraživanja vodilo se računa i o čimbenicima koji bi mogli utjecati na odgovore u studiji slučaja kod drugog eksperimenta. Naime, kako ne bi bilo učinka učenja zbog ponavljanja uvjeta učinkovitog/neučinkovitog revizijskog odbora, ispitanici koji su u prvom eksperimentalnom zadatku dobili uvjet učinkovitog revizijskog odbora, u drugom eksperimentalnom zadatku su također dobili isti uvjet. Nadalje, kako bi se izbjegao potencijalni redoslijedni učinak prethodnog eksperimentalnog zadatka i zasićenje zbog ponavljanja eksperimenta, na radionicama se rotiralo redoslijedom scenarija između dva eksperimenta. Primjerice, kod prvog eksperimenta na radionicama Komore u Splitu se počelo s eksperimentom koji za uvjet ima vrstu angažmana interne revizije, dok se u Zagrebu počelo s eksperimentom koji za uvjet ima vrstu usluge koju interna revizija pruža društvu. Provođenjem eksperimentalnog istraživanja pazilo se i na sljedeće: da moderator nema utjecaj na provođenje eksperimenta, da su uvjeti kontrolirani, da se potakne revizore da se usredotoče na scenarije te da su uvjeti provođenja eksperimenta prilagođeni navedenom istraživanju. Upute moderatorima za provođenje eksperimentalnog istraživanja nalaze se u prilogu 4.

6.2.3. VARIJABLE EMPIRIJSKOG ISTRAŽIVANJA

S obzirom na to da je cilj istraživanja utvrditi kako i u kojoj mjeri percipirana neovisnost i objektivnost funkcije interne revizije utječe na prosudbu eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije, čimbenici koji se koriste kao nezavisne varijable su: vrsta angažmana interne revizije u društvu, vrste usluga koju interna revizija pruža društvu te učinkovitost revizijskog odbora kao moderatorska varijabla. Kao zavisna varijabla koristiti se prosudba eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije.

× VRSTA ANGAŽMANA INTERNE REVIZIJE U DRUŠTVU

Prva nezavisna varijabla je vrsta angažmana interne revizije u društvu, koja se manipulira s obzirom na dva oblika angažmana interne revizije: (1) funkcija interne revizije je angažirana unutar društva (in-house); (2) funkcija interne revizija je eksternalizirana (outsourcing). Sukladno atribucijskoj teoriji i teoriji pripadnosti grupi očekuje se da će revizori biti pristrani u svojim odlukama o korištenju rada interne revizije kada je ona organizirana unutar društva.

U uvjetu angažmana interne revizije unutar društva (in-house) istaknuto je da Odjel interne revizije ima odgovarajuće važan status u društvu te da postoji izjava o misiji interne revizije koja definira svrhu, nadležnost, ciljeve i odgovornost funkcije interne revizije. Nadalje, u navedenom uvjetu voditelj interne revizije funkcionalno odgovora revizijskom odboru, a administrativno izvršnom direktoru. Navedeni Odjel zapošljava četiri interna revizora od kojih dva imaju međunarodne certifikate, a dva lokalne. Također, svi interni revizori posjeduju višegodišnje iskustvo u poslovima obavljanja interne revizije, redovito se provodi „skill gap“ analiza te postoje individualni planovi obrazovanja. Navedeno je da interni revizori imaju adekvatnu podršku u obliku računalnih alata i drugih resursa koje koriste za potrebe revizijskog testiranja. U studiju slučaju se navodi da godišnji budžet za usluge interne revizije iznosi milijun kuna te da interni revizori u potpunosti primjenjuju standarde Instituta internih revizora. Funkcionalno težište interne revizije je u upravljanju rizicima, internoj kontroli, unaprjeđenju poslovnih procesa te u pravnom i regulatornom usklađivanju.

Nadalje, u uvjetu gdje je funkcija interne revizije eksternalizirana vanjski pružatelj usluga je revizijsko društvo. U studiji slučaja se navodi da je funkcija interne revizije eksternalizirana zbog potrebe za internim revizorima koji imaju specijalistička znanja i vještine, važnosti pravovremenog izvršenja planova interne revizije te fleksibilnosti u načinu organiziranja funkcije interne revizije. U provođenju interne revizije ukupno sudjeluju četiri revizora od kojih dva imaju međunarodne, a dva lokalne certifikate iz područja interne revizije. Također, ističe se da je revizijski odbor odobrio eksternalizaciju funkcije interne revizije te da nadzire njezine aktivnosti. Nadalje, revizijski partner koji je odgovoran za provođenje interne revizije u društvu funkcionalno odgovora revizijskom odboru, a administrativno izvršnom direktoru. Kao i kod uvjeta gdje je angažman interne revizije unutar društva,

godišnji budžet za usluge interne revizije iznosi milijun kuna te interni revizori u potpunosti primjenjuju standarde Instituta internih revizora. Funkcionalno težište interne revizije je u upravljanju rizicima, internoj kontroli, unaprjeđenju poslovnih procesa te u pravnom i regulatornom usklađivanju.

Cilj navedenih opisa funkcije interne revizije je u oba slučaja prikazati podjednako kompetentnu i kvalitetnu funkciju interne revizije, a razlika je jedino u načinu provođenja funkcije interne revizije kako bi se ispitao mogući učinak vrste angažmana na suradnju između internih i eksternih revizora. Naime, stajalište Instituta internih revizora je da je interna revizija kvalitetna, neovisno o načinu organiziranja funkcije interne revizije (unutar ili izvan društva), kada je osoblje koje provodi internu reviziju kompetentno, kada ono raspolaže s adekvatnim sredstvima za rad i kada se interna revizija obavlja u skladu sa Standardima (IIA, 2009).

× VRSTA USLUGE KOJU INTERNA REVIZIJA PRUŽA DRUŠTVU

Druga nezavisna varijabla je vrsta usluge koju interna revizija pruža društvu, koja se manipulira s obzirom na intenzitet korištenja savjetodavnih usluga: (1) interna revizija pruža isključivo uslugu revidiranje (nema savjetodavnih usluga); (2) interna revizija pruža uz uslugu revidiranja i savjetodavne usluge. Sukladno atribucijskoj teoriji očekuje se da će eksterni revizori biti pristrani u svojim odlukama o korištenju rada interne revizije kada ona uz revizijske usluge pruža i savjetodavne usluge.

U uvjetu pružanja isključivo usluga revidiranja, društvo ima organiziranu funkciju interne revizije te interni revizori ne pružaju nikakve savjetodavne usluge Društvu. U studiji slučaja je istaknuto da je društvo angažiralo vanjskog konzultanata za pružanje pomoći menadžmentu u procesu implementacije i provođenja ERM modela. Kao i kod prve nezavisne varijable u opisima studija slučaja voditelj interne revizije funkcionalno odgovora revizijskom odboru, a administrativno izvršnom direktoru te zapošljava četiri interna revizora, dva s međunarodnim, a dva s lokalnim certifikatima koji posjeduju višegodišnje iskustvo na području interne revizije. Nadalje, osoblje odjela interne revizije se kontinuirano usavršava te ima adekvatnu podršku u vidu materijalnih sredstava i ostalih potrebnih resursa za obavljanje interne revizije. Studija slučaja također ističe da postoji formalni sustav mjerenja i procjene učinkovitosti interne revizije te da interni revizori u potpunosti primjenjuju standarde Instituta internih revizora.

Nadalje, u drugom uvjetu interni revizori obavljaju pretežito jamstvene (revizijske) aktivnosti, a dio njihovih aktivnosti (cca 30% vremena) se odnosi na pomoć menadžmentu pri implementaciji integriranog modela upravljanja rizicima na razini organizacije (ERM), a funkcija interne revizije je organizirana unutar društva. U studiji slučaja se navodi da su viši menadžment i revizijski odbor odgovorni za upravljanje rizicima i za procese kontrole, a priroda odgovornosti interne revizije u pogledu pružanja savjetodavnih aktivnosti je

dokumentirana u povelji o internoj reviziji odobrenoj od revizijskog odbora. Voditelj interne revizije funkcionalno odgovora revizijskom odboru, a administrativno izvršnom direktoru. Odjel interne revizije zapošljava četiri interna revizora, dva s međunarodnim, a dva s lokalnim certifikatima koji posjeduju višegodišnje iskustvo na području interne revizije. Također, kao i kod prethodnih scenarija, osoblje odjela interne revizije se kontinuirano usavršava te ima adekvatnu podršku u vidu materijalnih sredstava i ostalih potrebnih resursa za obavljanje interne revizije. Postoji formalni sustav mjerenja i procjene učinkovitosti interne revizije. Interni revizori u potpunosti primjenjuju standarde Instituta internih revizora.

I u ovom slučaju, cilj navedenih opisa interne revizije je bio prikazati podjednako kompetentnu i kvalitetnu funkciju interne revizije, a razlika je jedino u pružanju/nepružanju savjetodavnih usluga uz revizijske kako bi se ispitao mogući učinak pružanja savjetodavnih usluga na suradnju između internih i eksternih revizora. Naime, interna revizija se definira kao jamstvena (tj. revizijska) i savjetodavna aktivnost te je pružanje savjetodavnih usluga svojstveno funkciji interne revizije. Međutim, u određenim situacijama pružanje savjetodavnih usluga uz revizijske može dovesti do ugrožavanja neovisnosti internih revizora. Konkretno, u procesu implementiranja i provođenja ERM-a Institut internih revizora jasno navodi koje usluge interna revizija bi trebala obavljati, koje može obavljati i koje ne bi smjela obavljati. Također, Institut navodi da je pri odlučivanju jesu li savjetodavne usluge kompatibilne s revizijskim najvažnije odrediti preuzima li interni revizor bilo koju ulogu, tj. odgovornost menadžmenta (IIA, 2009). Dakle, u ovom slučaju pružanje savjetodavnih usluga uz revizijske je u skladu sa stajalištima profesije.

× UČINKOVITOST REVIZIJSKOG ODBORA

Učinkovitost revizijskog odbora je moderatorska varijabla kojom se ispituje mijenja li se i koliko percepcija eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije kada društvo ima učinkovit revizijski odbor. S tim u vezi prethodno dizajnirani eksperimentalni zadaci moderirani su za učinak revizijskog odbora: (1) revizijski odbor nije učinkovit i (2) revizijski odbor je učinkovit. Sukladno atribucijskoj teoriji uvjerenja drugog reda očekuje se da će postojanje učinkovitog revizijskog odbora umanjiti pristranosti u vezi intenziteta korištenja rada interne revizije koje mogu proizaći iz organiziranja funkcije interne revizije unutar društva i kod pružanja savjetodavnih usluga uz revizijske. Također, uvjet učinkovitog revizijskog odbora može promijeniti i smjer veze te dovesti do povećanog korištenja rada interne revizije kada je ona organizirana unutar društva sukladno postavkama teorije organizacijskog identiteta te kada pruža savjetodavne usluge uz revizijske zbog boljeg poznavanja prirode poslovanja, kontrola i rizika.

U uvjetu kada revizijski odbor nije učinkovit, kod studija slučaja se ističe da se revizijski odbor sastoji od tri člana, od kojih je jedan bivši zaposlenik koji je nedavno otišao u mirovinu, a preostala dva člana nemaju praktičnog iskustva iz djelatnosti kojom se Društvo

bavi. Nadalje, članovi revizijskog odbora ne posjeduju niti jedan certifikat iz područja računovodstva, revizije i financija, a samo jedan član se bavio poslovima iz područja računovodstva. Članovi revizijskog odbora ne prate aktivno problematiku neovisnosti funkcije interne revizije te ne komuniciraju redovno s njima najznačajnije nalaze te slabosti sustava interne kontrole. Također, u studijama slučaja članovi revizijskog odbora ne sudjeluju proaktivno u planu rada interne revizije te nisu dostupni eksternim revizorima. Navedeni uvjet učinkovitog revizijskog odbora je blizak stvarnosti posttranzicijskih zemalja.

U uvjetu kada je revizijski odbor učinkovit navedeno je da se revizijski odbor sastoji od tri neizvršna i neovisna člana. Dva člana revizijskog odbora imaju međunarodni certifikat iz područja financijske analize, a treći ima lokalni certifikat ovlaštenog računovođe te međunarodni certifikat iz područja interne revizije. Svi članovi revizijskog odbora imaju višegodišnje iskustvo iz djelatnosti kojom se Društvo bavi. Nadalje, uz uvjet da su članovi revizijskog odbora stručni i kompetentni, u nastavku se ističe učinkovitost članova revizijskog odbora. Pa tako, članovi revizijskog odbora nadziru rad interne revizije, aktivno prate problematiku njihove neovisnosti te redovno razmjenjuju informacije s internim revizorima o planovima i izvršenim aktivnostima, komuniciraju s internim revizorima najznačajnije nalaze i slabosti sustava interne kontrole, odobravaju godišnji plan rada te povelju interne revizije. Zajedno s internim revizorima raspravljaju o svim važnim odstupanjima od odobrenog radnog rasporeda angažmana, plana za osoblje i proračuna te uzroke odstupanja, kao i poduzete ili potrebne mjere. Suradnja interne revizije i revizijskog odbora se temelji na redovitim periodičnim sastancima. Članovi revizijskog odbora također su otvoreni i prema eksternim revizorima za raspravu u vezi ključnih računovodstvenih i revizijskih pitanja te im omogućavaju pregled izvješća interne revizije te radnih sastanaka.

Opis učinkovitog, odnosno neučinkovitog revizijskog odbora temelji se na normativnim aktima i rezultatima relevantnih istraživanja (DeZoort et al., 2002; HKSA, 2002; WCSR, 2004; Direktiva 2014/56/EU; Delloitte, 2015; Nasser, 2015; Wang, 2015).

× PROSUDBA EKSTERNIH REVIZORA O RAZINI KORIŠTENJA RADA INTERNE REVIZIJE

Navedeni čimbenici za koje se pretpostavlja da bi mogli utjecati na prosudbu testirani su na temelju ocjena eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije. Razina korištenja rada interne revizije uobičajeno se mjeri: putem mjerne skale kojom se procjenjuje razina korištenja rada interne revizije (Margheim i Label, 1990; Tiessen i Colson, 1990; Campbell, 1993; Glover et al., 2008; Munro i Stewart, 2010), putem stupnja iskorištenosti usluga interne revizije (Taylor et al., 1997), kroz vrijeme provedeno u reviziji (Schneider, 1985; Margheim, 1986; Maletta i Kida, 1993; Maletta, 1993; Whittington i Margheim, 1993; Mills, 1996; Brody et al., 1998; Gramlin, 1999; DeZoort et al., 2001), kroz razinu obavljenih revizijskih zadataka (Felix et al., 2001) te kroz napor eksternih revizora u planiranju revizije (Desai et al., 2008).

Zavisna varijabla u ovom istraživanju je prosudba eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije. Sudionici eksperimentalnog istraživanja (eksterni revizori) trebaju ocijeniti putem Likertove skale mjerenja razinu korištenja rada interne revizije (Brown, 1983; Margheim i Label, 1990; Tiessen i Colson, 1990; Campbell, 1993; Glover et al., 2008; Munro i Stewart, 2010) i to koristeći sljedeće razine: 1-eksterni revizor u potpunosti ne koristi rad interne revizije; 2-eksterni revizor uglavnom ne koristi rad interne revizije; 3-eksterni revizor više ne koristi nego koristi rad interne revizije; 4-eksterni revizor ima određene probleme pri korištenju rada interne revizije; 5-eksterni revizor više koristi nego ne koristi rad interne revizije; 6-eksterni revizor uglavnom koristi rad interne revizije; 7-eksterni revizor u potpunosti koristi rad interne revizije.

Dodatno, u svakom eksperimentalnom zadatku pitanja o razini korištenja rada interne revizije su podijeljena u dva dijela, ovisno o području korištenja rada interne revizije (MRevS 610) na: (1) procjenu razine korištenja rada interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza i (2) procjenu razine korištenja rada interne revizije radi osiguravanja izravne pomoći uz usmjeravanje, nadzor i pregled koje obavlja eksterni revizor.

6.2.4. Kontrole empirijskog istraživanja

Nakon provedena oba eksperimenta, eksterni revizori su dali odgovore na kontrolna (manipulacijska) pitanja kako bi se donio zaključak jesu li ispitanici razumjeli dobivene studije slučaja. Dakle, u ovom slučaju cilj manipulacijskih pitanja bio je filtrirati u konačni uzorak samo one ispitanike koji su ispravno razumjeli uvjete u tretmanima.

U prvom eksperimentu iz uzorka su isključeni oni odgovori kod kojih je na temelju rezultata kontrolnih pitanja zaključeno da revizori nisu točno prepoznali o kojoj se vrsti angažmana radi u definiranoj studiji slučaja te je li revizijski odbor u navedenoj studiji slučaja učinkovit, odnosno neučinkovit. Nadalje, u drugom eksperimentu iz uzorka su isključeni oni odgovori kod kojih je na temelju rezultata kontrolnih pitanja zaključeno da revizori nisu točno prepoznali o kojoj se vrsti usluge radi u definiranoj studiji slučaja te je li revizijski odbor u navedenoj studiji slučaja učinkovit, odnosno neučinkovit. Na temelju kontrolnih pitanja, kod prvog eksperimenta u konačan uzorak je uključeno 108, odnosno 92 ispitanika za drugi eksperiment. Detaljna analiza kontrolnih pitanja i proces filtriranja za konačni uzorak se nalazi u prilogu 6.

Osim kontrola kojima se provjerava jesu li eksterni revizori ispravno razumjeli uvjete kojima se manipuliralo u studijama slučaja, kroz kontrolna pitanja željelo se utvrditi s kojim dimenzijama kvalitete rada internih revizora (objektivnost, neovisnost, kompetencije) eksterni revizori povezuju uvjete s kojima se manipuliralo u studijama slučajeva. Stoga su u oba eksperimenta eksterni revizori ocijenili razinu objektivnosti, neovisnosti i kompetentnosti internih revizora u dobivenim scenarijima. Ocjena

objektivnosti, neovisnosti i kompetentnosti internih revizora mjerena je putem Likertove skale mjerenja koristeći sljedeće razine: 1-vrlo niska razina; 7-vrlo visoka razina. Naime, kada ne bi bilo pristranosti u odlučivanju, revizorova ocjena razine neovisnosti, objektivnosti i kompetentnosti internih revizora bi trebala biti podjednaka u svim scenarijima jer se interna revizija u svim studijama slučajeva obavlja u skladu sa standardima profesije. Međutim, ako postoji pristranost u odlučivanju zbog obilježja uvjeta kojima se manipuliralo u eksperimentima (vrsta usluge, vrsta angažmana interne revizije, učinkovitost revizijskog odbora) ocjene eksternih revizora će se značajno razlikovati s obzirom na uvjete u scenariju i moći će se povezati s dimenzijama kvalitete rada internih revizora na koje eksterni revizori smatraju da promjene uvjeta utječu. Sukladno danim teorijskim objašnjenjima očekuje se da bi ocjena razine neovisnosti i objektivnosti funkcije interne revizije trebala biti povezana s uvjetima unutar eksperimenata, dok ocjena razine kompetentnosti internih revizora ne bi trebala biti povezana s njima. Detaljna analiza za navedenih kontrolnih varijabli dat će se u poglavlju 6.3.

6.2.5. Statističke metode empirijskog istraživanja

U obradi podataka, koristilo se nekoliko testova i statističkih metoda empirijskog istraživanja kako bi rezultati istraživanja bili razumljiviji. S obzirom da se veliki broj pitanja u eksperimentu i upitniku temelji na Likertovoj skali od 1 do 7, u deskriptivnoj obradi podataka korištene su srednje vrijednosti.

U deskriptivnoj analizi podataka, korišten je Pearsonov koeficijent linearne korelacije (r) koji prati povezanost numeričkih varijabli. U analizi se prati smjer korelacije, kao i njen intenzitet. Ako je prisutna pozitivna korelacija, rast jedne varijable utječe na rast druge promatrane numeričke varijable, i obratno. Zaključak o postojanju međusobne povezanosti donosi se na temelju granične signifikantnosti. Također, u deskriptivnoj analizi koristi se i Spearmanov koeficijent korelacije ranga, gdje se istražuje međuovisnost pojava kod redoslijednih obilježja, i to za ona pitanja koja se temelje na Likertovoj skali od 1 do 7.

Kako bi se utvrdilo postojanje razlika u rangovima između dva nezavisna uzorka kod pitanja koja koriste Likertovu skalu od 1 do 7, koristi se Mann-Whitney U test za dva nezavisna uzorka. Zaključci se donose na temelju prosjeka rangova, a značajnost testa na temelju granične signifikantnosti. Ako je Mann-Whitney U test statistički značajan, donosi se zaključak da postoji razlika u rangovima između dva nezavisna uzorka te definirati koji nezavisni uzorak ima veći prosječni rang. Ovaj test se koristi u utvrđivanju razlika u rangovima između odabrane dvije eksperimentalne grupe.

Nadalje, za utvrđivanje razlika između nominalnih varijabli za više od dva nezavisna uzorka koristi se Hi-kvadrat test. Zaključci se donose na temelju granične signifikantnosti. Ako

vrijednost Hi-kvadrat testa nije značajna, donosi se zaključak da ne postoji statistički značajna razlika između nominalnih varijabli za više od dva nezavisna uzorka.

Za analizu varijance s jednim promjenjivim faktorom ispituje se djelovanje jednog promjenjivog faktora na numeričku vrijednost slučajne varijable te se koristi ANOVA, uz uvjet da uzorci imaju podjednake varijance. Zaključci se donose na temelju granične signifikantnosti. Ako je granična vrijednost F testa značajna, donosi se zaključak da djelovanje jednog promjenjivog faktora utječe na numeričku vrijednost slučajne varijable.

U konačnici, koristi se GLM Model (General Linear Model), kod analize varijance s dva promjenjiva faktora na vrijednost slučajne varijable, kako bi došli do zaključka postoji li interakcijski efekt učinkovitog revizijskog odbora. Ovaj model služi kako bi se donio zaključak o potvrđivanju, odnosno odbacivanju druge hipoteze, temeljnog doprinosa ovog rada. Statistička interakcija koju nudi ovaj model pokazuje mijenja li se utjecaj jedne nezavisne varijable na zavisnu varijablu, ovisno o utjecaju druge nezavisne varijable. Zaključak se donosi na temelju granične signifikantnosti.

6.3. Analiza rezultata empirijskog istraživanja

6.3.1. Deskriptivna analiza demografskih obilježja ispitanika

U poglavlju 6.2. definiran je uzorak empirijskog istraživanja te je istraživanje obuhvatilo u oba eksperimenta ukupno 130 ovlaštenih revizora, koji su visokoobrazovani, većinom ženskog spola, s prosječnim radnim stažom u reviziji od 14 godina te su najčešće zaposleni u malim revizijskim društvima. Deskriptivna analiza ovih obilježja dana je u tablici 9. U nastavku su prezentirani rezultati ostalih obilježja ispitanika koja su relevantna s aspekta analize. S obzirom na to da je tematika ovog istraživanja vezana za suradnju eksternog revizora s internim revizorom i revizijskim odborom, ispitano je koliko se često eksterni revizori susreću s funkcijom interne revizije te učinkovitim revizijskim odborom.

Rezultati istraživanja pokazuju da se 50.8% eksternih revizora u prethodnom razdoblju nije susrelo s funkcijom interne revizije, neovisno o tome kako je funkcija interne revizije angažirana u društvu, kod društava koja su revidirali. Odnosno, 49.2% eksternih revizora se susrelo s funkcijom interne revizije u prethodnom razdoblju kod društava koja su revidirali, dok se samo mali broj eksternih revizora (njih 3.1%) u prethodnom razdoblju susrelo s više od 10 društva koji imaju funkciju interne revizije, neovisno o tome kako je ta funkcija angažirana u društvu. Iz svega navedenog, može se zaključiti kako je angažman funkcije interne revizije, neovisno o tome kako je ta funkcija angažirana u društvu, i dalje rijetka pojava kod društava koji su obveznici revizije. Prosječan broj odrađenih revizija u prethodnoj godini trgovačkih društava koja imaju uspostavljenu funkciju interne revizije je 1.63.

Tablica 11: Broj odrađenih revizija u prethodnoj godini trgovačkih društava koja imaju uspostavljenu funkciju interne revizije te uspostavljen revizijski odbor

	broj	n	%
Broj odrađenih revizija u prethodnoj godini trgovačkih društava koja imaju uspostavljenu funkciju interne revizije	0	65	50.8
	1-8	59	46.1
	>10	4	3.1
	Ukupno	128	100
	Prosjek		1.63
Broj odrađenih revizija u prethodnoj godini trgovačkih društava koja imaju uspostavljen revizijski odbor	0	54	42.2
	1-6	70	54.7
	>10	4	3.1
	Ukupno	128	100
	Prosjek		1.58

Izvor: izrada doktoranda

Što se tiče revizijskog odbora, 42.2% eksternih revizora u prethodnom razdoblju nije se kod revizija susrelo s društvom koji ima uspostavljen revizijski odbor, neovisno o njegovoj učinkovitosti. Nadalje, 57.8% eksternih revizora se u prethodnom razdoblju kod revizija

susrelo s društvom koji ima uspostavljen revizijski odbor, dok se samo mali broj eksternih revizora (također njih 3.1%) u prethodnom razdoblju susrelo s više od 10 revizijskih društava koji imaju uspostavljen revizijski odbor.

Iz svega navedenog, može se zaključiti kako je broj društava koji imaju uspostavljen revizijski odbor, neovisno o njegovoj učinkovitosti, i dalje rijetka pojava kod društava koji su obveznici revizije. Prosječan broj odrađenih revizija u prethodnoj godini trgovačkih društava koja imaju uspostavljen revizijski odbor je 1.58.

U tablici 12 je prikazan broj odrađenih revizija u prethodnom razdoblju (2015. godina) kod trgovačkih društava koja imaju uspostavljenu funkciju interne revizije te uspostavljen revizijski odbor.

Po pitanju gore navedenih informacija, potrebno je utvrditi postoji li veza između broja odrađenih revizija u prethodnoj godini trgovačkih društava koja imaju uspostavljenu funkciju interne revizije te koja imaju uspostavljen revizijski odbor. Na temelju Pearson-ova koeficijenta korelacije, može se zaključiti da postoji značajna (p=0.000) i jaka pozitivna veza (vrijednost koeficijenta korelacije je 0.892) između ove dvije varijable. Stoga se može zaključiti da kod onih društava gdje je uspostavljena funkcija interne revizije uspostavljen je i revizijski odbor, neovisno o vrsti angažmana interne revizije u društvu i učinkovitosti revizijskog odbora. Pearson-ov koeficijent korelacije između ove dvije varijable je prikazana sljedećom tablicom.

TABLICA 12: BROJ ODRAĐENIH REVIZIJA U PRETHODNOJ GODINI TRGOVAČKIH DRUŠTAVA KOJA IMAJU USPOSTAVLJENU FUNKCIJU INTERNE REVIZIJE TE USPOSTAVLJEN REVIZIJSKI ODBOR (PEARSON-OV KOEFICIJENT KORELACIJE)

			V1	V2
Pearson-ov koeficijent korelacije	V1	Koeficijent korelacije	1.000	.892
		Sig.		.000
		n	128	128
	V2	Koeficijent korelacije	.892	1.000
		Sig.	.000	
		n	128	128

IZVOR: IZRADA DOKTORANDA

Objašnjenja: V1-Broj odrađenih revizija u prethodnoj godini trgovačkih društava koja imaju uspostavljenu funkciju interne revizije; V2-Broj odrađenih revizija u prethodnoj godini trgovačkih društava koja imaju uspostavljen revizijski odbor.

Eksterni revizori su također unutar demografske grupe pitanja bili upitani da ocjene razinu suradnje u prethodnim revizijama s internom revizijom te s revizijskim odborom.

TABLICA 13: OCJENA RAZINE SURADNJE EKSTERNOG REVIZORA U PRETHODNIM REVIZIJAMA S INTERNOM REVIZIJOM TE S REVIZIJSKIM ODBOROM

	broj	n	%
Ocjena razine suradnje eksternog revizora u prethodnim revizijama s internom revizijom	1	47	37.6
	2	14	11.2
	3	16	12.8
	4	28	22.4
	5	12	9.6
	6	6	4.8
	7	2	1.6
	Ukupno	125	100
	Prosjek 2.76 (SD=1.70)		
Ocjena razine suradnje eksternog revizora u prethodnim revizijama s revizijskim odborom	1	40	32.8
	2	18	14.8
	3	22	18.0
	4	18	14.8
	5	16	13.1
	6	6	4.9
	7	2	1.6
	Ukupno	122	100
	Prosjek 2.81 (SD=1.72)		

IZVOR: IZRADA DOKTORANDA

Objašnjenja: 1-vrlo niska razina suradnje; 7-vrlo visoka razina suradnje.

Na temelju rezultata istraživanja, može se zaključiti da 48.8% eksternih revizora ocjenjuje jako nisko (prosječna ocjena je 2.76) razinu suradnje u prethodnim revizijama s internom revizijom. Nadalje, po pitanju razine suradnje s revizijskim odborom, situacija je slična pa se može zaključiti da 47.6% eksternih revizora ocjenjuje jako nisko (prosječna ocjena je 2.81) razinu suradnje u prethodnim revizijama s revizijskim odborom (tablica 13).

Po pitanju gore navedenih informacija, bitno je utvrditi postoji li veza između ocjene razine suradnje eksternog revizora u prethodnim revizijama s internom revizijom te s revizijskim odborom. Na temelju Spearman-ova koeficijenta korelacije ranga, može se zaključiti da postoji značajna (p=0.000) i polujaka pozitivna veza (vrijednost koeficijenta korelacije ranga je 0.568) između ove dvije varijable.

Stoga se može zaključiti da gdje postoji dobra suradnja u prethodnim revizijama s internom revizijom postoji i dobra suradnja s revizijskim odborom. Spearman-ov koeficijent korelacije ranga između ove dvije varijable je prikazana sljedećom tablicom.

TABLICA 14: OCJENA RAZINE SURADNJE EKSTERNOG REVIZORA U PRETHODNIM REVIZIJAMA S INTERNOM REVIZIJOM TE REVIZIJSKIM ODBOROM (SPEARMAN-OVA KORELACIJA)

			V1	V2
Spearman-ov koeficijent korelacije ranga	V1	Koeficijent korelacije	1.000	.568
		Sig.		.000
		n	122	122
	V2	Koeficijent korelacije	.568	1.000
		Sig.	.000	
		n	122	122

IZVOR: IZRADA DOKTORANDA

Objašnjenja: V1-Ocjena razine suradnje eksternog revizora u prethodnim revizijama s internom revizijom; V2-Ocjena razine suradnje eksternog revizora u prethodnim revizijama s revizijskim odborom.

Nadalje, 51.2% eksternih revizor je do sada koristilo rad interne revizije u prethodnim revizijama. Također, eksterni revizori smatraju da učinkovit revizijski odbor utječe na razinu korištenja rada interne revizije. Na temelju toga, veliki broj ispitanika (njih 74.6%) smatra kako učinkovit revizijski odbor ima utjecaj na razinu korištenja rada interne revizije (tablica 15).

TABLICA 15: KORIŠTENJE RADA INTERNE REVIZIJE TE UTJECAJ UČINKOVITOG REVIZIJSKOG ODBORA NA RAZINU KORIŠTENJA RADA INTERNE REVIZIJE

		n	%
Korištenje rada interne revizije u prethodnim revizijama	Da	66	51.2
	Ne	63	48.8
	Ukupno	129	100
Utjecaj učinkovitog revizijskog odbora na razinu korištenja rada interne revizije	Da	91	74.6
	Ne	31	25.4
	Ukupno	122	100

IZVOR: IZRADA DOKTORANDA

Također, na temelju Mann Whitney U testa se može zaključiti kako postoji značajna razlika u prosjecima rangova ocjene razine suradnje eksternog revizora u prethodnim revizijama s revizijskim odborom, ovisno o korištenju rada interne revizije u prethodnim revizijama (p=0.001). Eksterni revizori koji su u prethodnim revizijama koristili rad interne revizije imaju veći prosječni rang ocjene razine suradnje s revizijskim odborom u prethodnim revizijama (tablica 16).

TABLICA 16: OCJENA RAZINE SURADNJE EKSTERNOG REVIZORA U PRETHODNIM REVIZIJAMA S REVIZIJSKIM ODBOROM, OVISNO O KORIŠTENJU RADA INTERNE REVIZIJE U PRETHODNIM REVIZIJAMA

Ocjena razine suradnje eksternog revizora u prethodnim revizijama s revizijskim odborom		n	Prosjek rangova	Mann Whitnney U-test (Sig.)
Korištenje rada interne revizije u prethodnim revizijama	Da	65	71.05	.001
	Ne	57	50.61	
	Ukupno	122		

IZVOR: IZRADA DOKTORANDA

U konačnici, eksterni revizori su odgovorili na pitanje koji sve čimbenici utječu na razinu korištenja rada interne revizije. Uz neovisnost, objektivnost i kompetentnost internih revizora, to su sljedeći čimbenici: program revizijskog angažmana, plan interne revizije, aktivna uključenost revizijskog odbora, procjena složenosti poslovanja, veličina društva, stručnost i podrška Uprave, procjena rizika, slabosti sustava interne kontrole na koje upozorava interni revizor te razumijevanje revizijskog odbora o koristi interne revizije.

6.3.2. Utjecaj vrste angažmana interne revizije u društvu i učinkovitog revizijskog odbora na razinu korištenja rada interne revizije

U okviru ovog poglavlja testiran je utjecaj potencijalnih perceptivnih pristranosti na odluku eksternih revizora o korištenju rada interne revizije koje mogu nastati kao rezultat dvojnog identiteta internog revizora kada je funkcija interne revizije internalizirana (H1a) te potencijalni učinak nadzorne uloge učinkovitog revizijskog odbora na smanjenje percipirane pristranost (H2a). Dizajn studije prikazan je slikom 2 u poglavlju 6.2.1.

6.3.2.1. Deskriptivna analiza

Prvi eksperiment, kako je već i naglašeno uključuje dva uvjeta, a to su vrsta angažmana interne revizije u društvu te učinkovitost revizijskog odbora. Od ukupnog broja ispitanika, 17% odgovora eksternih revizora nije korišteno u empirijskoj analizi i donošenju zaključaka o razini korištenja rada interne revizije jer je analizom kontrolnih pitanja zaključeno da su pogrešno prepoznali uvjete u eksperimentalnim zadatcima. Stoga je u analizu za prvi eksperiment uključeno 108 eksternih revizora.

Prije samog testiranja napravljeni su testovi razlika s obzirom na demografska obilježja (spol, vrsta revizijskog društva, ukupno radno iskustvo, radno iskustvo u reviziji, broj odrađenih revizija koja imaju internu reviziju, broj odrađenih revizija koja imaju revizijski odbor) među grupama kako bi se provjerilo imaju li eksperimentalne i kontrolne grupe slična demografska obilježja ispitanika, odnosno je li randomizacija eksperimentalnih zadataka provedena uspješno (tablica 17).

Tablica 17: Test razlika s obzirom na demografska obilježja (eksperiment 1)

Varijabla /Grupa	1		2		3		4		5		6	
	M	Ž	Big	Non	n	av	n	av	n	av	n	av
1	10	17	5	21	27	22	26	14	26	1.88	26	2.04
2	10	15	4	21	25	20	25	13	25	1.52	25	1.44
3	11	16	3	24	26	21	26	14	27	1.48	27	1.33
4	11	17	4	25	28	22	28	15	28	1.61	28	1.75
p-vrijednost	0.993		0.992		0.932		0.837		0.963		0.802	

Izvor: izrada doktoranda

Objašnjenja: grupa 1-internalizirana funkcija interne revizije i neučinkovit revizijski odbor; grupa 2-eksternalizirana funkcija interne revizije i neučinkovit revizijski odbor; grupa 3-internalizirana funkcija interne revizije i učinkovit revizijski odbor; grupa 4-eksternalizirana funkcija interne revizije i učinkovit revizijski odbor. Oznaka av označava prosječnu vrijednost (aritmetičku sredinu).

Varijable: 1-spol (M-muški spol; Ž-ženski spol); 2-vrsta revizijskog društva (Big-revizijsko društvo iz skupine Velika Četvorka; Non-drugo revizijsko društvo); 3-ukupno radno iskustvo eksternog revizora; 4-radno iskustvo u reviziji; 5-broj odrađenih revizija koja imaju internu reviziju; 6-broj odrađenih revizija koja imaju revizijski odbor.

Za varijablu 1 i 2 se koristio Pearsonov χ^2 test, dok se za ostale varijable koristila jednofaktorska ANOVA. U tablici su iskazane p-vrijednosti navedenih testova.

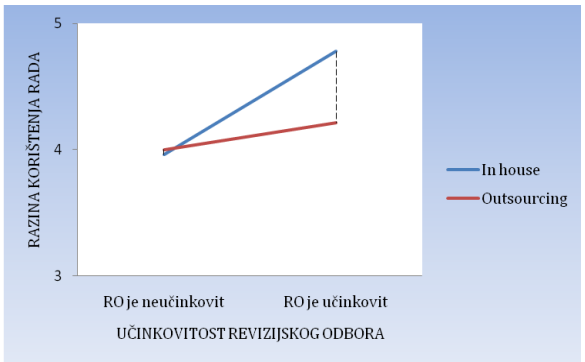
Na temelju dobivenih rezultata, može se zaključiti da ne postoje statistički značajne razlike s obzirom na analizirana demografska obilježja, odnosno da razlike u demografskim obilježjima među grupama nisu prijetnja internoj valjanosti eksperimenta.

Nakon što je definiran konačan (pod)uzorak za analizu, najprije je napravljena deskriptivna i univarijatna analiza za obje zavisne varijable po eksperimentalnim grupama, tj. uvjetima. Tablica 18 prikazuje prosječne ocjene korištenja rada interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza po eksperimentalnim grupama. Uz tablicu dan je i grafički prikaz dobivenih rezultata.

TABLICA 18: PROSJEČNA VRIJEDNOST PO GRUPAMA (1)

	In-house	Outsourcing	Ukupno
Neučinkovit revizijski odbor	3.96 (1.53) N=27	4.00 (1.58) N=25	3.98 (1.54) N=52
Učinkovit revizijski odbor	4.78 (1.45) N=27	4.21 (1.51) N=29	4.48 (1.50) N=56
Ukupno	4.37 (1.53) N=54	4.11 (1.54) N=54	

IZVOR: IZRADA DOKTORANDA



Za mjerenje analiziranih zavisnih varijabli korištena je Likertova skala od 1 do 7 (1-nizak intenzitet korištenja rada interne revizije; 7-visok intenzitet korištenja rada interne revizije).

Zavisna varijabla: razina korištenja rada interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza.

Prosječna vrijednost korištenja rada interne revizije u prikupljanju revizijskih dokaza u uvjetu angažmana interne revizije u društvu iznosi 4.37, dok u uvjetu eksternalizacije funkcije interne revizije iznosi 4.11. Ova razlika nije statistički značajna (t=0.877, p=0.191)[14] što znači da nema razlike u korištenju rada interne revizije u prikupljanju revizijskih dokaza s obzirom na angažman interne revizije, neovisno o učinkovitosti revizijskog odbora. Također, vidljivo je da i u uvjetu neučinkovitog revizijskog odbora gotovo da nema razlike u prosječnoj ocjeni korištenja rada interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza s obzirom na vrstu angažmana interne revizije.

Prosječna vrijednost korištenja rada interne revizije u uvjetu neučinkovitog revizijskog odbora kada je funkcija interne revizije organizirana unutar društva je 3.96 dok je u uvjetu neučinkovitog revizijskog odbora i eksternalizacije funkcije interne revizije 4.00 (t=-0.086, p=0.466). Navedeni rezultati univarijatne analize ne idu u prilog zaključku da bi eksterni revizori vjerojatnije koristili rad interne revizije u prikupljanju revizijskih dokaza kada je

[14] Za testiranje razlika dvaju nezavisnih grupa korišten je t-test (jednosmjerni).

angažman interne revizije eksternaliziran, sukladno atribucijskoj teoriji, kao i teoriji pripadnosti grupi.

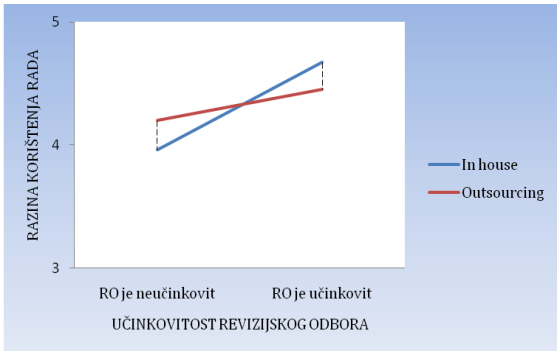
U uvjetu učinkovitog revizijskog odbora, vidljiva je veća razina korištenja rada interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza kada je funkcija interne revizije organizirana unutar društva (prosječna vrijednost 4.78) u odnosu na alternativni oblik njezina angažmana (prosječna vrijednost 4.21). Prosječne vrijednosti su u skladu pretpostavkama atribucijske teorije uvjerenja drugog reda i koncepta organizacijskog glasa (t=1.43, p=0.078). Također, na grafikonu je vidljiv porast prosječne razine korištenja rada interne revizije u uvjetu učinkovitog revizijskog odbora (prosječna vrijednost 4.48) u odnosu na uvjet neučinkovitog revizijskog odbora (prosječna vrijednost 3.98). Ova razlika u prosječnim vrijednostima korištenja rada interne revizije je statistički značajna (t=1.71, p=0.045), što ipak ukazuje na važnost učinkovitog revizijskog odbora za poticanje suradnje između eksternih i internih revizora.

Na sličan način, u tablici 19 prikazane su prosječne ocjene korištenja rada internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći po eksperimentalnim grupama. Uz tablicu dan je i grafički prikaz dobivenih rezultata.

TABLICA 19: PROSJEČNA VRIJEDNOST PO GRUPAMA (2)

	In-house	Outsourcing	Ukupno
Neučinkovit revizijski odbor	3.96 (1.48) N=27	4.20 (1.44) N=25	4.08 (1.45) N=52
Učinkovit revizijski odbor	4.67 (1.36) N=27	4.45 (1.55) N=29	4.55 (1.45) N=56
Ukupno	4.31 (1.45) N=54	4.33 (1.49) N=54	

IZVOR: IZRADA DOKTORANDA



Za mjerenje analiziranih zavisnih varijabli korištena je Likertova skala od 1 do 7 (1-nizak intenzitet korištenja rada interne revizije; 7-visok intenzitet korištenja rada interne revizije).

Zavisna varijabla: razina korištenja rada interne revizije radi osiguravanja izravne pomoći.

Prosječna vrijednost korištenja rada interne revizije radi osiguravanja izravne pomoći u uvjetu angažmana interne revizije u društvu iznosi 4.31, dok u uvjetu eksternalizacije funkcije interne revizije iznosi 4.33. Ova razlika nije statistički značajna (t=-0.065, p=0.474) što znači da nema razlike u korištenju rada interne revizije radi osiguravanja izravne pomoći s obzirom na angažman interne revizije, neovisno o učinkovitosti revizijskog odbora.

Rezultati provedene univarijatne analize pokazuju i da je prosječna vrijednost korištenja rada interne revizije radi osiguravanja izravne pomoći u uvjetu neučinkovitog revizijskog odbora kada je funkcija interne revizije organizirana unutar društva je 3.96, dok je u uvjetu neučinkovitog revizijskog odbora i eksternalizacije funkcije interne revizije 4.20 (t=-0.58, p=0.281). Također, iz grafikona je vidljivo da iako je razlika u prosječnim vrijednostima korištenja rada interne revizije u oba uvjeta (učinkovitom i neučinkovitom revizijskom odboru) podjednaka, smjer razlike se mijenja.

Naime, u uvjetu učinkovitog revizijskog odbora povećava se prosječna razina korištenja rada interne revizije radi osiguravanja izravne pomoći kada je funkcija interne revizije organizirana unutar društva (prosječna vrijednost 4.67) te prelazi prosječnu razinu korištenja rada interne revizije kada je funkcija interne revizije eksternalizirana (prosječna vrijednost 4.45). To je u skladu s teorijskim pretpostavkama da će razina korištenja rada interne revizije kod uvjeta učinkovitog revizijskog odbora ići u prilog internalizaciji funkcije interne revizije, sukladno atribucijskoj teoriji uvjerenja drugog reda te konceptu organizacijskog glasa. Međutim, razlike u prosjecima među grupama nisu statistički značajne (t=0.56, p=0.288).

Nadalje, iz tablice i grafikona je vidljivo da je prosječna razina korištenja rada interne revizije veća kada postoji učinkovit revizijski odbor (prosječna vrijednost 4.45), u odnosu kad je on neučinkovit (prosječna vrijednost 4.08). Ova razlika u prosjecima je i statistički značajna na razini signifikantnosti od 5% (t=1.70, p=0.045), što upućuje na zaključak da učinkovitost revizijskog odbora ipak pridonosi višoj razini korištenja rada interne revizije, neovisno o vrsti revizijskog angažmana.

Konačno, u okviru deskriptivne analize rezultata analizirana su i kontrolna pitanja koja se odnose na procjenu objektivnosti, neovisnosti i kompetentnosti internih revizora po eksperimentalnim grupama. Za univarijatnu analizu je korišten jednofaktorski model analize varijance (ANOVA), a rezultati provedene analize su prikazani u tablici 20.

Navedena tablica pokazuje da su eksterni revizori na temelju kontrolnih pitanja (procjena objektivnosti, neovisnosti i kompetentnosti internih revizora) najbolje ocijenili grupu 4 - funkcija interne revizije je eksternalizirana, revizijski odbor je učinkovit, iako su najveće prosječne ocjene za korištenje rada interne revizije u grupi 3 - funkcija interne revizije je internalizirana, revizijski odbor je učinkovit.

Razlike među grupama statistički su značajne po pitanju procjene neovisnosti (F=4.82, p=0.004) i objektivnosti (F=4.28, p=0.007) funkcije interne revizije, dok kod procjene kompetentnosti (F=1.94, p=0.127) internih revizora nema statistički značajnih razlika među grupama, što je u skladu s očekivanjima i dizajnom eksperimentalnih zadataka. Također, post hoc testovima utvrđeno je da se kod objektivnosti i neovisnosti interne revizije statistički značajno razlikuju grupa 1 i grupa 4 te grupa 2 i grupa 4 (p<5%).

TABLICA 20: DESKRIPTIVNA I UNIVARIJATNA ANALIZA (EKSPERIMENT 1)

Prosjek/SD	Grupa 1 n=27	2 n=25	3 n=27	4 n=29	Ukupno n=108	F test
Objektivnost funkcije interne revizije	4.56	4.48	4.85	5.55	4.88	4.28
	(1.31)	(1.44)	(1.13)	(1.09)	(1.30)	(p=0.007)
Neovisnost funkcije interne revizije	4.11	4.48	4.67	5.48	4.70	4.82
	(1.28)	(1.73)	(1.24)	(1.33)	(1.47)	(p=0.004)
Kompetentnost internih revizora	5.37	5.16	5.52	5.90	5.5	1.94
	(1.14)	(1.43)	(1.12)	(0.94)	(1.18)	(p=0.127)

IZVOR: IZRADA DOKTORANDA

Objašnjenja: grupa 1-internalizirana funkcija interne revizije i neučinkovit revizijski odbor; grupa 2-eksternalizirana funkcija interne revizije i neučinkovit revizijski odbor; grupa 3-internalizirana funkcija interne revizije i učinkovit revizijski odbor; grupa 4-eksternalizirana funkcija interne revizije i učinkovit revizijski odbor.

Za mjerenje kontrolnih varijabli (ocjena razine objektivnost, neovisnost i kompetentnost) korištena je Likertova skala od 1 do 7 (1-vrlo niska razina; 7-vrlo visoka razina).

Korišten je Bartlettov test kako bi se testiralo jesu li varijance jednake među grupama (p>10%). Na temelju statističke značajnosti testa, zaključuje se da su varijance homogene.

Za varijable neovisnost i objektivnost interne revizije koje se statistički značajno razlikuju među grupama napravljeni su i post hoc testovi (Bonferroni, Scheffe i Sidak) koji pokazuju da se kod obje varijable statistički značajno razlikuju grupa 1 i grupa 4 te grupa 2 i grupa 4 (p vrijednost < 5%).

Sklonost eksternih revizora da preferiraju korištenje rada interne revizije kada je funkcija interne revizije internalizirana uz učinkovit revizijski odbor, iako procjenjuju veću razinu objektivnosti, neovisnosti i kompetentnosti interne revizije kada je funkcija interne revizije eksternalizirana uz učinkovit revizijski odbor može se objasniti prednostima interne revizije kada je ona internalizirana i kada postoji učinkovit revizijski odbor.

Interni revizori su zaposlenici društva i samim time bolje poznaju društvo i interne kontrole, te se sukladno teoriji organizacijskog identiteta i konceptu organizacijskog glasa može pretpostaviti da će zaposlenici dijeliti više informacija o sustavu internih kontrola društva te njihovim nedostacima i slabostima internim revizorima angažiranim unutar društva, nego li alternativnoj vrsti njezina angažmana (Burt, 2014).

Da bi se detaljnije analizirali odnosi između analiziranih varijabli i percepcije neovisnosti, objektivnosti i kompetentnosti internih revizora napravljena je i korelacijska analiza (tablica 21).

Na temelju korelacijskog modela između zavisnih i nezavisnih varijabli, kao i kontrolnih pitanja koja su vezana uz objektivnost, neovisnost i kompetentnost internih revizora, može se učiti nekoliko zanimljivih obrazaca međuovisnosti varijabli. I kod korištenja interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza te kod pružanja izravne pomoći postoji statistički značajna srednje jaka pozitivna međuovisnost s percepcijom objektivnosti (r=0.520, p=0.000; r=0.501, p=0.000) i neovisnosti funkcije interne revizije (r=0.428, p=0.000;

r=0.391, p=0.000). S obzirom na navedeni rezultat, može se zaključiti da je percepcija objektivnosti i neovisnosti funkcije interne revizije povezana s razinom korištenja rada interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza te radi osiguravanja izravne pomoći. Nadalje, i percepcija kompetentnosti internih revizora utječe na razinu korištenja rada interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza (r=0.418, p=0.000) te radi osiguravanja izravne pomoći (r=0.489, p=0.000). Iako su kompetencije pružatelja usluga interne revizije neovisno o vrsti aranžmana podjednako opisane i percepcije eksternih revizora o njihovoj kompetenciji ne razlikuju se statistički značajno među grupama, u eksperimentalnim zadatcima pružatelji usluga interne revizije su opisani kao kompetentni i obavljaju svoje usluge u skladu s profesionalnim standardima što također doprinosi većem korištenju rada internih revizora.

TABLICA 21: KORELACIJA MODELA (EKSPERIMENT 1)

	ZV_1	ZV_2	MP_1	MP_2	MP_3	NV_1	NV_2
ZV_1	1.000	-	-	-	-	-	-
ZV_2	**0.597** (0.000)	1.000	-	-	-	-	-
MP_1	**0.520** (0.000)	**0.501** (0.000)	1.000	-	-	-	-
MP_2	**0.428** (0.000)	**0.391** (0.000)	**0.813** (0.000)	1.000	-	-	-
MP_3	**0.418** (0.000)	**0.489** (0.000)	**0.696** (0.000)	**0.607** (0.000)	1.000	-	-
NV_1	**0.164** (0.089)	**0.163** (0.091)	**0.268** (0.005)	**0.272** (0.004)	**0.189** (0.049)	1.000	-
NV_2	0.085 (0.382)	-0.006 (0.948)	-0.136 (0.161)	**-0.215** (0.026)	-0.047 (0.627)	-0.037 (0.703)	1.000

IZVOR: IZRADA DOKTORANDA

Objašnjenja: ZV_1-zavisna varijabla (pribavljanje revizijskih dokaza); ZV_2-zavisna varijabla (izravna pomoć); MP_1 (percepcija objektivnosti funkcije interne revizije); MP_2 (percepcija neovisnosti funkcije interne revizije); MP_3 (percepcija kompetentnosti internih revizora); NV_1-nezavisna varijabla (učinkovitost revizijskog odbora); NV_2-nezavisna varijabla (vrsta angažmana interne revizije).

Korišten je Pearsonov koeficijent korelacije.

Korelacijska analiza pokazuje da postoji i statistički značajna pozitivna slaba veza između učinkovitosti revizijskog odbora i percepcije objektivnosti (r=0.268, p=0.000), neovisnosti (r=0.272, p=0.000) te kompetentnosti (r=0.189, p=0.000) internih revizora. Iz navedenog može se donijeti zaključak da je učinkovitost revizijskog odbora također povezana s percepcijom eksternih revizora o objektivnosti, neovisnosti i kompetentnosti internih revizora, dok je veza između angažmana interne revizije u društvu i percepcije neovisnosti funkcije interne revizije slaba i negativna i (r=-0.215, p=0.026).

6.3.2.2. REZULTATI VIŠEFAKTORSKA ANALIZE

Kako bi se donio konačan zaključak o prihvaćanju ili odbacivanju hipoteza H1a i H2a korištena je dvofaktorska analiza varijance s uključenim interakcijskim efektom (GLM-General Linear Model), koja uključuje varijable vrsta angažmana interne revizije u društvu, učinkovitost revizijskog odbora te njihov kombinirani učinak. Rezultati testiranog modela za obje zavisne varijable su prikazani u tablici 22: korištenje rada interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza (panel A) te radi osiguravanja izravne pomoći (panel B).

TABLICA 22: REZULTATI DVOFAKTORSKE ANALIZE VARIJANCE S INTERAKCIJSKIM EFEKTOM (EKSPERIMENT 1)

Izvor varijacije	Zbroj kvadrata	df	Sredina kvadrata	F-omjer	Sig.*
Panel A: Zavisna varijabla razina korištenja interne revizije u prikupljanju revizijskih dokaza.					
Korekcija modela	11.352	3	3.784	1.637	0.092
Intercept	1933.418	1	1933.418	836.461	0.000
UČINK_RO	7.027	1	7.027	3.040	**0.042**
ANGAŽMAN	1.918	1	1.918	0.830	0.182
UČINK_RO * ANGAŽMAN	2.488	1	2.488	1.076	0.151
Ostatak	240.388	104	2.311		
Total	2194.000	108			
Panel B: Zavisna varijabla razina korištenja interne revizije radi osiguravanja izravne pomoći.					
Korekcija modela	7.522	3	2.507	1.174	0.161
Intercept	2009.507	1	2009.507	940.817	0.000
UČINK_RO	6.100	1	6.100	2.856	**0.047**
ANGAŽMAN	.002	1	0.002	0.001	0.487
UČINK_RO * ANGAŽMAN	1.396	1	1.396	0.654	0.210
Ostatak	222.135	104	2.136		
Total	2249.000	108			

IZVOR: IZRADA DOKTORANDA

Objašnjenja: UČINK_RO je varijabla kojom se mjeri učinkovitost revizijskog odbora i koja ima dva modaliteta (1-revizijski odbor je učinkovit; 0-revizijski odbor nije učinkovit). ANGAŽMAN je varijabla kojom se mjeri vrsta angažmana interne revizije u društvu (1-funkcija interne revizije je organizirana unutar društva; 0-funkcija interne revizije je eksternalizirana). UČINK_RO*ANGAŽMAN pretpostavlja interakcijski efekt dviju varijabli.

*Rezultati dvofaktorske analize varijance s interakcijskim efektom koristi p-vrijednost jednosmjernog testa jer se definiranim hipotezama pretpostavlja smjer povezanosti varijabli u modelu.

Prvom hipotezom se pretpostavlja da će eksterni revizor vjerojatnije koristiti rad interne revizije kada je angažman interne revizije u društvu eksternaliziran, nego kada je služba interne revizije organizirana unutar društva. Dobiveni rezultati istraživanja (kod obje zavisne varijable) ne potvrđuju početnu H1a hipotezu jer vrsta angažmana interne revizije nije statistički značajna varijabla u modelu (F=0.830, p=0.182; F=0.001, p=0.487), odnosno ne utječe na značajno na odluku revizora o korištenju rada interne revizije. Rezultati dodatno potvrđuju zaključke do kojih se može doći na temelju provedene univarijatne analize.

Stoga, na temelju dobivenih rezultata istraživanja može se odbaciti hipoteza H1a da će eksterni revizori vjerojatnije koristiti rad interne revizije kada je ona eksternalizirana, nego kada je organizirana unutar društva.

Druga hipoteza pretpostavlja da će učinkovit revizijski odbor imati moderatorski utjecaj na korištenje rada interne revizije te da će ublažavajući utjecaj učinkovitog revizijskog odbora na prosudbu eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije biti veći kada je ona organizirana unutar društva nego kada je eksternalizirana. Na temelju dobivenih rezultata istraživanja (tablica 22, vidljivo je da postoji statistički značajan utjecaj razine učinkovitosti revizijskog odbora (tzv. glavni učinak) na razinu korištenja rada interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza ($F=3.040$, $p=0.042$) i kod izravne pomoći ($F=2.856$, $p=0.047$), ali nema statistički značajnog interakcijskog efekta učinkovitosti revizijskog odbora i vrste angažmana interne revizije ($F=1.076$, $p=0.151$, odnosno $F=0.654$, $p=0.210$).

Na temelju dobivenih rezultata ne prihvaća se hipoteza H2a da je ublažavajući utjecaj učinkovitog revizijskog odbora na prosudbu eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije izraženiji kada je funkcija interne revizije organizirana unutar društva.

Iako dobiveni rezultati ne potvrđuju interakcijski efekt učinkovitog revizijskog odbora, zanimljivo je primijetiti da učinkovit revizijski odbor svakako pridonosi višoj razini korištenja rada interne revizije od strane eksternih revizora, neovisno o vrsti revizijskog angažmana. Kao što je to iz deskriptivne analize vidljivo prosječna razina korištenja rada interne revizije u uvjetu neučinkovitog revizijskog odbora je 3.98 u prikupljanju revizijskih dokaza, odnosno 4.08 radi osiguravanja izravne pomoći, a u uvjetu učinkovitog revizijskog odbora, prosječna razina korištenja rada interne revizije u prikupljanju revizijskih dokaza je 4.48, odnosno 4.55 radi osiguravanja izravne pomoći.

Zaključno, iako rezultati prvog eksperimenta nisu u skladu s teorijskim okvirom i postavljenim hipotezama, ipak se može doći do zanimljivog zaključka o važnosti postojanja učinkovitog revizijskog odbora na poticanje i ostvarivanje suradnje između internih i eksternih revizora. Dobiveni rezultati mogu se objasniti činjenicom da je eksternalizacija funkcije interne revizije u Hrvatskoj rijetka (HIIR i PWC, 2009) te da eksterni revizori vjerojatno nisu eksternalizaciju funkcije interne revizije prepoznali kao pravu alternativu angažmana interne revizije unutar društva, a samim time ni adekvatno procijenili njezine prednosti i nedostatke. Međutim, navedeno ograničenje po pitanju realnosti opisanih eksperimentalnih uvjeta s obzirom na hrvatske uvjete ne bi trebalo utjecati na internu i eksternu valjanost eksperimenta ako se eksperiment temelji na kvalitetnim teorijskim postavkama (Peecher i Solomon, 2001, 197-198).

Opravdanost takvih eksperimentalnih opisa (zadataka) proizlazi iz onoga što se može naučiti na temelju manipulacije čimbenika pod kontroliranim uvjetima, za koje teorija sugerira da su značajni. Isti autori ističu da sve rasprave o tome koliko se rezultati eksperimentalnog istraživanja mogu generalizirati podrazumijevaju induktivno

razmišljanje. Testiranje hipoteza koje su utemeljene na teorijskim postavkama pomaže pri organiziranju te ograničavanju količine induktivnog razmišljanja kod provođenja eksperimenta, a koje istraživač mora primijeniti da postigne razumnu razinu uvjerenja o mogućnosti generaliziranja rezultata istraživanja. U tom smislu, uvijek se mogu zamisliti novi konteksti istraživanja ili novi ispitanici jer, primjerice, sam tijek vremena utječe i na jedno i na drugo.

Baš u tom kontekstu budućih trendova razvoja interne, eksterne revizije i revizijskih odbora, rezultati ovoga istraživanja mogu pomoći pravovremenom reduciranju čimbenika pristranosti koji utječu na smanjenje efikasnosti funkcioniranja razmatranih mehanizama korporativnog upravljanja, odnosno na promoviranju, implementiranju i nadziranju učinkovitosti revizijskih odbora kao važnih nadzornih mehanizama u poticanju suradnje između internih i eksternih revizora, što i potvrđuju rezultati ovoga istraživanja.

6.3.3. Utjecaj vrste usluga koju pruža interna revizija društvu i učinkovitog revizijskog odbora na razinu korištenja rada interne revizije

U okviru ovog poglavlja testiran je utjecaj potencijalnih perceptivnih pristranosti na odluku eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije koje mogu nastati kao rezultat dvojne uloge internih revizora kada uz revizijske pružaju i savjetodavne usluge (H1b) te potencijalni učinak nadzorne uloge učinkovitog revizijskog odbora na smanjenje percipirane pristranosti (H2b). Dizajn studije prikazan je slikom 3 (poglavlje 6.2.1).

6.3.3.1. Deskriptivna analiza

Drugi eksperiment, kako je već i naglašeno uključuje dva uvjeta, a to su učinkovitost revizijskog odbora te vrsta usluge koju interna revizija pruža društvu. Od ukupnog broja ispitanika, 29% odgovora eksternih revizora nije korišteno u empirijskoj analizi i donošenju zaključaka o razini korištenja rada interne revizije jer na temelju analize kontrolnih pitanja nisu ispravno prepoznali uvjete u eksperimentalnim zadatcima. Zbog pogrešaka u odgovorima na kontrolna pitanja, za analizu rezultata drugog eksperimenta korišteni su odgovori 92 eksterna revizora.

Prije samog testiranja napravljeni su testovi razlika s obzirom na demografska obilježja ispitanika (spol, vrsta revizijskog društva, ukupno radno iskustvo, radno iskustvo u reviziji, broj odrađenih revizija koja imaju internu reviziju, broj odrađenih revizija koja imaju revizijski odbor) među grupama kako bi se provjerilo imaju li navedene karakteristike utjecaj na rezultate (tablica 23).

Tablica 23: Test razlika s obzirom na demografska obilježja (eksperiment 2)

Varijabla /Grupa	1		2		3		4		5		6	
	M	Ž	Big	Non	n	av	n	av	n	av	n	av
1	9	12	4	16	21	21	20	14	20	2.65	20	2.04
2	8	16	4	20	24	19	24	13	24	1.58	24	1.44
3	9	15	5	19	23	17	23	12	24	1.46	24	1.33
4	9	13	4	19	22	22	22	15	22	1.50	22	1.75
p-vrijednost	0.918		0.980		0.672		0.593		0.522		0.562	

Izvor: izrada doktoranda

Objašnjenja: grupa 1-revizijske i savjetodavne usluge i neučinkovit revizijski odbor; grupa 2-isključivo revizijske usluge i neučinkovit revizijski odbor; grupa 3-revizijske i savjetodavne usluge i učinkovit revizijski odbor; grupa 4-isključivo revizijske usluge i učinkovit revizijski odbor. Oznaka av označava prosječnu vrijednost (aritmetičku sredinu).

Varijable: 1-spol (M-muški spol; Ž-ženski spol); 2-vrsta revizijskog društva (Big-revizijsko društvo iz skupine Velika Četvorka; Non-drugo revizijsko društvo); 3-ukupno radno iskustvo eksternog revizora; 4-radno iskustvo u reviziji; 5-broj odrađenih revizija koja imaju internu reviziju; 6-broj odrađenih revizija koja imaju revizijski odbor.

Za varijablu 1 i 2 se koristio Pearsonov χ^2 test, dok se za ostale varijable koristila jednofaktorska ANOVA. U tablici su iskazane p-vrijednosti navedenih testova.

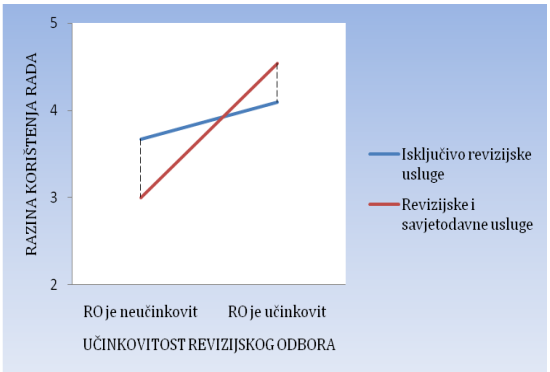
Na temelju dobivenih rezultata, može se zaključiti da ne postoje značajne razlike s obzirom na analizirana demografska obilježja te navedeni rezultati nemaju utjecaj na rezultate, odnosno na internu valjanost eksperimenta.

Nakon što je definiran konačan (pod)uzorak za analizu drugog eksperimenta, najprije je napravljena deskriptivna i univarijatna analiza za obje zavisne varijable po eksperimentalnim grupama, tj. uvjetima. Tablica 24 prikazuje prosječne ocjene korištenja rada interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza po eksperimentalnim grupama. Uz tablicu dan je i grafički prikaz dobivenih rezultata.

TABLICA 24: PROSJEČNA VRIJEDNOST PO GRUPAMA (3)

	Revizijske	Revizijske i savjetodavne	Ukupno
Neučinkovit revizijski odbor	3.67 (1.34) N=24	3.00 (1.73) N=21	3.36 (1.55) N=45
Učinkovit revizijski odbor	4.09 (1.47) N=23	4.54 (1.53) N=24	4.32 (1.50) N=47
Ukupno	3.87 (1.41) N=47	3.82 (1.78) N=45	

IZVOR: IZRADA DOKTORANDA



Za mjerenje analiziranih zavisnih varijabli korištena je Likertova skala od 1 do 7 (1-nizak intenzitet korištenja rada interne revizije; 7-visok intenzitet korištenja rada interne revizije).

Zavisna varijabla: razina korištenja rada interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza.

Prosječna vrijednost korištenja rada interne revizije u prikupljanju revizijskih dokaza kada interni revizori pružaju isključivo revizijske usluge iznosi 3.87, dok je prosječna vrijednost kada pružaju i savjetodavne usluge 3.82. Ova razlika nije statistički značajna (t=0.15, p=0.441) što znači da nema razlike u korištenju rada interne revizije u prikupljanju revizijskih dokaza s obzirom na vrstu usluge koju pruža interni revizor, neovisno o učinkovitosti revizijskog odbora. Deskriptivna analiza pokazuje da je prosječna razina korištenja rada interne revizije u prikupljanju revizijskih dokaza u uvjetu neučinkovitog revizijskog odbora manja kada interni revizori pružaju revizijske i savjetodavne usluge (prosječna vrijednost 3.00) nego kada pružaju isključivo revizijske usluge (prosječna vrijednost 3.67). Navedeno je u skladu s teorijskim pretpostavkama atribucijske teorije da će eksterni revizor manje koristiti rad interne revizije ako su interni revizori uključeni i u pružanje savjetodavnih aktivnosti zbog percipiranih pristranosti interne revizije i njegove dvojne uloge. Također, ova razlika je statistički značajna na razini signifikantnosti od 10% (t=-1.45 , p=0.081).

Također, iz grafikona je vidljivo da je razlika u prosječnoj ocjeni korištenja rada interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza s obzirom na vrstu usluge koju pruža interna revizija društvu veća u uvjetu neučinkovitog nego u uvjetu učinkovitog revizijskog odbora. Osim toga, u uvjetu učinkovitog revizijskog odbora revizori su skloniji, u prosjeku, više koristiti rad interne revizije kada ona uz revizijske pruža i savjetodavne usluge (prosječna vrijednost 4.54), nego kada pruža samo revizijske usluge (prosječna vrijednost 4.09). To je u skladu s teorijskim pretpostavkama da će razina korištenja rada interne revizije u uvjetu učinkovitog revizijskog odbora ići u prilog pružanju revizijskih i savjetodavnih usluga (interakcija između učinkovitosti revizijskog odbora i vrste usluga), sukladno atribucijskoj teoriji uvjerenja drugog reda. Međutim, ni ova razlika nije statistički značajna (t=1.03, p=0.151), ali je statistički značajna razlika u prosječnoj razini korištenja rada interne revizije kada interni revizori pružaju savjetodavne i revizijske usluge s obzirom na razine učinkovitosti revizijskog odbora (t=-3.14, p=0.002), što ipak ukazuje na mogući interakcijski učinak revizijskog odbora.

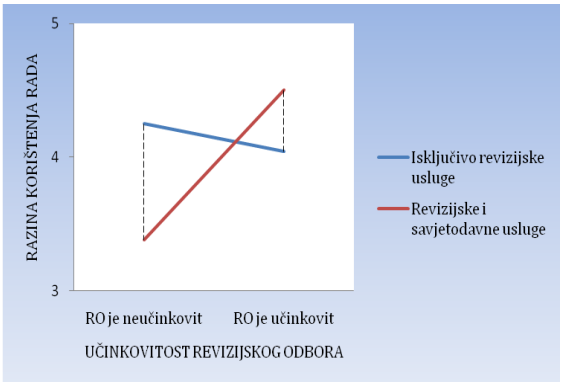
Osim toga, vidljiva je i veća prosječna razina korištenja rada interne revizije kada postoji učinkovit revizijski odbor neovisno o vrsti pruženih usluga, što ponovno ističe važnost učinkovitog revizijskog odbora za suradnju između ova dva mehanizma korporativnog upravljanja. Ova razlika je i statistički značajna (t=3.02, p=0.002) što upućuje na postojanje glavnog (a ne samo moderatorskog) učinka učinkovitog revizijskog odbora.

Na sličan način, u tablici 25 prikazane su prosječne ocjene korištenja rada interne revizije radi osiguravanja izravne pomoći po eksperimentalnim grupama. Uz tablicu dan je i grafički prikaz dobivenih rezultata.

TABLICA 25: PROSJEČNA VRIJEDNOST PO GRUPAMA (4)

	Revizijske	Revizijske i savjetodavne	Ukupno
Neučinkovit revizijski odbor	4.25 (1.51) N=24	3.38 (1.59) N=21	3.84 (1.59) N=45
Učinkovit revizijski odbor	4.04 (1.55) N=23	4.50 (1.41) N=24	4.28 (1.48) N=47
Ukupno	4.15 (1.51) N=47	3.98 (1.58) N=45	

IZVOR: IZRADA DOKTORANDA



Za mjerenje analiziranih zavisnih varijabli korištena je Likertova skala od 1 do 7 (1-nizak intenzitet korištenja rada interne revizije; 7-visok intenzitet korištenja rada interne revizije).

Zavisna varijabla: razina korištenja rada interne revizije radi osiguravanja izravne pomoći.

Do sličnih zaključaka kao i u prethodnoj analizi se može doći i kada je zavisna varijabla korištenje rada interne revizije radi osiguravanja izravne pomoći. Prosječna vrijednost korištenja rada interne revizije radi osiguravanja izravne pomoći kada interni revizori pružaju isključivo revizijske usluge iznosi 4.15, dok je prosječna vrijednost kada pružaju i savjetodavne usluge 3.98. Ova razlika nije statistički značajna (t=0.53, p=0.300) što znači da nema razlike u korištenju rada interne revizije radi osiguravanja izravne pomoći s obzirom na vrstu usluge koju pruža interni revizor, neovisno o učinkovitosti revizijskog odbora. Nadalje, ovdje je vidljiva veća razlika između prosječnih razine korištenja rada interne revizije s obzirom na vrstu usluga u uvjetu neučinkovitog revizijskog odbora, što je i potvrđeno granično značajnom vrijednošću t-testa (t=1.87, p=0.035). To je u skladu s teorijskim pretpostavkama atribucijske teorije da će eksterni revizor manje koristiti rad interne revizije radi osiguravanja izravne pomoći ako su interni revizori uključeni i pružanje savjetodavnih aktivnosti (prosječna vrijednost je 3.38) jer ih mogu percipirati kao poticaje koji utječu na razinu pristranosti interne revizije, u odnosu kada pružaju isključivo revizijske usluge (prosječna vrijednost je 4.25).

Nadalje, u uvjetu učinkovitog revizijskog odbora, vidljiva je veća prosječna razina korištenja rada interne revizije radi osiguravanja izravne pomoći kada interni revizor uz revizijske pruža i savjetodavne usluge (prosječna vrijednost 4.50), nego kada pruža isključivo revizijske usluge (prosječna vrijednost 4.04). Ova razlika nije statistički značajna (t=1.05, p=0.149). To je, također, u skladu s teorijskim pretpostavkama da će razina korištenja rada interne revizije u društvu u uvjetu učinkovitog revizijskog odbora ublažiti pristranost koja proizlazi iz istovremenog pružanja revizijskih i savjetodavnih usluga (interakcija između učinkovitosti revizijskog odbora i vrste usluga), sukladno atribucijskoj teoriji uvjerenja drugog reda.

Također, navedenom analizom je i ovdje je vidljiva veća prosječna razina korištenja rada interne revizije kada postoji učinkovit revizijski odbor, neovisno o vrsti usluga. Budući da je ova razlika statistički značajna na razini od 10% (t=-1.34, p=0.091) to upućuje na postojanje i glavnog, uz moderatorski, efekta razine učinkovitosti revizijskog odbora.

Nakon analize hipoteza, napravljena je deskriptivna i univarijatna analiza za kontrolna pitanja koja se odnose na procjenu objektivnosti, neovisnosti i kompetentnosti internih revizora po eksperimentalnim grupama. Za univarijatnu analizu je korišten jednofaktorski model analize varijance (ANOVA), a rezultati provedene analize su prikazani u tablici 26.

Navedena tablica pokazuje da su eksterni revizori na temelju kontrolnih pitanja (procjena objektivnosti, neovisnosti i kompetentnosti internih revizora) najbolje ocijenili grupu 4-interni revizor pruža isključivo revizijske usluge, revizijski odbor je učinkovit, iako su najveće prosječne ocjene za korištenje rada interne revizije dane za grupu 3-interni revizori uz revizijske pružaju i savjetodavne usluge, revizijski odbor je učinkovit. Razlike među grupama statistički su značajne po pitanju procjene neovisnosti (F=4.11, p = 0.090) i

objektivnosti (F=3.55, p= 0.090) interne revizije, dok kod procjene kompetentnosti (F=0.50, p=0.614) nema statistički značajnih razlika među grupama, što je u skladu s očekivanjima i dizajnom eksperimentalnih zadataka. Također, post hoc testovima utvrđeno je da postoji statistički značajna razlika između grupe 1 i 3 te grupe 1 i 4 za objektivnost te između grupe 1 i 4 za neovisnost (p<5%).

TABLICA 26: DESKRIPTIVNA I UNIVARIJATNA ANALIZA (EKSPERIMENT 2)

	Grupa					
Prosjek/SD	1 n=27	2 n=25	3 n=27	4 n=29	Ukupno n=108	F test
Objektivnost funkcije interne revizije	3.43	4.14	4.58	4.83	4.27	4.11
	(1.59)	(1.27)	(1.50)	(1.26)	(1.48)	(p=0.090)
Neovisnost funkcije interne revizije	3.52	3.92	4.25	4.91	4.16	3.55
	(1.50)	(1.58)	(1.42)	(1.31)	(1.53)	(p=0.018)
Kompetentnost internih revizora	5.24	5.29	5.67	5.61	5.46	0.60
	(1.37)	(1.63)	(1.17)	(1.11)	(1.32)	(p=0.614)

IZVOR: IZRADA DOKTORANDA

Objašnjenja: grupa 1-revizijske i savjetodavne usluge i neučinkovit revizijski odbor; grupa 2-isključivo revizijske usluge i neučinkovit revizijski odbor; grupa 3-revizijske i savjetodavne usluge i učinkovit revizijski odbor; grupa 4- isključivo revizijske usluge i učinkovit revizijski odbor.

Za mjerenje kontrolnih varijabli (ocjena razine objektivnost, neovisnost i kompetentnost) korištena je Likertova skala od 1 do 7 (1-vrlo niska razina; 7-vrlo visoka razina).

Korišten je Bartlettov test kako bi se testiralo jesu li varijance jednake među grupama (p>10%). Na temelju statističke značajnosti testa, zaključuje se da su varijance homogene.

Za varijable neovisnost i objektivnost interne revizije koje se statistički značajno razlikuju među grupama napravljeni su i post hoc testovi (Bonferroni, Scheffe i Sidak) koji pokazuju da se kod obje varijable statistički značajno razlikuju grupa 1 i grupa 3 te grupa 1 i grupa 4 za objektivnost, odnosno između grupa 1 i 4 za neovisnost (p vrijednost < 5%).

Sklonost revizora da preferiraju korištenje rada interne revizije kada uz revizijske pružaju i savjetodavne usluge iako procjenjuju veću objektivnost, neovisnost i kompetentnost interne revizije kada pružaju isključivo revizijske usluge, može se objasniti prednostima organizacije interne revizije unutar društva jer interni revizori pružajući savjetodavne usluge mogu bolje upoznati društvo i njegovo poslovanje (kontrole, rizike i korporativno upravljanje) nego kada pružaju isključivo revizijske usluge.

Da bi se detaljnije analizirali odnosi između analiziranih varijabli i percepcije neovisnosti, objektivnosti i kompetentnosti internih revizora napravljena je i korelacijska analiza (tablica 27).

TABLICA 27: KORELACIJA MODELA (EKSPERIMENT 2)

	ZV_1	ZV_2	MP_1	MP_2	MP_3	NV_1	NV_2
ZV_1	1.000	-	-	-	-	-	-
ZV_2	**0.525** (0.000)	1.000	-	-	-	-	-
MP_1	**0.449** (0.000)	**0.428** (0.000)	1.000	-	-	-	-
MP_2	**0.391** (0.000)	**0.407** (0.001)	**0.858** (0.000)	1.000	-	-	-
MP_3	**0.380** (0.002)	**0.477** (0.000)	**0.611** (0.000)	**0.587** (0.000)	1.000	-	-
NV_1	**0.303** (0.003)	0.140 (0.182)	**0.298** (0.004)	**0.275** (0.008)	0.141 (0.181)	1.000	-
NV_2	-0.016 (0.881)	-0.056 (0.598)	-0.151 (0.151)	-0.161 (0.124)	0.007 (0.943)	0.044 (0.677)	1.000

IZVOR: IZRADA DOKTORANDA

Objašnjenja: ZV_1-zavisna varijabla (pribavljanje revizijskih dokaza); ZV_2-zavisna varijabla (izravna pomoć); MP_1 (percepcija objektivnosti funkcije interne revizije); MP_2 (percepcija neovisnosti funkcije interne revizije); MP_3 (percepcija kompetentnosti internih revizora); NV_1-nezavisna varijabla (učinkovitost revizijskog odbora); NV_2-nezavisna varijabla (vrsta usluge koju pruža interna revizija).

Korišten je Pearsonov koeficijent korelacije.

Na temelju korelacijskog modela između zavisnih i nezavisnih varijabli, kao i kontrolnih pitanja koja su vezana uz objektivnost, neovisnost i kompetentnost internih revizora, može se uočiti nekoliko zanimljivih obrazaca međuovisnosti varijabli. I kod pribavljanja revizijskih dokaza te kod pružanja izravne pomoći postoji statistički značajna srednja jaka pozitivna veza s percepcijom objektivnosti (r=0.449, p=0.000; r=0.428, p=0.000) i neovisnosti funkcije interne revizije (r=0.391, p=0.000; r=0.407, p=0.001). S obzirom na navedeni rezultat, može se zaključiti je da percepcija objektivnosti i neovisnosti funkcije interne revizije povezana s razinom korištenja rada interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza te radi osiguravanja izravne pomoći.

Nadalje, i percepcija kompetentnosti internih revizora je pozitivno povezana s razinom korištenja rada interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza (r=0.380, p=0.002) te radi osiguravanja izravne pomoći (r=0.477, p=0.000). Iako su kompetencije pružatelja usluga interne revizije neovisno o vrsti usluge podjednako opisane u eksperimentalnim zadatcima i percepcije eksternih revizora o njihovoj kompetenciji ne razlikuju se statistički značajno među grupama, u eksperimentalnim zadatcima pružatelji usluga interne revizije su opisani kao kompetentni i obavljaju svoje usluge u skladu s profesionalnim standardima što također doprinosi većem korištenju rada internih revizora. Korelacijska analiza, također, pokazuje da postoji statistički značajna veza između učinkovitosti revizijskog odbora i percepcije objektivnosti (r=0.298, p=0.004) i neovisnosti (r=0.275, p=0.008) interne revizije te se može donijeti zaključak da je učinkovitost revizijskog odbora povezana s percepcijom eksternih revizora o objektivnosti i neovisnosti funkcije interne revizije.

6.3.3.2. Rezultati višefaktorska analize

Kako bi se donio konačni zaključak o prihvaćanju ili odbacivanju hipoteze H1b i H2b koristi se dvofaktorska analiza varijance s uključenim interakcijskim efektom (GLM-General Linear Model), koja uključuje varijable vrsta angažmana interne revizije u društvu i učinkovitost revizijskog odbora. Rezultati testiranog modela za obje zavisne varijable su prikazani tablici 28: korištenje rada interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza (panel A) te radi osiguravanja izravne pomoći (panel B).

Tablica 28: Rezultati dvofaktorske analize varijance s interakcijskim efektom (eksperiment 2)

Izvor varijacije	Zbroj kvadrata	df	Sredina kvadrata	F-omjer	Sig.
Panel A: Zavisna varijabla razina korištenja interne revizije u prikupljanju revizijskih dokaza.					
Korekcija modela	28.752	3	9.584	4.152	0.004
Intercept	1341.197	1	1341.197	581.069	0.000
UČINK_RO	22.068	1	22.068	9.561	**0.001**
USLUGA	.258	1	.258	0.112	0.369
UČINK_RO * USLUGA	7.209	1	7.209	3.123	**0.040**
Ostatak	203.118	88	2.308		
Total	1594.000	92			
Panel B: Zavisna varijabla razina korištenja interne revizije radi osiguravanja izravne pomoći.					
Korekcija modela	15.200	3	5.067	2.203	0.046
Intercept	1499.806	1	1499.806	652.061	0.000
UČINK_RO	4.774	1	4.774	2.075	**0.076**
USLUGA	.976	1	0.976	0.424	0.258
UČINK_RO * USLUGA	10.074	1	10.074	4.380	**0.019**
Ostatak	202.409	88	2.300		
Total	1738.000	92			

Izvor: izrada doktoranda

Objašnjenja: UČINK_RO je varijabla kojom se mjeri učinkovitost revizijskog odbora i koja ima dva modaliteta (1-revizijski odbor je učinkovit; 2-revizijski odbor nije učinkovit). USLUGA je varijabla kojom se mjeri vrsta usluge koju pruža interna revizija društvu (1-isključivo revizijske usluge; 2-uz revizijske pruža i savjetodavne usluge). UČINK_RO*USLUGA pretpostavlja interakcijski efekt dviju varijabli.

*Rezultati dvofaktorske analize varijance s interakcijskim efektom koristi p-vrijednost jednosmjernog testa jer se definiranim hipotezama pretpostavlja smjer povezanosti varijabli u modelu.

Prvom hipotezom se pretpostavlja da će eksterni revizori vjerojatnije koristiti rad interne revizije kada ona pruža isključivo revizijske usluge, nego kada pruža i savjetodavne usluge uz revizijske. Dobiveni rezultati istraživanja (kod obje zavisne varijable) ne potvrđuju početnu hipotezu H1b jer vrsta usluge koju pružaju interni revizori nije statistički značajna varijabla u modelu (F=0.112, p=0.369; F=0.424, p=0.258), odnosno ne utječe značajno na odluku revizora o korištenju rada interne revizije. Dobiveni rezultati dodatno potvrđuju zaključke do kojih se može doći na temelju provedene univarijatne analize. Stoga, na temelju rezultata istraživanja može se odbaciti hipoteza H1b da će eksterni revizori

vjerojatnije koristiti rad interne revizije kada ona pruža isključivo revizijske usluge, nego kada pruža i savjetodavne usluge uz revizijske.

Drugom hipotezom se pretpostavlja da će učinkovit revizijski odbor imati moderatorski utjecaj na korištenje rada interne revizije te da će ublažavajući utjecaj na prosudbu eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije biti veći kada interni revizori uz revizijske pružaju i savjetodavne usluge. Rezultati provedene GLM analize pokazuju da postoji moderatorski (interaktivni) utjecaj razine učinkovitosti revizijskog odbora na razinu korištenja rada interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza (F=3.123, p=0.040) i kod izravne pomoći (F=4.380, p= 0.076). Kao što je vidljivo iz deskriptivne analize prosječna razina korištenja rada interne revizije u uvjetu neučinkovitog revizijskog odbora je 3.36 kod prikupljanja revizijskih dokaza, odnosno 3.84 radi osiguranja izravne pomoći. U uvjetu učinkovitog revizijskog odbora, prosječna razina korištenja rada interne revizije kod prikupljanja revizijskih dokaza je 4.32, odnosno 4.28 radi osiguranja izravne pomoći.

Budući da je interakcija značajna, osim analize glavnih učinaka (eng. main effects), napravljena je i analiza jednostavnih glavnih učinaka (eng. simple main effects - SME). Analiza jednostavnih glavnih glavnih učinaka pokazuje učinak jedne nezavisne varijable na specifičnoj razini druge nezavisne varijable. To znači određivanje prosječne razlike u razini korištenja rada interne revizije kod prikupljanja revizijskih dokaza i radi osiguravanja izravne pomoći, s obzirom na vrstu usluga koje pruža interna revizija za svaku razinu učinkovitosti revizijskog odbora, i obratno. Rezultati provedene SME su prikazani u tablici 29.

TABLICA 29: ANALIZA JEDNOSTAVNIH GLAVNIH EFEKATA (EKSPERIMENT 2)

Panel A: Zavisna varijabla razina korištenja interne revizije u prikupljanju revizijskih dokaza.	
SME USLUGA/UČINK_RO	SME UČINK_RO/USLUGA
Test USLUGA po UČIKN_RO (0): F (1/88)=2.1566 Test USLUGA po UČIKN_RO (1): F (1/88)=1.0521	Test UČIKN_RO po USLUGA (0): F (1/88)=0.8988 Test UČIKN_RO po USLUGA (1): F (1/88)=11.5328
Panel B: Zavisna varijabla razina korištenja interne revizije radi osiguravanja izravne pomoći.	
SME USLUGA/UČINK_RO	SME USLUGA/UČINK_RO
Test USLUGA po UČIKN_RO (0): F (1/88)=3.6775 Test USLUGA po UČIKN_RO (1): F (1/88)=1.0642	Test UČIKN_RO po USLUGA (0): F (1/88)=0.2178 Test UČIKN_RO po USLUGA (1): F (1/88)=6.0978
Kritične vrijednosti F testa za alfa = .05 koristeći: × Dunn's procedure = 4.4615 × Marasculio & Levine = 5.2002 × per familiy error rate = 5.2002 × simultaneous test procedure = 5.4494	

IZVOR: IZRADA DOKTORANDA

Objašnjenja: UČINK_RO je varijabla kojom se mjeri učinkovitost revizijskog odbora i koja ima dva modaliteta (1-revizijski odbor je učinkovit; 2-revizijski odbor nije učinkovit). USLUGA je varijabla kojom se mjeri vrsta usluge koju pruža interna revizija društvu (1-isključivo revizijske usluge; 2-uz revizijske pruža i savjetodavne usluge).

Analiza jednostavnih glavnih učinaka pokazuje da ako interni revizori obavljaju isključivo revizijske usluge za odluku eksternih revizora o korištenju rada interne revizije nije važno je li revizijski odbor učinkovit ili ne. Međutim, ako se interni revizori nađu u dvojnoj ulozi (tj. uz revizijske pružaju i savjetodavne usluge), tada je učinkovitost revizijskog odbora važna za odluku eksternih revizora o korištenju rada interne revizije jer revizijski odbor kao interni nadzorni mehanizam korporativnog upravljanja značajno podupire neovisnost i objektivnost interne revizije, odnosno umanjuje rizik pristranosti koji može proizaći iz istovremenog pružanja savjetodavnih i revizijskih usluga. Dakle, u situaciji pružanja savjetodavnih usluga uz revizijske, korištenje rada interne revizije od strane eksternih revizora se značajno smanjuje ako nema učinkovitog revizijskog odbora. Međutim, kada postoji učinkovit revizijski odbor eksterni revizori percipiraju pružanje savjetodavnih usluga pozitivno te se povećava njihovo korištenja rada interne revizije. Pozitivna percepcija (tj. promjena percepcije u uvjetu učinkovitog revizijskog odbora) eksternih revizora o korištenju rada interne revizije kada interni revizori uz revizijske pružaju i savjetodavne usluge vjerojatno proizlazi iz povećane percepcije kompetencija internih revizora jer pružajući savjetodavne usluge interni revizori mogu još bolje upoznati poslovanje poduzeća te povezane rizike i kontrole, što je relevantno za eksternu reviziju.

Prema tome, može se zaključiti da učinkovitost revizijskog odbora ima stvarni moderatorski efekt jer mijenja odluku eksternih revizora o korištenju rada interne revizije kada eksterni revizor uz revizijske pružaju i savjetodavne usluge, čime se potvrđuje hipoteza H2b.

Također, osim moderatorskog, učinkovitost revizijskog odbor ima značajan i glavni (zasebni) učinak na korištenje rada interne revizije kod obje zavisne varijable ($F=9.561$, $p=0.001$; $F=2.075$, $p=0.076$). To znači da neovisno o vrsti usluga koje pruža interne revizija, učinkovitost revizijskog odbor, općenito, pozitivno utječe na promicanje suradnje između eksternih i internih revizora. Dobiveni rezultati tako potvrđuju važnost komplementarnog djelovanja revizijskog odbora za ostvarivanje suradnje između internih i eksternih revizora. Također, rezultati upućuju na važnost poticanja i promoviranja učinkovitog revizijskog odbora kao internog nadzornog mehanizma jer se na taj način mogu ostvariti značajni sinergijski efekti koji proizlaze iz takve suradnje.

Temeljem provedene analize, može se zaključiti da postoji moderatorska uloga učinkovitog revizijskog odbora koja rezultira ublažavanjem problema neovisnosti i objektivnosti funkcije interne revizije te mijenja percepciju eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije. U ovom slučaju učinkovitost revizijskog odbora komplementarno djeluje na pružanje savjetodavnih usluga internih revizora uz sinergijski učinak jer svojim znanjima i vještinama o poslovnim procesima, rizicima, kontrolama društva te o korporativnom upravljanju stečenim i kroz pružanje savjetodavnih usluga interni revizori mogu doprinijeti unaprjeđenju poslovanja te kvaliteti financijskog izvještavanja.

7. ZAKLJUČNA RAZMATRANJA

Istraživanje koje je provedeno unutar ovog doktorskog rada pretpostavlja aktualno i znanstveno relevantno područje revizije i korporativnog upravljanja gdje se znanstvena i praktična problematika temelje i uže fokusira na prosudbu eksternih revizora i način korištenja rada interne revizije. Problem ovog istraživanja se temelji na potrebi za suradnju i koordinaciju mehanizama korporativnog upravljanja zbog postojane komplementarnosti i sinergije mehanizama korporativnog upravljanja te podupiranja pojedinačnih efekata. Obje profesije koriste sličnu metodologiju i postupke, rad im se duplicira i preklapa, što bi trebalo utjecati na učinkovitost i djelotvornost sustava korporativnog upravljanja. Iz navedene problematike, istraživanje je fokusirano na razinu korištenja rada interne revizije te mogućnost eksternih revizora da koriste rad interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza te radi osiguravanja izravne pomoći uz usmjeravanje, nadzor i pregled koje obavlja eksterni revizor, sukladno MRevS-u 610.

Ovo istraživanje je fokusirano na analizu utjecaja uočenih prepreka za suradnju koji se odnose na objektivnost i neovisnost funkcije interne revizije te na potencijalni ublažavajući efekt učinkovitog revizijskog odbora. Istraživanjem se nastojalo utvrditi utječe li i kako način organiziranja funkcije interne revizije unutar društva te vrsta usluga koja pruža interne revizije društva na prosudbu i percepciju eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije. Iako postoje slična eksperimentalna istraživanja na navedenu tematiku, u njima nije adekvatno angažiran moderatorski utjecaj učinkovitog revizijskog odbora kao dodatni komplementarni mehanizam korporativnog upravljanja na percepciju eksternih revizora o neovisnosti i objektivnosti funkcije interne revizije te na donošenje odluke o razini korištenja rada interne revizije.

Rezultati istraživanja su pokazali da učinkoviti revizijski odbori kao nadzorni mehanizmi korporativnog upravljanja mogu potaknuti koordinaciju i komunikaciju između interne i eksterne revizije u izgradnji učinkovitijih radnih odnosa koji će poboljšati sinergiju obiju profesija. Nadalje, jedna od temeljnih funkcija revizijskog odbora je u promicanju neovisnosti i objektivnosti funkcije interne revizije, a prisutnost revizijskog odbora ima pozitivan efekt na percepciju eksternih revizora o neovisnosti i objektivnosti funkcije interne revizije. U konačnici, postojanje učinkovitog revizijskog odbora ima ublažavajući učinak na prosudbu eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije.

7.1. RASPRAVE O REZULTATIMA EMPIRIJSKOG ISTRAŽIVANJA

Deskriptivna analiza istraživanja za prvi eksperiment je pokazala da su eksterni revizori dali najveću ocjenu korištenja rada interne revizije u prikupljanju revizijskih dokaza te radi osiguravanja izravne pomoći, kada je revizijski odbor učinkovit te kada je funkcija interne revizije angažirana unutar društva. Navedeni deskriptivni rezultati temeljeni na prosječnim

ocjenama su u skladu s postavljenim ciljevima istraživanja i temeljnog doprinosa ovog rada, moderatorske uloge učinkovitog revizijskog odbora.

Što se tiče pitanja objektivnosti i neovisnosti funkcije interne revizije za navedeni eksperiment, eksterni revizori su potvrdili da postoji razlika u objektivnosti i neovisnosti funkcije interne revizije, između promatranih eksperimentalnih grupa. Ista razlika treba postojati, a osobito bi se trebala isticati u uvjetima učinkovitog revizijskog odbora. Rezultati su tako i pokazali da je percepcija eksternih revizora po pitanju objektivnosti i neovisnosti funkcije interne revizije najveća kada u društvu imamo učinkovit revizijski odbor. No, suprotno očekivanjima, eksterni revizori su percipirali razinu objektivnosti i neovisnosti funkcije interne revizije, u uvjetu učinkovitog revizijskog odbora, kad je angažman interne revizije eksternaliziran. Pretpostavlja se da su navedenu percepciju eksterni revizori temeljili na pripadnosti istoj grupi, smatrajući da internu reviziju provode eksterni revizori. Nadalje, analizirajući razinu kompetentnosti internih revizora, pokazalo se da su kompetencije podjednake u svim scenarijima. Takav rezultat je očekivan jer se u moderiranju eksperimenta u svim studijama slučaja postavila podjednaka razina kompetencija internih revizora.

Analizirajući razinu korištenja rada interne revizije u procesu pribavljanja revizijskih dokaza te radi osiguravanja izravne pomoći, kod prvog eksperimenta, vidljiv je utjecaj isključivo učinkovitog revizijskog odbora. Interakcijskog efekta između angažmana interne revizije u društvu i učinkovitog revizijskog odbora nema. Također, rezultati nisu potvrdili ni da je razina korištenja rada interne revizije veća kada je angažman interne revizije eksternaliziran. Ova razina neznačajnosti je rezultat što eksterni revizori s jedne strane ne poznaju opciju eksternalizacije funkcije interne revizije u društvu, dok s druge strane podjednaki broj eksternih revizora bi prednost dali eksternalizaciji funkcije interne revizije, odnosno pripadnicima iste grupe.

Zaključno, prvi eksperiment je pokazao da kod obje zavisne varijable nije potvrđeno da bi eksterni revizori vjerojatnije koristili rad interne revizije, kad je angažman interne revizije eksternaliziran, iako su prosječne ocjene gledano deskriptivno u korist eksternalizaciji. Nadalje, moderatorski utjecaj učinkovitog revizijskog odbora je pokazao da je veća razina korištenja rada interne revizije kada u društvu postoji učinkovit revizijski odbor. Ovaj zaključak je značajan i pokazuje važnost navedenog mehanizma korporativnog upravljanja, koji je također utjecao na percepciju eksternih revizora o razini objektivnosti i neovisnosti funkcije interne revizije. Interakcijskog efekta navedenih nezavisnih varijabli nije bilo, stoga se promjena smjera da će eksterni revizor koristiti rad interne revizije u uvjetu učinkovitog revizijskog odbor, u korist angažmana interne revizije unutar društva nije pokazala značajnom jer je percepcija eksternih revizora po pitanju angažmana interne revizije u društvu podjednaka.

Nadalje, deskriptivna analiza istraživanja za drugi eksperiment je pokazala da su eksterni revizori dali najveću ocjenu korištenja rada interne revizije u prikupljanju revizijskih dokaza te radi osiguravanja izravne pomoći, kada je revizijski odbor učinkovit te kad interni revizori uz revizijske pružaju i savjetodavne usluge. Navedeni deskriptivni rezultati temeljeni na prosječnim ocjenama su u skladu s postavljenim ciljevima istraživanja i temeljnog doprinosa ovog rada, moderatorske uloge učinkovitog revizijskog odbora.

Što se tiče pitanja objektivnosti i neovisnosti funkcije interne revizije za navedeni eksperiment, eksterni revizori su potvrdili da postoji razlika u objektivnosti i neovisnosti funkcije interne revizije između promatranih eksperimentalnih grupa. Ista razlika treba postojati, a osobito bi se trebala isticati u uvjetima učinkovitog revizijskog odbora. Rezultati su tako i pokazali da je percepcija eksternih revizora po pitanju objektivnosti i neovisnosti funkcije interne revizije najveća kada u društvu imamo učinkovit revizijski odbor. No, suprotno očekivanjima, eksterni revizori su percipirali razinu objektivnosti i neovisnosti funkcije interne revizije većom, u uvjetu učinkovitog revizijskog odbora, kad interni revizori pružaju isključivo revizijske usluge. Pretpostavlja se da su navedenu percepciju eksterni revizori temeljili na atribucijskoj teoriji. Eksterni revizori su percipirali interne revizore koje obavljaju savjetodavne usluge manje objektivnim zbog prisutnosti poticaja, temeljenih na bliskoj suradnji s menadžerima. Nadalje, analizirajući razinu kompetentnosti internih revizora, pokazalo se da su kompetencije podjednake u svim scenarijima. Takav rezultat je očekivan jer se u moderiranju eksperimenta u svim studijama slučaja postavila podjednaka razina kompetencija internih revizora.

Analizirajući razinu korištenja rada interne revizije u procesu pribavljanja revizijskih dokaza kod drugog eksperimenta vidljivo je da postoji interakcijski efekt učinkovitog revizijskog odbora i vrste usluga koju pruža interna revizija društvu. Na temelju interakcijskog efekta, može se potvrditi da učinkovit revizijski odbor povećava percepciju eksternih revizora o korištenju rada interne revizije. U ovom slučaju učinkovitost revizijskog odbora naglašava korist pružanja savjetodavnih usluga internih revizora jer svojim znanjima i vještinama o poslovnim procesima, rizicima, kontrolama društva te korporativnom upravljanju mogu značajno pridonijeti unaprjeđenju poslovanja društva i kvalitete financijskog izvještavanja. Percepcija eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije se mijenja u uvjetu učinkovitog revizijskog odbora, u korist pružanja savjetodavnih usluga. Sličan zaključak se donosi i za drugu zavisnu varijablu. Naime, drugi eksperiment kod korištenja rada interne revizije radi osiguravanja izravne pomoći potvrđuje temeljni doprinos ovog istraživanja. Kod navedenog dijela istraživanja, potvrđeno je da su eksterni revizori percipirali/prepoznali važnost izmijenjenog Standarda 610. Nadalje, potvrđeno je sukladno atribucijskoj teoriji da će eksterni revizori koristiti rad interne revizije kada pruža isključivo revizijske usluge. Upravo, uvođenjem učinkovitog revizijskog odbora u definirani eksperiment, mijenja se percepcija eksternih revizora u korist pružanja savjetodavnih usluga.

Zaključno, kod drugog eksperimenta i cjelokupnog istraživanja, najveći doprinos je u moderatorskom ublažavajućem utjecaju učinkovitog revizijskog odbora na prosudbu eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije kada interni revizori uz revizijske pružaju i savjetodavne usluge radi osiguravanje izravne pomoći. Navedeni zaključak potvrđuje stavove atribucijske i atribucijske teorije uvjerenja drugog reda.

7.2. Ograničenja provedenog empirijskog istraživanja

Iako je ovo istraživanje rezultiralo značajnim doprinosima po pitanju prosudbe eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije te analizom čimbenika koji utječu na prosudbu eksternih revizora, osobito moderatorskog utjecaja učinkovitog revizijskog odbora, potrebno je istaknuti značajna ograničenja koja su utjecala na teorijski i empirijski dio rada koji ne bi trebao umanjiti znanstveni i aplikativni doprinos istraživanja. Ograničenja ovog rada mogu se podijeliti na tri dijela: ograničenja temeljena na specifičnostima populacije, ograničenja temeljena na izboru uzorka te ograničenja temeljena na izboru metodologije.

Jedno od temeljnih ograničenja doktorskog rada je izbor populacije, odnosno provođenje istraživanja te donošenje zaključaka na temelju sudionika eksperimentalnog istraživanja, eksternih revizora iz posttranzicijske zemlje. Dosadašnja slična istraživanja su provedena u razvijenim zemljama gdje je razvijen sustav korporativnog upravljanja, dok sličnih istraživanja u posttranzicijskim zemljama nema. Ograničenje se odnosi na to da kada bi slično istraživanje provodilo u razvijenim zemljama, vjerojatno bi dobili drugačije rezultate, jer eksterni revizori u zemljama gdje je razvijeno korporativno upravljanje dobro poznaju važnost suradnje mehanizama korporativnog upravljanja, postoji suradnja među njima te se u praksi susreću s internim revizorima i učinkovitim revizijskim odborima. Iako je Hrvatska prateći globalne trendove, usvojila različite regulativne i zakonske odredbe vezane za financijsko izvještavanje, reviziju i korporativno upravljanje, eksterni revizori u svojoj praksi nisu često koristili rad interne revizije, niti su se susretali s učinkovitim revizijskim odborima.

Nadalje, što se tiče samoga uzorka može se istaknuti da je u uzorku korišteno ¼ ukupne populacije, gdje se kasnijim filtriranjem kroz manipulacijska pitanja taj uzorak i smanjio za potrebe analize podataka. Stoga je ograničenje u potrebi za povećanjem uzorka. Također, u samom uzorku, iako se vodilo računa o tome da udio revizora Velike Četvorke bude sukladan udjelu Velike Četvorke u populaciji, ograničenje je mali broj eksternih revizora iz grupe Velike Četvorke, jer su upravo ispitanici iz te grupe oni koji su se susretali s internim revizorima te učinkovitim revizijskim odborima, točnije ponajviše razumiju problematiku navedenog istraživanja.

Treće, ograničenje koje je temeljeno na izboru metodologije, i to eksperimentalne, rezultiralo je nekolicini ograničenja. Koristeći pilot istraživanje u ovom radu su korišteni studenti kao eksperimentalna grupa, koji su trebali dati informacije o razumljivosti studija slučaja. Ograničenje iz ovog dijela se odnosi na to da studentska populacija nije homogena grupa s eksternim revizorima, stoga bi bilo povoljnije da se pilot istraživanje provelo s eksternim revizorima. Navedeni problem je donekle razumljiv i opravdan zbog jako malog broja eksternih revizora kojima se može pristupiti u kontroliranim uvjetima pri provođenju eksperimentalnog istraživanja. Nadalje, ograničenje ovog rada ide i u prilog velikog broja ispitanika koje je bilo potrebno eliminirati zbog pogrešaka u kontrolnim pitanjima. Također, jako je teško u ovakvom obliku eksperimentalnog istraživanja eliminirati one faktore, odnosno osobine eksternih revizora, koji utječu na percepciju eksternih revizora, odnosno očekivati od eksternih revizora da u rješavanju studija slučaju isključe svoju percepciju, poznavanje problematike te postojeća znanja, iskustva i vještine.

Zaključno, iako se kroz studije slučaja pokušao isključiti utjecaj osobina eksternih revizora te se razmatra isključivo njihova percepcija, važno je istaknuti da veliki dio sudionika istraživanja ne razumije navedenu problematiku, nisu se susretali s internim revizorima, s učinkovitim revizijskim odborima te su rijetko koristili rad interne revizije, što se smatra bitnim ograničenjem. Nadalje, u sklopu navedenog ograničenja, u eksperimentu gdje se razmatra pitanje vrste angažmana interne revizije u društvu, važno je istaknuti da je razumijevanje vrste angažmana ograničeno zbog malog udjela eksternalizacije funkcije interne revizije u praksi.

7.3. Primjena empirijskog istraživanja u praksi

Rezultati istraživanja mogu biti od pomoći svim sudionicima korporativnog upravljanja, a posebice internim i eksternim revizorima te članovima revizijskih odbora. Nadalje, istraživanje razvija praktične spoznaje o utjecaju pojedinih obilježja funkcije interne revizije te moderatorska uloga revizijskog odbora na percepciju eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije. Upravo utvrđivanjem kognitivnih pristranosti u odlučivanju o razini korištenja rada interne revizije unaprjeđuje se suradnja i povećava sinergijski učinak analiziranih mehanizama korporativnog upravljanja.

Primarno, primjena empirijskog istraživanja u praksi se najviše očituje kroz razvoj i primjenu MRevS-a 610. Rezultati istraživanja potvrđuju važnost ovog Standarda, kao i njegov djelokrug rada jer će eksterni revizori koristiti rad interne revizije ako postoje odgovarajući postupci koji podržavaju objektivnost funkcije interne revizije, kao i razine kompetentnosti internih revizora. Upravo učinkovit revizijski odbori podržava objektivnosti i neovisnosti funkcije interne revizije, sukladno rezultatima istraživanja. Eksterni revizori će koristiti rad interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza te radi osiguravanja izravne pomoći. Takvo korištenje mijenja vrstu ili vremenski raspored,

odnosno smanjuje opseg revizijskih postupaka koje izravno treba obaviti eksterni revizor. Nadalje, rezultati ovog istraživanja su pokazali da je najznačajniji utjecaj učinkovitog revizijskog odbora na percepciju eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije kod korištenja rada interne revizije radi osiguravanja izravne pomoći uz usmjeravanje, nadzor i pregled koje obavlja eksterni revizor, što je i jedna od temeljnih izmjena MRevS-a 610 iz 2013. godine. Stoga se može potvrditi opravdanost izmjena navedenog Standarda i važnost ove problematike od strane Međunarodnog odbora za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja.

Rezultati ovog istraživanja primarno bi trebali biti interesantni eksternim revizorima u percepciji rada funkcije interne revizije te preispitivanje čimbenika koji utječu na razinu korištenja rada interne revizije. Nadalje, rezultati istraživanja bi trebali potaknuti suradnju internih i eksternih revizora, kao i suradnju s revizijskim odborom. Razumijevanje navedene problematike i korištenje rada interne revizije bi umanjilo opseg revizijskog posla, troškove asimetrije informacija te preklapanje posla interne i eksterne revizije što bi dovele do učinkovitijeg korporativnog upravljanja. Rezultati bi trebali biti interesantni internim revizorima u samoprocjeni neovisnosti i objektivnosti funkcije interne revizije, te razine i razvoj dvosmjernog izvještavanja, menadžmentu i revizijskom odboru. U konačnici, članovi revizijskih odbora bi na temelju rezultata istraživanja trebali više promicati suradnju mehanizama korporativnog upravljanja, te koristeći prethodna istraživanja i regulativu koja je korištena u radu, razmotriti istaknute karakteristike učinkovitog revizijskog odbora i primijeniti ih u praksi.

7.4. Preporuke za buduća istraživanja

Iako je ovo istraživanje doprinijelo razvoju i suradnji mehanizama korporativnog upravljanja, preporuke autora za buduća istraživanja mogu se razmatrati kroz sljedeće kako bi se unaprijedila suradnja između navedenih mehanizama: ispitivanje dodatnih čimbenika koji utječu na razinu korištenja rada interne revizije od strane eksternih revizora, ispitati stav interne revizije o razini suradnje s eksternim revizorima te razviti model učinkovitog revizijskog odbora.

Pregledavajući dosadašnja istraživanja, buduća istraživanja bi trebala ispitati dodatne čimbenike koji utječu na razinu korištenja rada interne revizije, kao što su organizacijska pozicija interne revizije u društvu, razina izvještavanja internih revizora u društvu te psihološke karakteristike internih revizora. Organizacijska pozicija interne revizije u društvu je čimbenik koji je rijetko istraživan te najčešće ovisi o unutrašnjim čimbenicima kao što je veličina društva, djelatnost, ciljevi te strategije društva. Stoga bi bilo potrebno provesti eksperimentalno istraživanje koje razmatra organizacijsku poziciju interne revizije u društvu te razinu korištenja rada interne revizije s obzirom na organizaciju poziciju interne revizije u društvu. Odgovarajući položaj interne revizije u strukturi društva

jedna je od temeljnih pretpostavki neovisnog i objektivnog djelovanja interne revizije. Organizacijska pozicija interne revizije u društvu može se razmatrati kao: funkcija interne revizije je organizirana kao odjel (primjerice, unutar službe financije ili računovodstvo), funkcija interne revizije je organizirana kao samostalna jedinica u rangu s ostalim jedinicama unutar strukture društva, funkcija interne revizije je organizirana kao stožerno tijelo uprave i nadzornog odbora te je funkcija interne revizije organizirana kao zasebno tijelo koje za svoj rad odgovara revizijskom odboru. Dosadašnja istraživanja u posttranzicijskim zemljama su pokazala da je jako mali broj onih društva kod kojih je interna revizija organizirana kao zasebno tijelo koje za svoj rad odgovara revizijskom odboru. Kod takvih zemalja, interna revizija je pod značajnim utjecajem menadžmenta koji često utvrđuju opseg i djelokrug rada interne revizije. Navedeni oblici organizacijskog položaja interne revizije u društvu se mogu razmatrati kao različite studije slučaja prema eksternim revizorima, gdje bi se istražila njihova percepcija korištenja rada interne revizije, s obzirom na organizacijski položaj interne revizije u društvu, te se pretpostavlja da bi razina korištenja rada interne revizije od strane eksternih revizora bila veća kada bi organizacijski položaj interne revizije bio organiziran kao zasebno tijelo koje je za svoj rad odgovorno revizijskom odboru.

Na tragu navedene preporuke za buduću istraživanja proizlazi i razina izvještavanja interne revizije u društvu. Kako bi se postigla organizacijska neovisnost funkcije interne revizije, potrebno je ispitati razinu izvještavanja, odnosno postoji li u društvima dvosmjerna razina izvještavanja. Također, potrebno je ispitati učestalost i sadržaj izvještaja s menadžmentom i revizijskim odborom. Stoga je potrebno provesti eksperimentalno istraživanje koje bi procijenilo organizacijsku neovisnost funkcije interne revizije te razmotriti razinu izvještavanja funkcije interne revizije.

Nadalje, jedan od čimbenika koji je autor ovog istraživanja razmatrao su i psihološke karakteristike internih revizora te razina korištenja rada interne revizije s obzirom na navedene karakteristike. S tim u vezi, potrebno je provesti eksperimentalno istraživanje s eksternim revizorima gdje bi se percepcija rada interne revizije temeljila na crtama ličnosti internih revizora: neuroticizam, ekstraverzija, otvorenost, suradnja i savjesnost.

Buduća istraživanja je potrebno usmjeriti na obilježja funkcije interne revizije i suradnje s eksternim revizorima, gdje bi sudionici eksperimenta ili upitnika bili interni revizori, kod kojih je potrebno istražiti njihovu percepciju suradnje s eksternim revizorima, kao i uloge revizijskog odbora na poticanje navedene suradnje. Na temelju ovog istraživanja gdje su se obilježja funkcije interne revizije razmatrala kroz vrstu angažmana i vrstu usluge koju interna revizija pruža društvu, potrebno je istražiti kako je angažirana funkcija interne revizije u društvu, koliki je udio eksternalizacije funkcije interne revizije te tko pruža usluge eksternalizacije funkcije interne revizije. S druge strane, potrebno je istražiti udio savjetodavnih usluga koju interna revizija pruža društvu te pružaju li uopće interni revizori takve usluge. Nadalje, po pitanju odgovornosti i nadzora nad radom funkcije interne

revizije važno je istražiti tko imenuje glavnog internog revizora u društvu, menadžment ili revizijski odbor te kome funkcionalno odgovara glavni interni revizor. Također, u predloženom istraživanju potrebno je preispitati kompetencije internih revizora te istražiti tko vrednuje i nadzire rad interne revizije. U konačnici, važno je istražiti dosadašnju suradnju interne i eksterne revizije pri korištenju rada interne revizije u prikupljanju revizijskih dokaza te radi osiguravanja izravne pomoći te ako eksterni revizori nisu koristili do sada rad interne revizije, pokušati istražiti razlog zašto nije navedeni rad korišten. Važno pitanje koje se može istaknuti i istražiti je pitanje napora revizijskih odbora u poticanju suradnje između interne i eksterne revizije.

U konačnici, temeljni doprinos ovog istraživanja je moderatorska uloga učinkovitog revizijskog odbora na percepciju eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije. Iako su u ovom radu za izradu studija slučaja s učinkovitim revizijskim odborima korištena prethodna istraživanja i standardi, buduća istraživanja bi trebala, prateći trendove i razvoj ovog mehanizma korporativnog upravljanja, izraditi model učinkovitog revizijskog odbora.

LITERATURA

1. Abbott, L., J., Parker, S., Peters, G., F. i Rama, D., V. (2003): Audit committee effectiveness and internal audit outsourcing, https://aaahq.org/audit/ midyear/04midyear/papers/abbott.pdf [8.10.2016].
2. Abbott, L., J., Parker, S., Peters, G., F. i Rama, D., V. (2007): Corporate governance, audit quality and the Sarbanes-Oxley Act: Evidence from internal audit outsourcing, **The Accounting Review**, Vol. 82, No. 4, str. 803-835.
3. Abdolmohammadi, M., J. (1991): A test of the relationship between task structure and decision aids type in auditing, **Auditing: Advances in Behavioral Research**, Springer-Verlag, New York, str. 131-142.
4. Abdolmohammadi, M., J. i Wright, A. (1987): An examination of the effects of experience and task complexity and audit judgments, **The Accounting Review**, Vol. 3, str. 1-13.
5. Adams, M., B. (1994): Agency theory and internal audit, **Managerial Auditing Journal**, Vol. 9, No. 8, str. 8-12.
6. Ahlawat, S., S. i Lowe, D., J. (2004): An examination of internal auditor objectivity: In-house versus outsourcing, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 23, No. 2, str. 149-160.
7. Ahmad, Z. i Taylor, D. (2009): Commitment to independence by internal auditors: the effects of role ambiguity and role conflict, **Managerial Auditing Journal**, Vol. 24, No. 9, str. 899-925.
8. Alim, M., N., Trisni, H. i Lilik, P. (2007): The effect of competence and independence to the audit quality, **Proceeding of X. national accounting symposium**, Indonesian Accounting Association, Makassar, Indonesia, str. 31-48.
9. Al-Baidhani, A., M. (2014): The Role of Audit Committee in Corporate Governance: Descriptive Study, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2487167 [8.10.2016].
10. Al-Twaijry, A., M., Brierley, J., A. i Gwilliam, D. R. (2004): An examination of the relationship between internal and external audit in the Saudi Arabian corporate sector, **Managerial Auditing Journal**, Vol. 19, No. 7, str. 929-944.
11. Anderson, D. i Dahle, A., J. (2009): **Implementing the international profesional practice framework**, 3rd Edition, Altamonte Springs, Florida: The Institute of Internal Auditors Research Fundation.
12. Anderson, U., Christ, M., Johnstone, K. i Rittenberg, L. (2010): **Effective sizing of internal audit departments**, Altamonte Springs, The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
13. Anderson, U., Koonce, L. i Marchant, G. (1991): A model of audit judgment: Cognition in a professional context, Auditing: Advances in Behavioral Research, Springer-Verlag, New York, str. 43-73.
14. Arel, B. (2006): Two studies on the effect of internal audit source on reliance decisions, doktorski rad, Arizona State University, http://sunzi.lib.hku.hk/ER/detail/hkul/3842266 [8.10.2016].
15. Arel, B. (2010): The influence of litigation risk and internal audit source on reliance decisions, **Advances in Accounting**, Vol. 26, No. 2, str. 170-176.
16. Arel, B., Jennings, M., Pany, K. i Reckers, P. (2013): Auditor liability: A comparison of judge and juror verdicts, **Journal of Accounting and Public Policy**, Vol. 31, No. 5, str. 516-532.
17. Asare, S., K. i Messier, W., F. (1991): A review of audit research using belief-adjustment model, **Auditing: Advances in Behavioral Research**, Springer-Verlag, New York, str. 75-92.

18. Ashton, A., H. (1991): Experience and error frequency knowledge as potential determinants of audit expertise, **The Accounting Review**, Vol. 66, No. 2, str. 218-239.

19. Ashton, R., H. (1990): Pressure and performance in accounting decision settings: paradoxical effects of incentives, feedback and justification, **Journal of Accounting Research**, Vol. 28, str. 148-180.

20. Ashton, R., H. i Ashton, A., H. (1995): Perspectives on judgment and decision-making research in accounting and auditing, **Judgment and decision-making research in accounting and auditing**, Cambridge University Press, New York.

21. Atanasiu, P. i Cristina, B., A. (2008): The outsourcing of internal audit-it is a solution in increaseing the quality of internal audit?, Annals of the University of Oradea, **Economic Science Series**, Vol. 17, No. 3, str. 1398-1401.

22. Auditing principles, Chinhoyi university of technology, https://willie-kuku.doomby.com/.../group-auditing.docx [8.10.2016].

23. Awasthi, V. i Pratt, J. (1990): The effect of monetary incentive on effort and decision performance: the role of cognitive characteristics, **The Accounting Review**, Vol. 65, No. 4, str. 797-811.

24. Baker Tilly Kuwait (2015): Differences and similarities between internal and external audit activities, Baker Till Kuwait, audit, tax and consulting, http://bakertillykuwait.com/Blog/index.php/differences-and-similarities-between-internal-audit-and-external-audit-activities [8.10.2016].

25. Balkaran, L. (2008): Two sides of auditing: Despite their obvious similarities, internal auditing and external auditing have an array of differences that make them distinctly valuable, **The Internal Auditor**, Vol. 65, No. 5, str. 21-23.

26. Bame-Aldred, C., W., Brandon, D., M., Messier Jr, W., F., Rittenberg, L., E. i Stefaniak, C., M. (2012): A summary of research on external auditor reliance on the internal audit function, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 32, No. 1, str. 251-286.

27. Bamber, E., M. i Iyer, V., M. (2007): Auditors' identification with their clients and its effect on auditors' objectivity, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 26, No. 2, str. 1-24.

28. Bandura, A. (1994): **Self-efficacy: The exercise of control**, John Wiley & Sons.

29. Bardsley, N., Cubitt, R., Loomes, G., Moffatt, P., Starmer, C. i Sugden, R. (2010): **Experimental economics, rethinking the rules**, Princenton University Press, New Jersey.

30. Bariff, M. (2003): Internal audit independence and corporate governance, The Institute of Internal Auditors, research foundation, https://global.theiia.org/iiarf/Public%20Documents/Internal%20Audit%20Independence%20and%20Corporate%20Governance%20-%20Chicago.pdf [8.10.2016].

31. Barišić, I. (2016): Suradnja interne i eksterne revizije i uloga revizijskog odbora, **Zbornik radova 51. Simpozija HZRFD**, Zagreb-Vodice, str. 256-270.

32. Baura, A., Rama, D., V. i Sharma, V. (2010): Audit committee characteristics and investment in internal auditing, **Journal of Accounting and Public Policy**, Vol. 29, str. 503-513.

33. Bazerman, M., H. i Moore, D. (2011): Is it time for auditor independence yet?, **Accounting, Organizations and Society**, Vol. 36, No. 4, str. 310-312.

34. Bazerman, M., H., Moore, D., A., Tetlock, P., E. i Tanlu, L. (2006): Reports of solving the conflicts of interest in auditing are highly exaggerated, **Academy of Management Review**, Vol. 31, No. 1, str. 43-49.

35. Beasley, M., Carcello, J., Hermanson, D. i Neal, T. (2009): The audit committee oversight process, **Contemporary Accounting Reserach**, Vol. 26, No. 1, str. 65-122.

36. Bernardi, R., A. (1994): Fraud detection: The effect of client integrity and competence and auditor cognitive style, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 13, str. 68-84.

37. Bernardi, R., A. i Arnold, D., F. (2004): Testing the 'inverted-U' phenomenon in moral development on recently promoted senior managers and partners, **Contemporary Accounting Research**, Vol. 21, No. 2, str. 353-367.

38. Bertrand, R., M., M., Schram, A., J., H., C. i Vaassen, E., H., J. (2012): Understanding contract audits: an experimental approach, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 32, No. 1, str. 1-31.

39. Bierstaker, J., L., Cohen, J., R., DeZoort, F., T. i Hermanson, D., R. (2012): Audit committee compensation, fairness and the resolution of accounting disagreements, **Auditing**, Vol. 31, No. 2, str. 131-150.

40. Blay, A., D. (2005): Independence threats, litigation risk, and the auditor's decision process, **Contemporary Accounting Research**, Vol. 22, No. 4, str. 759-789.

41. Bokulić, M. i Polšek, D. (2010): Heuristika sidrenja, **Prolegomena**, Vol. 9, No. 1, str. 71-95.

42. Bolton, B. (2004): Audit Committee Performance: Ownership vs. Independence-Did SOX get it wrong?, **Accounting & Finance**, Vol. 54, str. 83-112.

43. Bonner, S., E. (1994): A model of the effects of audit task complexity, **Accounting, Organizations and Society**, Vol. 19, No. 3, str. 213-234.

44. Bonner, S., E. i Lewis, B., L. (1990): Determinants of auditor expertise, **Journal of Accounting Research**, Vol. 28, str. 1-20.

45. Bonner, S., E. i Sprinkle, G., B. (2002): The effects of monetary incentives on effort and task performance: theories, evidence, and a framework for research, **Accounting, Organizations and Society**, Vol. 27, No. 4, str. 303-345.

46. Bonner, S., E. i Walker., P., L. (1994): The effects of instruction and experience on the acquisition of auditing knowledge, **The Accounting Review**, Vol. 69, No. 1, str. 157-178.

47. Bonner, S., E., Davis, J., S. i Jackson, B., R. (1992): Expertise in corporate-tax planning-The issue identification stage, **Journal of Accounting Research**, Vol. 30, str. 1-28.

48. Bonner, S., E., Libby, R. i Nelson, M., W. (1996): Using decision aids to improve auditors' conditional probability judgments, **The Accounting Review**, Vol. 71, No. 2, str. 221-240.

49. Bonner, S., E., Libby, R. i Nelson, M., W. (1997): Audit category knowledge as a precondition to learning from experience, **Accounting, Organizations and Society**, Vol. 22, No. 5, str. 387-410.

50. Bostwick, W., J. i Byington, J., R. (1997): Outsourcing of internal audit: concerns and opportunities, **The Journal of Corporate Accounting and Finance**, Vol. 8, No. 4, str. 85-93.

51. Brandon, D., M. (2010): External auditor evaluations of outsourced internal auditors, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 29, No. 2, str. 159-173.

52. Brody, R., G. i Lowe, D., J. (2000): The new role of the internal auditor: implications for internal auditor objectivity, **International Journal of Auditing**, Vol. 4, No. 2, str. 169-176.

53. Brody, R., G., Coulter, J., M. i Daneshfar, A. (2003): Auditor probability judgments: discounting unspecified possibilities, **Theory and Decision**, Vol. 54, No. 2, str. 85-104.

54. Brody, R., G., Golen, S., P. i Reckers, P., M. (1999): The effect of SAS 65 on the use of internal auditors, **Internal Auditing**, Vol. 14, No. 1, str. 28-36.

55. Brown, P., R. (1983): Independent auditor judgment in the evaluation of internal audit functions, **Journal of Accounting Research**, Vol. 21, No. 2, str. 444-455.

56. Brown, P., R. i Karan, V. (1986): One approach for assessing the operational nature of Auditing standards, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 6, No. 1, str. 134-147.

57. Burt, I. (2014): An Understanding of the Differences between Internal and External Auditors in Obtaining Information About Internal Control Weaknesses, https://na.theiia.org/iiarf/Public%20Documents/Ian-Burt-Executive-Summary.pdf [8.10.2016].

58. Camerer, C. (2001): Behavioral economics: past, present and future, Pasadena: California institute of technology, https://people.hss.caltech.edu/~camerer/ribe239.pdf [8.10.2016].

59. Campbell, A. (1993): Internal audit reliance in the continuing audit engagement, **Internal Auditing**, Vol. 9, str. 56-66.

60. Caplan, D. i Kirschenheiter, M. (2000): The effects of internal audit structure on perceived financial statement fraud prevention, **Contemporary Accounting Research**, Vol. 17, No. 3, str. 387-428.

61. Caplan, D., Janvrin, D. i Kurtenbach, J. (2007): Internal audit outsourcing: an analysis of self-regulation by the accounting profession, **Research in Accounting Regulation**, Vol. 19, str. 3-34.

62. Carcello, J., V., Hermanson, D., R., Neal, T., L. i Riley, R., A. (2002): Board Characteristics and Audit Fees, **Contemporary Accounting Research**, Vol. 19, No. 3, str. 365-384.

63. Carey, P., Subramaniam, N. i Ching, K., C., W. (2006): Internal audit outsourcing in Australia, **Accounting & Finance**, Vol. 46, No. 1, str. 11-30.

64. Cason, T., N. i Gangadharan, L. (2006): An experimental study of compliance and leverage in auditing and regulatory enforcement, **Economic Inquiry**, Vol. 44, No. 2, str. 352-366.

65. CBOK (2015): The CBOK 2015 Global Internal Audit Practitioner Survey, https://global.theiia.org/iiarf/Pages/Common-Body-of-Knowledge-CBOK.aspx [8.10.2016].

66. Center for Audit Quality (CAQ) i The Institute of Internal Auditors (IIA), https://na.theiia.org/special-promotion/PublicDocuments/CAQ-Intersecting-Roles-Report.pdf [8.10.2016].

67. Chambers, D. i Payne, J. (2011): Audit quality and accrual persistence: Evidence from the pre- and post-Sarbanes-Oxley periods, **Managerial Auditing Journal**, Vol. 26, No. 5, str. 437-456.

68. Chang, C., J., Ho, J., L., Y. i Liao, W., M. (1997): The effects of justification, task complexity and experience/training on problem-solving performance, **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 9, str. 98-116.

69. Cheng, J., F. i Lin, W., Y. (2011): The IIA's global internal audit survey: a component of the CBOK study, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, https://na.theiia.org/iiarf/Public%20Documents/2010-CBOK-Characteristics-of-an-Internal-Audit-Activity.pdf [8.10.2016].

70. Choo, L., Fonseca, M., A. i Myles, G. (2013): Lab experiment to investigate tax compliance: audit strategies and messaging, https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/342680/Audit_Strategies_and_Messaging-HMRCResearchReport308.pdf [8.10.2016].

71. Chow, C., Harrison, G., McKinnon, J. i Wu, A. (2002): The Nature and Effects of Public Accounting Firm Organizational Culture: Evidence from Taiwanese Local and U.S. Affiliated Firms, **Accounting, Organizations and Society**, Vol. 27, No. 4/5, str. 347-360.

72. Chow, C., W., Ho, J., L. i Vera-Munoz, S., C. (2008): Exploring the extent and determinants of knowledge sharing in audit engagements, **Asia-Pacific Journal of Accounting and Economics**, Vol. 15, No. 2, str. 141-160.

73. Christopher, J., Sarens, G. i Leung, P. (2009): A critical analysis of the independence of the internal audit function: Evidence from Australia, **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, Vol. 22, No. 2, str. 200-220.

74. Chu, A., G., Du, X. i Jiang, G. (2011): Buy, lie, or die: An investigationof Chinese ST firms' voluntary interimaudit motive and auditor independence, **Journal of Business Ethics**, Vol. 102, No. 1, str. 135-153.

75. Church, B., K. i Schneider, A. (1992): Internal auditor involvement in internal control system design: Is objectivity impaired?, Journal of Applied Business Research, Vol. 8, No. 4, http://search. proquest.com/docview/227592739?pq-origsite=gscholar [8.10.2016].

76. Clark, M., Gibbs, T., E. i Schroeder, R., G. (1981): CPAs judge internal audit department objectivity, **Management Accounting**, Vol. 2, str. 40-43.

77. Clark, M., Gibbs, T., E. i Schroeder, R., B. (1980): Evaluating internal audit departments under SAS No. 9: Criteria for judging competence, objectivity and performance, **The Woman CPA**, Vol. 42, str. 8-11.

78. Cloyd, C., B. (1997): Performance in tax research tasks: the joint effect of knowledge and accountability, **Journal of Accounting Review**, Vol. 72, No. 1, str. 111-130.

79. Cohen, D., A., Dey, A. i Lys, T. (2008): Real and accrual-based earnings management in the pre- and post-Sarbanes Oxley periods, **The Accounting Review**, Vol. 83, No. 3, str. 757-787.

80. Cohen, J., Gaynor, L., M., Krishnamoorthy, G. i Wright, A. (2011): The impact on auditor judgments of ceo influence on audit committee independence, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 30, No. 4, str. 129-147.

81. Contessotto, C. i Moroney, R. (2014): The Association between Audit Committee Effectiveness and Audit Risk, **Accounting and Finance**, Vol. 54, str. 393-418.

82. Cooper, B., J., Leung, P. i Wong, G. (2006): The Asia Pacific literature review on internal auditing, **Managerial Auditing Journal**, Vol. 21, No. 8, str. 822-834.

83. DeAngelo, L., E. (1981): Auditor size and audit quality, **Journal of Accounting and Economics**, Vol. 3, No. 3, str. 183-199.

84. Deloitte (2009): Assessing Audit Committee Effectiveness, https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/in/Documents/risk/Corporate%20Governance/Audit%20Committee/in-gc-assessing-audit-committee-effectiveness-noexp.pdf [8.10.2016].

85. Delloite (2012): Sourcing options for Internal Audit services: your house, your rules, https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/xe/Documents/AboutDeloitte/mepovdocuments/mepov7/dtme_mepov7_internal-audit.pdf [8.10.2016].

86. Delloitte (2015): Audit committee effectiveness, A Deloitte Academy publication, https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/uk/Documents/audit/deloitte-uk-governance-in-focus-audit-committee-effectiveness.pdf [8.10.2016].

87. Desai, N., K., Gerard, G., J. i Tripathy, A. (2007): Cosourcing and external auditors' reliance on the internal audit function, IIA Research Fundation, https://global.theiia.org/iiarf/Public%20Documents/Co%20Sourcing%20and%20external%20auditors%20reliance%20on%20the%20internal%20audit%20function.pdf [8.10.2016].

88. Desai, N., K., Gerard, G., J. i Tripathy, A. (2011): Internal audit sourcing arrangements and reliance by external auditors, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 30, No. 1, str. 149-171.

89. DeZoort, F., T., Houston, R., W. i Peters, M., F. (2001): The Impact of Internal Auditor Compensation and Role on External Auditors' Planning Judgments and Decisions, **Contemporary Accounting Research**, Vol. 18, No. 2, str. 257-281.

90. Dickins, D. i O'Reilly, D. (2009): The qualifications and independence of internal auditors, **Internal Auditing**, Vol. 24, No. 3, str. 14-21.

91. Dilla, W., N., File, R., G., Solomon, I. i Tomassini, L., A. (1991): Predictive bankruptcy judgments by auditors: a probabilistic approach, **Auditing: Advances in Behavioral Research**, Springer-Verlag, New York, str. 113-129.

92. Dimitrova, J., Gorgieva, O. i Kostadinovski, A. (2003): Experts inclusion in the audit for better audit reports, http://eprints.ugd.edu.mk/8482/2/EXPERTS%20INCLUSION%20IN%20THE%20AUDIT%20FOR%20BETTER%20AUDIT%20REPORTS.pdf [8.10.2016].

93. Direktiva 2014/54/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 16/04/2014 o izmjenama Direktive 2006/43/EZ o zakonskim revizijama godišnjih financijskih izvještaja i konsolidiranih fiancijskih izvještaja (SL L 158), http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT [8.10.2016].

94. Dunn, J. (1996): **Auditing: Theory and Practice**, Prentice Hall, London.

95. ECIIA (1996): Position paper on internal auditing in Europe, European Confederation of Institutes of Internal Auditing, Antwerpen, http://portalcodgdh.min-saude.pt/images/7/73/Position_Paper_on_Internal_Auditing_in_Europe.pdf [8.10.2016].

96. ECIIA (2013): Improving cooperation between internal and external audit, European Confederation of Institutes of Internal Auditing, Antwerpen, http://www.eciia.eu/wp-content/uploads/2013/11/ECIIA-Internal-vs-External-Audit-WEB.pdf [8.10.2016].

97. Elliot, R., K. i Korpi, A., R. (1978): **Factors affecting audit fees, in cost benefit analysis of auditing**, F.S. Melvin, Commission on Auditors' Responsibility, AICPA New York.

98. Endaya, K., A. (2014): Coordination and Cooperation between Internal and External Auditors, **Research Journal of Finance and Accounting**, Vol. 5, No. 9, str. 76-80.

99. Engel, E., Hayes, R., M. i Wang, X. (2010): Audit Committee Compensation and the Demand for Monitoring of the Financial Reporting Process, **Journal of Accounting and Economics**, Vol. 49, No. 1-2, str. 136-154.

100. Engle, T., J. (1999): Managing External Auditor Relationships: Capitalizing on the common ground between internal and external auditing standards can create mutual benefits for auditors in both camps, **The Internal Auditor**, Vol. 56, Vol. 4, str. 65-69.

101. Falk, H., Lynne, B., Mestelman, S. i Shehata, M. (1999): Accountant independence, self-interested behavior and ethics: Some experimental evidence, **Journal of Accounting and Public Policy**, Vol. 18, No. 4, str. 395-428.

102. Felix Jr, W., L. i Gramling, A., A. (2001): The contribution of internal audit as a determinant of external audit fees and factors influencing this contribution, **Journal of Accounting Research**, Vol. 39, No. 3, str. 513-534.

103. Filipović, I. (2008): Uloga eksterne revizije u korporativnom upravljanju, **Korporativno upravljanje**, Sinergija, str. 587-614.

104. Fowzia, R. (2010): Co-operation between internal and external auditors: A comparative study on Nationalized and Foreign Banks in Bangladesh, **World Journal of Management**, Vol. 2, No. 2, str. 22-35.

105. Fraser, I., A., Hatherly, D., J. i Lin, K., Z. (1997): An empirical investigation of the use of analytical review by external auditors, **British Accounting Review**, Vol. 29, No. 1, str. 35-47.

106. García-Sánchez, I-M., Frias-Aceituno, J., V. i Garcia-Rubio, R. (2012): Determining Factors of Audit Committee Attributes: Evidence from Spain, **International Journal of Auditing**, Vol. 16, str. 184-213.

107. Gaudernack, J. (2008): Cue combination in auditor's internal control judgments, doktorski rad, Norwegian school of economics and business administration, https://brage.bibsys.no/xmlui//bitstream/id/137348/gaudernack [8.10.2016].

108. Geiger, M., A., Lowe, D., J. i Pany, K., J. (2002): Appearances are important: Outsourced internal audit services and the perception of auditor independence, **The CPA Journal**, Vol. 72, No. 4, str. 20-25.

109. Ghafran, C. i O'Sullivan, N. (2013): The Governance Role of Audit Committees: Reviewing a Decade of Evidence, **International Journal of Management Reviews**, Vol. 15, str. 381-407.

110. Gibbins, M. i Swieringa, R., J. (1995): Twenty years of judgment research in accounting and auditing, **Judgment and decision-making research in accounting and auditing**, Cambridge University Press, New York, 231-249.

111. Gibbs, T., E. i Schroeder, R., G. (1979): Evaluating the competence of internal audit departments, **Symposium on Auditing Research III**, Dept. of Accountancy, University of Illinois Urbana, str. 207-225.

112. Gilmour, G. i Wong-Ariyaporn, S. (2003): **Audit committees: Good practices for meeting market expectations**, PricewaterhouseCoopers.

113. Gist, M., E. i Mitchell, T., R. (1992): Self-efficacy: A theoretical analysis of its determinants and malleability, **Academy of Management Review**, Vol. 17, No. 2, str. 183-211.

114. Glover, S., M., Prawitt, D., F. i Wood, D., A. (2008): Internal Audit Sourcing Arrangement and the External Auditor's Reliance Decision, **Contemporary Accounting Research**, Vol. 25, No. 1, str. 193-213.

115. Godec, M. (2013): The influence of unconscious motives on decision-making of auditors, magistarski rad, Ekonomska fakulteta Ljubljana.

116. Godec, M. i Slapničar, S. (2014): Does a long-term personal relationship between an auditor and a client invoke conscious misjudgments or unconscious biases? An experimental analysis, American Accounting Association Annual Meeting, Atlanta, Georgia, http://www.eaa2014.org/userfiles/FLLLIIG_EKFHMH_SL9TD0VS.pdf [8.10.2016].

117. Goh, B., W. (2009): Audit Committees, Boards of Directors, and Remediation of Material Weaknesses in Internal Control, **Contemporary Accounting Research**, Vol. 26, No. 2, str. 549-579.

118. Goodwin, J. i Yeo, T., Y. (2001): Two factors affecting internal audit independence and objectivity: Evidence from Singapore, **International Journal of Auditing**, Vol. 5, No. 2, str. 107-125.

119. Goodwin, J. (2003): The relationship between the audit committee and the internal audit function: evidence from Australia and New Zealand, **International Journal of Auditing**, Vol. 7, No. 3, str. 263-278.

120. Goodwin, J. (2004): A comparison of internal audit in the private and public sectors, **Managerial Auditing Journal**, Vol. 19, No. 5, str. 640-650.

121. Goodwin-Stewart, J. i Kent, P. (2006): Relation between external audit fees, audit committee characteristics and internal audit, **Accounting & Finance**, Vol. 46, No. 3, str. 387-404.

122. Gramling, A., A i Vandervelde, S., D. (2006): Assessing internal audit quality, **Internal Auditing**, Vol. 21, No. 3, str. 26-33.

123. Gramling, A., A. (1999): External auditors' reliance on work performed by internal auditors: The influence of fee pressure on this reliance decision, **Auditing**, Vol. 18, str. 117-135.

124. Gramling, A., A., Maletta, M., J., Schneider, A. i Church, B., K. (2004): The role of the internal audit function in corporate governance: A synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research, **Journal of Accounting Literature**, Vol. 23, str. 194-243.

125. Granberg, L. i Hoglund, L. (2011): The auditors' way to acquire knowledge about a company's environment, magistarski rad, Kristianstad University, http://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:434617/FULLTEXT01.pdf [8.10.2016].

126. Gray, J. i Hunton, J., E. (2011): External auditors' reliance on the internal audit function: The role of second-order belief attribution, working Paper, Bentley University, http://moore.sc.edu/UserFiles/moore/Documents/School%20of%20Accounting/Research/Hunton%20Feb%202011%20Workshop.pdf [8.10.2016].

127. Greenspan, J., W., Bums, D., C. i Lightle, S. (1994): Gauging the internal auditor's responsibility: The case of a tender offer, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 13, No. 2, str. 77-85.

128. Gregson, T., Wendell, J. i Aono, J. (1994): Role Ambiguity, Role Conflict and Perceived Environmental Uncertainty: Are the Scales Measuring Separate Constructs for Accountants?, **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 6, No. 1, str. 144-159.

129. Gundry, C., L. i Liyanarachchi, A., G. (2007): Time Budget Pressure, Auditors Personality Type and the Incidence of Reduced Audit Quality Practices, **Pacific Accounting Review**, Vol. 19, No. 2, str. 125-152.

130. Hackenbrack, K. i Nelson, M., W. (1996): Auditors' incentives and their application of financial accounting standards, **The Accounting Review**, Vol. 71, No. 1, str. 43-59.

131. Hakansson, P. i Johansson, A. (2014): To cooperate with internal auditors or not: Is that a dilemma for Swedish external auditors?, magistarski rad, Section for Health and Society, Centre for Business Studies, Kristianstad Univesrity, http://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:734665/FULLTEXT01.pdf [8.10.2016].

132. Haley, D., C. i McKeon, J., M. (1990): Decentralized operational auditing-the effective use of the internal audit function, **Mid-Atlantic Journal of Business**, Vol. 26, No. 2, str. 81-89.

133. Hanafi, H., M. (2013): The Impact of Management Influence and Incentive Based Compensation on Internal Auditors' Objectivity: A Cross Cultural Study, doktorski rad, Griffith University, https://www120.secure.griffith.edu.au/rch/file/3e17e47a-3aa3-45d59c7ca4d7fe416453/1/Mohd%20Hanafi_2013_01Abstract.pdf [8.10.2016].

134. Hay, D. i Knechel, W., R. (2002): Evidence on the associations among elements of internal control and external assurance, International Symposium on Auditing Research, https://researchspace.auckland

.ac.nz/bitstream/handle/2292/22279/Evidence%20on%20the%20Impact%20of%20Internal%20Control%20and%20C orporate%20Governance%20on%20Audit%20Fees.pdf?sequence=9 [8.10.2016].

135. Hazami-Ammar, S. (2015): Critical analysis of internal audit independence: international literature, **Journal of Research in Business, Economics and Management**, Vol. 3, No. 3, str. 214-222.

136. Heider, F. (1958): The psyhology of interpersonal relations, preuzeto iz: Munro, L. i Stewart, J. (2010): External auditors' reliance on internal audit: the impact of sourcing arrangements and consulting activities, **Accounting & Finance**, Vol. 50, No. 2, str. 7.

137. HIIR (2014): Uloga interne revizije u korporativnom upravljanju, rizicima i usklađenosti/ Razvoj i širenje globalne platforme zagovaranja, http://www.hiir.hr/UserDocsImages/MATERIJALI/GLOBALNI%20SAVJET%20U%20BE%C4%8CU.pdf [8.10.2016].

138. HKSA (2002): A guide for effective audit committees, Hong Kong Society of Accountants. http://app1.hkicpa.org.hk/publications/audit/audite.pdf [8.10.2016].

139. Ho, S. i Hutchinson, M. (2010): Internal audit department characteristics/ activities and audit fees: Some evidence from Hong Kong firms, **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, Vol. 19, No. 2, str. 121-136.

140. Horonitz, M. (2013): Psihologija ekonomskog ponašanja, priručnik o osnovama bihevioralne ekonomije, on-line priručnik, Edunova, http://www.edunova.hr/wp-content/uploads/2013/10/BE-prirucnik-www.edunova.hr_.pdf [8.10.2016].

141. Hyatt, T. i Prawitt, D. (2001): Does Congruence between Audit Structure and Auditors' Locus of Control Affect Job Performance?, **The Accounting Review**, Vol. 76, No. 2, str. 263-274.

142. IIA (2009): IIA Position paper: The role of internal auditing in resourcing the internall audit activity, The Institute of Intrenal auditors [8.10.2016].

143. Imoniana, J., O., Antunes, MT., P., Mattos, S., M. i Maciel, E. (2008): The analytical review procedures in audit: an exploratory study, **Advances in Scientific and Applied Accounting**, Vol. 5, No. 2, str. 282-303.

144. Insitut internih revizora-IIA (2009): Internal audit in Croatia, Hrvatski institut internih revizora, Zagreb, http://www.pwc.hr/en/publikacije/assets/istrazivanje/ia_report_2009_eng.pdf [8.10.2016].

145. Insitut internih revizora-IIA (2009): Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja, Hrvatski institut internih revizora, Zagreb.

146. Insitut internih revizora-IIA (2012): International standards for the profesional practice of internal auditing, http://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20English.pdf [8.10.2016].

147. Institut internih revizora-IIA (2014): The audit committee: Internal adudit oversight, https://na.theiia.org/about-ia/PublicDocuments/08775_QUALITY-AC_BROCHURE_1_FINAL.pdf [8.10.2016].

148. Institut internih revizora-IIA (2016): Standardi za profesionalno obavljanje interne revizije, Hrvatski institut internih revizora, Zagreb.

149. ISA (UK and Ireland) 610 (2013), https://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/Audit-and-Assurance-Team/ISA-(UK-and-Ireland)-610-June-2013.pdf [8.10.2016].

150. Ittonen, K. (2010): A Theoretical Examination of the Role of Auditing and the Relevance of Audit Reports, http://www.uva.fi/materiaali/pdf/isbn_978-952-476-298-4.pdf [8.10.2016].

151. James, K. (2003): The effects of internal audit structure on perceived financial statement fraud prevention, **Accounting Horizons**, Vol. 17, No. 4, str. 315-327.

152. Ježovita, A. (2013): Mogućnosti potpunog ili djelomičnog outsourcinga funkcije interne revizije, **Zbornik radova 16. savjetovanja Interna revizija i kontrola**, str. 177-190.

153. Johnstone, K., M., Sutton, M., H. i Warfield, T., D. (2001): Antecedents and consequences of independence risk: Framework for analysis, **Accounting Horizons**, Vol. 15, No. 1, str. 1-18.

154. Johnstone, K., Li, C. i Rupley, K., H. (2011): Changes in corporate governance associated with the revelation of internal control material weaknesses & their subsequent remediation, **Contemporary Accounting Research**, Vol. 28, No. 1, str. 331-338.

155. Jones, J., Massey, D., W. i Thorne, L. (2003): Auditors' ethical reasoning: Insights from past research and implications for the future, **Journal of Accounting Literature**, Vol. 22, str. 45-103.

156. Kachelmeier, S., J. i Messier, W., F. (1990): An Investigation of the Influence of a Nonstatistical Decision Aid on Auditor Sample Size Decisions, **Accounting Review**, Vol. 65, No. 1, str. 209-226.

157. Kadous, K., Magro, A., M. i Spilker, B., C. (2008): Do effects of client preference on accounting professionals' information search and subsequent judgments persist with high practice risk?, The **Accounting Review**, Vol. 83, No. 1, str. 133-156.

158. Kahneman, D. (2003): A perspective on judgment and choice, **American Psychologist**, Vol. 58, No. 9, str. 697-720.

159. Kahneman, D. (2011): **Thinking, fast and slow**, Macmillan.

160. Kaplan, S., E., Moeckel, C. i Williams, J., D. (1992): Auditors' hypothesis plausibility assessments in analytical review setting, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 11, No. 2, str. 50-65.

161. Kelton, A. S. i Yang, Y. (2008): The impact of corporate governance on Internet financial reporting, **Journal of Accounting and Public Policy**, Vol. 27, str. 62-87.

162. Kennedy, J. (1993): Debiasing audit judgment with accountability: a framework and experimental results, **Journal of Accounting Research**, Vol. 31, No. 2, str. 231-245.

163. Krishnan, J. (2005): Audit Committee Quality and Internal Control: An Empirical Analysis, **The Accounting Review**, Vol. 80, No. 2, str. 649-675.

164. King, R. (1991): Using experimental economics in auditing research, **Auditing: Advances in Behavioral Research**, Springer-Verlag, New York, str. 93-112.

165. Knechel, W., R. (2000): Behavioral research in auditing and its impact on audit education, **Issues in Accounting Education**, Vol. 15, No. 4, str. 695-712.

166. KPMG (2008): Strategic sourcing options for intrenal audit, reducing costs and enhancing return, http://kpmg.com.au/portals/0/ias_strategic-sourcing-ia200804.pdf [8.10.2016].

167. KPMG (2009): The case for sourcing internal audit, KPMG International, http://www.audit-committee-institute.be/dbfetch/52616e646f6d4956bfa465ba928486e98999e4c86906ac2f/a_case_for_sourcing.pdf [8.10.2016].

168. Krishnamoorthy, G. (2001): A Cascaded Inference Model for Evaluation of the Internal Audit Report, **Decision Sciences**, Vol. 32, No. 3, str. 499-520.

169. Krishnamoorthy, G. (2002): A multistage approach to external auditors' evaluation of the internal audit function, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 21, No. 1, str. 95-121.

170. Krogstad, J., L., Ridley, A., J. i Rittenberg, L., E. (1999): Where are we going: How the new definition of internal auditing impacts the profession's evolution, **The Internal Auditor**, Vol. 56, str. 26-33.

171. Kwong, Cheng, P., Y. (2011): Improving audit judgment and decision making with dual system cognitive model, **Journal of Modern Accounting and Auditing**, Vol. 7, No. 10, str. 1060-1069.

172. Lee, C., J. i Gu, Z. (1998): Low balling, legal liability and auditor independence, **The Accounting Review**, Vol. 73, No. 4, str. 533-555.

173. Lee, H. (2012): Incentive contracts and time pressure on audit judgment performance, **Managerial Auditing Journal**, Vol. 27, No. 3, str. 263-283.

174. Lee, M., Ross, M., T. i Little, H., T. (2012): An experimental study on individual and group judgments in analytical procedures of audit, **International Journal of Bussiness and Behavioral Sciences**, Vol. 2, No. 6, str. 31-52.

175. Lehman, C., M. i Norman, C., S. (2006): The effects of experience on complex problem representation and judgment in auditing: An experimental investigation, **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 18, No. 1, str. 65-83.

176. Libby, R. (1991): Experimental research and the distinctive features of accounting settings, **Auditing: Advances in Behavioral Research**, Springer-Verlag, New York, str. 1-20.

177. Libby, R. (1995): The role of knowledge and memory in audit judgment, **Judgment and decision-making research in accounting and auditing**, Cambridge University Press, New York, str. 176-206.

178. Libby, R. i Frederick, D., M. (1990): Experience and the ability to explain audit findings, Journal of Accounting Research, Vol. 28, No. 2, str. 348-367.

179. Libby, R. i Lipe, M., G. (1992): Incentives, efforts, and the cognitive process involved in accounting-related judgments, **Journal of Accounting Research**, Vol. 30, No. 2, str. 249-273.

180. Libby, R. i Luft, J. (1993): Determinants of judgment performance in accounting settings: ability, knowledge, motivation and environment, **Accounting, Organizations and Society**, Vol. 18, No. 5, str. 425-450.

181. Libby, R. i Tan, H., T. (1994): Modeling the determinants of audit expertise, **Accounting, Organizations and Society**, Vol.19, No. 8, str. 701-716.

182. Libby, R., Bloomfield, R. i Nelson, M., W. (2000): Experimental research in financial accounting, **Accounting, Organizations and Society**, Vol. 27, No. 8, str. 775-810.

183. Ličen, T. (2013): Triangulation of audit evidence in auditor's fraud risk assessments of financial statements, magistarski rad, Ekonomska poslovna fakulteta Maribor.

184. Lin, K., Fraser, I. i Hatherly, D. (2000): An experimental study of auditor analytical review judgments, **Journal of Business Finance and Accounting**, Vol. 27, No. 7-8, str. 821-857.

185. Low, K., Y. (2004): The effects of industry specialization on audit risk assessments and audit-planning decisions, **The Accounting Review**, Vol. 79, No. 1, str. 201-219.

186. Maines, L., A. (1995): Judgment and decision-making research in financial accounting: A review and analysis, **Judgment and decision-making research in accounting and auditing**, Cambridge University Press, New York, str. 76-101.

187. Mala, R. i Chand, P. (2015): Judgment and decision-making research in auditing and accounting: future research implications of person, task, and environment perspective, **Accounting Perspectives**, Vol. 14, No. 1, str. 1-50.

188. Maletta, M., J. (1993): An Examination of Auditors' Decisions to Use Internal Auditors as Assistants: The Effect of Inherent Risk, **Contemporary Accounting Research**, Vol. 9, No. 2, str. 508-525.

189. Maletta, M., J. i Kida, T. (1993): The effect of risk factors on auditors' configural information processing, **Accounting Review**, Vol. 68, No. 3, str. 681-691.

190. Malik, M. (2014): Audit Committee Composition and Effectiveness: A Review of Post-SOX Literature, **Journal of Management Control**, Vol. 25, No. 2, str. 81-117.

191. Margheim, L. i Label, W. (1990): External auditor reliance on internal auditors when audit risk is high: Some empirical findings, **Advances in Accounting**, Vol. 8, str. 293-311.

192. Margheim, L., L. (1986): Further evidence on external auditors' reliance on internal auditors, **Journal of Accounting Research**, Vol. 24, No. 1, str. 194-205.

193. Massey, D., W. (2002): The importance of context in investigating auditors' moral abilities, **Research on Accounting Ethics**, Vol. 8, No. 2, str. 195-247.

194. Mat Zain, M. i Subramaniam, N. (2007): Internal auditor perceptions on audit committee interactions: a qualitative study in Malaysian public corporations, **Corporate Governance: An International Review**, Vol. 15, No. 5, str. 894-908.

195. McDaniel, L., S. (1990): The effects of time pressure and audit program structure on audit performance, **Journal of Accounting Research**, Vol. 28, No. 2, str. 267-285.

196. Međunarodne smjernice revizijske prakse 1000, http://www.revizorska-komora.hr/pdf/MRevS/3_KB-za-CIP-795.pdf.

197. Međunarodni revizijski standardi, 56, 96, 200, 620, A23, Narodne novine 71, 2009.

198. Međunarodni revizijski standardi, 610, Korištenje radom internih revizora, Izmjenjeno izdanje, Hrvatska revizorska komora, Zagreb.

199. Međunarodni standard za angažmana s izražavanjem uvjerenja 3000, http://www. revizorska-komora.hr/pdf/MRevS/6_2010-msiu-3000-ur.pdf.

200. Melville, R. (2003): The contribution internal auditors make to strategic management, **International Journal of Auditing**, Vol. 7, No. 3, str. 209-223.

201. Messier, W., F. i Schneider, A. (1988): A hierarchical approach to the external auditor's evaluation of the internal auditing function, **Contemporary Accounting Research**, Vol. 4, No. 2, str. 337-353.

202. Messier, W., F. (1995): Research in and development of audit-decision aids, **Judgment and decision-making research in accounting and auditing**, Cambridge University Press, New York, str. 207-228.

203. Mills, T., Y. (1996): The effect of cognitive style on external auditors' reliance decisions on internal audit functions, **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 8, str. 49-73.

204. Mohd-Sanusi, Z. i Mohd-Iskandar, T. (2007): Audit judgment performance: Assessing the effect of performance incentives, effort and task complexity, **Managerial Auditing Journal**, Vol. 22, No. 1, str. 34-52.

205. Mohd-Sanusi, Z. i Mohd-Iskandar, T. (2011): Assessing the effects of self-efficiacy and task complexity on internal control audit judgment, **Asian Academy of Management Journal of Accounting and Finance**, Vol. 7, No. 1, str. 29-52.

206. Moore, D., A., Tanlu, L. i Bazerman, M., H. (2010): Conflict of interest and the intrusion of bias, **Judgment and Decision Making**, Vol. 5, No. 1, str. 37-53.

207. Morck, R. (2008): Behavioral finance in corporate governance: Economics and ethics of the devil's advocate, **Journal of Management and Governance**, Vol. 12, No. 2, str. 179-200.

208. Morrill, C. i Morrill, J. (2003): Internal auditors and the external audit: a transaction cost perspective, **Managerial Auditing Journal**, Vol. 18, No. 6/7, str. 490-504.

209. Munro, L. i Stewart, J. (2010): External auditors' reliance on internal audit: The impact of sourcing arrangements and consulting activities, **Accounting & Finance**, Vol. 50, No. 2, str. 371-387.

210. Munro, L. i Stewart, J. (2011): External auditors' reliance on internal auditing: Further evidence, **Managerial Auditing Journal**, Vol. 26, No. 6, str. 464-481.

211. Muqattash, R., S. (2013): Audit committees effectiveness and its impact on the objectivity of the internal auditors: Evidence from United Arab Emirates, **Research Journal of Finance and Accounting**, Vol. 4, No. 16, str. 23-31.

212. Mutchler, J., F. (2003): Independence and objectivity: A framework for research opportunities in internal auditing, **Research Opportunities in Internal Auditing**, str. 231-268.

213. Nagy, A., L. i Cenker, W., J. (2002): An assessment of the newly defined internal audit function, **Managerial Auditing Journal**, Vol. 17, No. 3, str. 130-137.

214. Naiker, V. i Sharma, D., S. (2009): Former Audit Partners on the Audit Committee and Internal Control Deficiencies, **The Accounting Review**, Vol. 84, No. 2, str. 559-587.

215. Nasser, E. (2015) Audit Committee Effectiveness: Relationship with Audit Committee Characteristics and Interaction with the Internal Audit Department: Case of Egypt, Journal of Accounting & Marketing, Vol. 4, No. 2, https://www.omicsgroup.org/journals/audit-committee-effectiveness-relationship-with-audit-committee-characteristics-and-interaction-with-the-internal-audit-department-case-of-egypt-2168-9601 -1000129 .php?aid=57314 [8.10.2016].

216. Nelson, M. i Tan, H., T. (2005): Judgment and decision making research in auditing: A task, person and interpersonal interaction perspective, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 24, No. 1, str. 41-71.

217. Nelson, M., W. (2009): A model and literature review of professional skepticism in auditing, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 28, No. 2, str. 1-34.

218. Oehlert, G., W. (2010): A first course in design and analysis of experiments, University of Minnesota, http://conservancy.umn.edu/bitstream/handle/11299/168002/A%20First%20Course%20in%20Design%20and%20Analysis%20of%20Experiments_OehlertG_2010.pdf?sequence=1&isAllowed [8.10.2016].

219. Olofsson, M. i Puttonen, B. (2011): Structure and professional judgment in audit planning, Kristianstad University, http://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:437981/FULLTEXT01.pdf [8.10.2016].

220. Orlović, l. (2016): Izmijenjeni Međunarodni revizijski standard 610, RiF br. 10, Zagreb, str. 45-48.

221. Paape, L., Scheffe, J. i Snoep, P. (2003): The relationship between the internal audit function and corporate governance in the EU-a survey, **International Journal of Auditing**, Vol. 7, No. 3, str. 247-262.

222. Paape, L. (2007): **Corporate governance: The impact on the role, position, and scope of services of the internal audit function**, https://repub.eur.nl/.../EPS2007111MKT9058921437PAAPE.pdf [8.10.2016].

223. Pasewark, W., R. i Strawser, J., R. (2009): An investigation of auditor judgments of the effect of preliminary analytical procedures on the extent of substantive testing, **Accounting & Finance**, Vol. 32, No. 2, str. 91-108.

224. Peecher, M., E. i Solomon, I. (2001): Theory and experimentation in studies of audit judgments and decisions: avoiding common research traps, **International Journal of Auditing**, Vol. 5, No. 3, str. 193-203.

225. Persellin, J., S. (2008): An experimental analysis of the factors impacting audit committee members' judgments and decisions, doktorski rad, The University of Texas at San Antonio.

226. Petravick, S. (1997): Outsourcing Internal Audit isn't only the Big Firm's Game, **The CPA Journal**, Vol. 67, No. 5, str. 62-63.

227. Pincus, K., V. (1990): Auditor individual differences and fairness of presentation judgments, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 9, No. 3, str. 150-166.

228. Plant, K. (2014): Internal audit outsourcing practices in the South African public sector, **African Journal of Public Affairs**, Vol. 7, No. 3, str. 73-87.

229. Ponemon, L. (1992): Ethical reasoning and selection-socialization in accounting, **Accounting, Organizations and Society**, Vol. 17, No. 3-4, str. 239-258.

230. Pop, A., Bota-Avram, C. i Bota-Avram, F. (2008): The relationship between internal and external audit, **Annales Universitatis Apluensis Series Oeconomica**, Vol. 1, No. 10, str. 1-18.

231. Poznanić, V. (2011): Uloga odbora za reviziju u korporativnom upravljanju, http://www.ief.rs/wp-content/uploads/2011/03/ULOGA-ODBORA-ZA-REVIZIJU-U-KORPORATIVNOM-UPRAVLJANJU.pdf [8.10.2016].

232. Pravilnik o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizijskog društva, samostalnih revizora, zajedničkih revizijskih ureda i ovlaštenih revizora, Narodne novine br. 62/11 i 49/12, Zagreb.

233. Pravilnik o vođenju Registra revizorskih društava, samostalnih revizora, zajedničkih reviziorskih ureda i ovlaštenih revizora, Narodne novine br. 32/07, Zagreb.

234. Prawitt, D., F., Sharp, N., Y. i Wood, D., A. (2011): Reconciling archival and experimental research: Does internal audit contribution affect the external audit fee?, **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 23, No. 2, str. 187-206.

235. Privitera, G., J. (2014): **Research methods for the behavioral sciences**, Sage Publications, Inc.

236. Pucheta-Martínez, M., C. i García-Meca, E. (2014): Institutional Investors on Boards and Audit Committees and Their Effects on Financial Reporting Quality, **Corporate Governance: An International Review**, Vol. 22, No. 4, str. 347-363.

237. Quadackers, L., M. (2009): A study of auditors' skeptical characteristics and their relationship to skeptical judgments and decisions, doktorski rad, Vrije Universiteit, Amsterdam.

238. Raghunandan, K. i McHugh, J. (1994): Internal auditors' independence and interactions with audit committees: challenges of form and substance, **Advances in Accounting**, Vol. 12, No. 1, str. 313-333.

239. Raghunandan, K., Read, W., J. i Rama, D., V. (2001): Audit committee composition, 'gray directors' and interaction with internal auditing, **Accounting Horizons**, Vol. 15, No. 2, str. 105-118.

240. Ramasawmy, D. i Ramen, M. (2012): An Evaluation on how External Auditors can benefit from the good work relationship with Internal Auditors for Audit Assignments, International Conference on Applied and Management Sciences, Bangkok, str. 117-122, http://psrcentre.org/images/extraimages/9%20612035.pdf [8.10.2016].

241. Raos, J. (2008): Eksperimentalni dizajn u vrednovanju učinkovitosti sustava e-učenja, Prirodoslovno-matematički fakultet Split, http://mapmf.pmfst.hr/~ani/radovi/diplomski/Raos_Josipa_Eksperimentalni%20dizajn%20rujan2008.pdf [8.10.2016].

242. Reding, K., F., Sobel, P., J., Anderson, U., L., Head, M., J., Ramamoorti, S., Salamasick, M. i Riddle, C. (2009): **Internal Auditing: Assurance & Consulting Services**, The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF), Florida.

243. Registar ovlaštenih revizora, Hrvatska revizorska komora, Zagreb, http://www.revizorska-komora.hr/index.php/registri/pretraga.html [8.10.2016].

244. Ronnen, J. i Yaari, V. (2008): **Earnings management**, Springer US.

245. Ruiz-Barbadillo, E., Gomez-Aguilar, N. i Carrera, N. (2009): Does mandatory audit firm rotation enhance auditor independence? Evidence from Spain, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 28, No. 1, str. 113-135.

246. Sarens, G. i De Beelde, I. (2006): The relationship between internal audit and senior management: A qualitative analysis of expectations and perceptions, **International Journal of Auditing**, Vol. 10, No. 3, str. 219-241.

247. Schmutte, J. i Duncan, J., R. (2009): Professional judgment: A model for accounting and auditing decisions, **The CPA Journal**, Vol. 79, No. 9, str. 32-35.

248. Schneider, A. (1984): Modeling external auditors' evaluations of internal auditing, **Journal of Accounting Research**, Vol. 22, No. 2, str. 657-678.

249. Schneider, A. (1985): Consensus among auditors in evaluating the internal audit function, **Accounting and Business Research**, Vol. 15, No. 60, str. 297-301.

250. Schneider, A. (1985): The reliance of external auditors on the internal audit function, **Journal of Accounting Research**, Vol. 23, No. 2, str. 911-919.

251. Schwartz, S., T. (2002): Experiential learning in auditing: Four experiments for the classroom, School of Management, Binghamton University, https://fisher.osu.edu/~young.53/AuditExp_8_23_02.pdf [8.10.2016].

252. Selim, G. i Yiannakas, A. (2000): Outsourcing the internal audit function: A survey of the UK public and private sectors, **International Journal of Auditing**, Vol. 4, No. 3, str. 213-226.

253. Selim, G., Sudarsanam, S. i Lavine, M. (2003): The role of internal auditors in mergers, acquisitions and divestitures: An international study, **International Journal of Auditing**, Vol. 7, No. 3, str. 223-246.

254. Selim, G., Woodward, S. i Allegrini, M. (2009): Internal auditing and consulting practice: A comparison between UK/Ireland and Italy, **International Journal of Auditing**, Vol. 13, No. 1, str. 9-25.

255. Sever, Mališ, S., Tušek, B. i Žager, L. (2012): **Revizija-načela, standardi, postupci**, HZRFD, Zagreb.

256. Shafer, W., E., Ketchand, A., A. i Morris, R., E. (2004): Auditors' willingness to advocate client-preferred accounting principles, **Journal of Business Ethics**, Vol. 52, No. 3, str. 213-227.

257. Shanteau, J. (1989): Cognitive heuristics and biases in behavioral auditing: Review, comments and observations, **Accounting, Organizations and Society**, Vol. 14, No. 1-2, str. 165-177.

258. Sharma, D. i Subramaniam, N. (2005): Outsourcing of internal audit services in Australian firms: Some preliminary evidence, **Asian Academy of Management Journal of Accounting and Finance**, Vol. 1, No. 1, str. 33-52.

259. Shaub, M., K. i Lawrence, J., E. (1996): Ethics, experience and professional skepticism: A situational analysis, **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 8, str. 124-157.

260. Shelton, S., W. (1999): The effect of experience on the use of irrelevant evidence in auditor judgment, **The Accounting Review**, Vol. 74, No. 2, str. 217-224.

261. Slapničar, S., Zaman, Groff, M. i Lončarski, I. (2012): Can oversight mitigate auditor's motivated reasoning? An experimental study, **Economic and Business Review for Central and South-Eastern Europe**, Vol. 17, No. 3, str. 371-391.

262. Solomon, I. i Shields, M., D. (1995): Judgment and decision-making research in auditing, **Judgment and decision-making research in accounting and auditing**, Cambridge University Press, New York, str. 137-176.

263. Solomon, I., Shields, M., D. i Whittington, O., R. (1999): What do industry-specialist auditors know?, **Journal of Accounting Research**, Vol. 37, No. 1, str. 191-208.

264. Solomon, I. i Trotman, K., T. (2003): Experimental judgment and decision research in auditing, **Accounting, Organizations and Society**, Vol. 28, No. 4, str. 395-412.

265. Soltani, B. (2010): **Revizija, međunarodni pristup**, Mate, Zagreb.

266. Song, J. i Windram, B. (2004): Benchmarking Audit Committee Effectiveness in Financial Reporting, **International Journal of Auditing**, Vol. 8, str. 195-205.

267. Spekle, R., F., Van Elten, H., J. i Kruis, A., M. (2007): Sourcing of Internal Auditing: An Empirical Study, **Management Accounting Research**, Vol. 18, No. 1, str. 102-124.

268. Spencer Pickett, K., H. (2004): The Internal Auditor at Work-A Practical Guide to Everyday Challenges, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, http://samples.sainsburysebooks.co.uk/9780471488118_sample_382993.pdf [8.10.2016].

269. Stewart, J. i Subramaniam, N. (2010): Internal audit independence and objectivity: Emerging research oportunities, **Managerial Auditing Journal**, Vol. 25, No. 4, str. 328-360.

270. Stojić, H. (2010): Experimental economics, rethinking the rules, prikaz knjige, **Privredna kretanja i ekonomska politika**, Vol. 20, No. 123, str. 95-106.

271. Subramaniam, N., Ng, C. i Carey, P. (2004): Outsourcing internal audit services: An empirical study on Queensland government entities, **Australian Accounting Review**, Vol. 14, No. 3, str. 86-95.

272. Suciu, G. (2008): Similarities and Differences Between Internal Auditing, Internal Public Auditing and Other Services, Annals of University of Craiova-Economic Sciences Series, Vol. 3, No. 36, 1436-1443.

273. Suwaidan, M., S. i Qasim, A. (2010): External auditors' reliance on internal auditors and its impact on audit fees: An empirical investigation, **Managerial Auditing Journal**, Vol. 25, No. 6, str. 509-525.

274. Suyono, E. (2012): Determinant factor affecting the audit quality: An Indonesian perspective, **Global Review of Accounting and Finance**, Vol. 3, No. 2, str. 42-57.

275. Swanger, S., L. i Chewning, E., G. (2001): The Effect of Internal Audit Outsourcing on Financial Analysts' Perceptions of External Auditor Independence, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 20, No. 2, str. 115-129.

276. Tan, H., T. i Libby, R. (1997): Tacit Managerial versus Technical Knowledge as Determinants of Audit Expertise in the Field, **Journal of Accounting Research**, Vol. 35, No. 1, str. 97-113.

277. Tan, H., T. i Kao, A. (1999): Accountability effect on auditor's performance: the influence of knowledge, problem solving ability and task complexity, **Journal of Accounting Research**, Vol. 37, No. 1, str. 208-223.

278. Tan, H., Ng, B., P. i Mak, W., Y. (2002): The effects of task complexity on auditors' performance: The impact of accountability and knowledge, **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, Vol. 21, No. 2, str. 81-95.

279. Tan, H., T. i Trotman, K., T. (2010): Effects of the timing of auditors' income-reducing adjustment concessions on financial officers' negotiation judgments, **Contemporary Accounting Research**, Vol. 27, No. 4, str. 1207-1239.

280. Taylor, M., E., Peden, V., S. i Welch, J., K. (1997): Internal auditor use: Different perceptions, **Internal Auditing,** Vol. 12, str. 35-40.

281. Tiessen, P. i Colson, R., H. (1990): External auditor reliance on internal audit, **Internal Auditing**, Vol. 5, No. 3, str. 10-22.

282. Tipurić, D. i Prester, J. (2003): Teorija očekivanog izbora, http://web.efzg.hr/dok/OIM/dtipuric/Teorija%20ocekivanog%20izbora.pdf [8.10.2016].

283. Tipurić, D. (2013): H. A. Simon i bihevioristička teorija odlučivanja, http://web.efzg.hr/dok/OIM/dtipuric/Simonova%20bihevioristi%C4%8Dka%20teorija-2013.pdf [8.10.2016].

284. Tipurić, D. (2013): Strategije optimizirajućih i zadovoljavajućih odluka, http://web.efzg.hr/dok/OIM/dtipuric/Strategije%20optimiziraju%C4%87ih%20i%20zadovoljavaju%C4%87ih%20odluka.pdf [8.10.2016].

285. Treasury, H., M (2015): Cooperation Between Internal and External Auditors. A Good Practice Guide, National audit office, http://www. hm-treasury. gov. uk/d/auditors_190105. pdf [8.10.2016].

286. Trotman, K., T. (1998): Audit judgment research-issues addressed, research methods and future directions, **Accounting & Finance**, Vol. 38, No. 2, str. 115-156.

287. Trotman, K., T. (2001): Design issues in Audit JDM Experiments, **International Journal of Auditing**, Vol. 5, No. 3, str. 181-192.

288. Trotman, K., T. (2006): Professional Judgment: Are Auditors Being Held to a Higher Standard Than Other Professionals?, Institute of Chartered Accountants in Australia, https://www.charteredaccountants.com.au/~/media/Files/Industry%20topics/Audit%20and%20Assurance/Resources%20Toolkit/Prof_Judgement_report_0906.ashx [8.10.2016].

289. Turković, J. (2014): Savjetodavna uloga interne revizije, www.mfin.hr/hr/10-godisnji-seminar [8.10.2016].

290. Turley, S. i Zaman, M. (2007): Audit Committee effectiveness: informal processes and behavioural effects, **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol. 20, No. 5, str. 765-788.

291. Tušek, B. i Žager, L. (2006): **Revizija**, HZRFD, Zagreb.

292. Tušek, B. (2007): Revizijski odbor u sustavu korporativnog upravljanja, **Ekonomska istraživanja**, Vol. 20, No. 2, str. 86-103.

293. Tušek, B. i Sever, S. (2007): Uloga interne revizije u povećanju kvalitete poslovanja poduzeća u RH-empirijsko istraživanje, **Zbornik radova Ekonomskog fakulteta Zagrebu**, Vol. 5, No. 1, str. 273-294.

294. Tušek, B., Filipović, D. i Pokrovac, I. (2008): Uloga revizijskog odbora u povećanju efikasnosti eksternih i internih mehanizama korporativnog upravljanja, **Zbornik radova Ekonomskog fakulteta Zagreb**, Vol. 6, No. 1, str. 223-240.

295. Tušek, B., Filipović, I. i Filipović, D. (2009): Istraživanje odnosa eksterne revizije i nadzornih odbora u Republici Hrvatskoj, **Zbornik radova Ekonomskog fakulteta Zagreb**, Vol. 7, No. 1, str. 122-141.

296. Tušek, B. (2011a): Pripćavanje nedostataka u internim kontrolama u procesu revizije financijskih izvještaja, **RiF**, br. 6, Zagreb, str. 68-72.

297. Tušek, B. (2011b): Korištenje radom internog revizora i revizorovog eksperta u reviziji financijskih izvještaja, **RiF**, br. 1, Zagreb, str. 77-85.

298. Tušek, B. (2013): Suradnja interne i eksterne revizije prema revizijskim standardima, **RiF**, br. 9, Zagreb, str. 23-29.

299. Tušek, B. i Sever, Mališ, S. (2013): Izazovi interne revizije ulaskom u EU, **Zbornik radova 48. Simpozija HZRIF**, Zagreb, str. 151-169.

300. Tušek, B., Žagre, L. i Barišić, I. (2014): **Interna revizija**, HZRFD, Zagreb.

301. Tušek, B. (2015): The influence of the audit committee on the internal audit operations in the system of corporate governance – evidence from Croatia, **Ekonomska istraživanja**, Vol. 28, No. 1, str. 187-203.

302. Tušek, B. (2015): Zašto nam treba revizijski odbor?, **RiF**, br. 10, Zagreb, str. 53-56.

303. Tušek, B. (2016): Nove uloge i odgovornosti revizijskog odbora prema revizijskoj Direktivi i Uredbi Europskog parlamenta i Vijeća, **Zbornik radova 51. Simpozija HZRFD**, Zagreb, str. 226-248.

304. Van Peursem, K. (2005): Conversations with internal auditors: the power of ambiguity, **Managerial Auditing Journal**, Vol. 20, No. 5, str. 489-512.

305. Van Twist, M. J. W., van der Steen, M., Korte, R., W, A. i A. Nuijten, A. (2015): Consulting & Auditing, https://www.iia.nl/SiteFiles/Publicaties/IIA_Bro_A4_Consulting_Auditing_EN.pdf [8.10.2016].

306. Vanstraelen, A. (2000): Impact of renewable long-term audit mandates on audit quality, **European Accounting Review**, Vol. 9, No. 3, str. 419-442.

307. Vuko, T. (2013): Donošenje odluka i kognitivna ograničenja u reviziji, **Zbornik radova 16. Savjetovanja Interna revizija i kontrola**, Zagreb.

308. Wallace, W., A. i Kreutzfeldt, R., W. (1991): Distinctive characteristics of entities with an internal audit department and the association of the quality of such departments with errors, **Contemporary Accounting Research**, Vol. 7, No. 2, str. 485-512.

309. Waller, W., S. (1995): Decision-making research in managerial accounting: Return to behavioral-economics foundations, **Judgment and decision-making research in accounting and auditing**, Cambridge University Press, New York, str. 29-54.

310. Wang, Z., I. (2015): The Effects of Tone at the Top and Quality of the Audit Committee on Internal Auditors' Internal Control Evaluations, https://www.uts.edu.au/sites/default/files/ADG_ Cons2015_ Isabel%20Wang.pdf [8.10.2016].

311. Watts, R., L. i Zimmerman, J., L. (1983): Agency problems, auditing, and the theory of the firm: Some evidence, **The Journal of Law and Economics**, Vol. 26, No. 3, str. 613-633.

312. WCSR (2004): Audit committees beware, http://www.wcsr.com/resources/pdfs/csmemo42.pdf [8.10.2016].

313. Welten, T., P. (2009): Relationship between internal and external audit, magistarski rad, Erasmus school of Economics, Rottredam, https://thesis.eur.nl/pub/6191/M687-Tax_294764.doc [8.10.2016].

314. Whittington, R. i Margheim, L. (1993): The effects of risk, materiality, and assertion subjectivity on external auditors' reliance on internal auditors, **Auditing**, Vol. 12, No. 1.

315. Wright, A. i Ashton, R. (1989): Identifying audit adjustments with attention-directing procedures, **The Accounting Review**, Vol. 64, No. 4, str. 710-728.

316. Ye, P., Carson, E. i Simnett, R. (2006): Threat to auditor independence: The impact of non-audit services, tenure and alumni affiliation, American Accounting Association, https://www.researchgate.net/profile/Elizabeth_Carson2/publication/253005969_THREATS_TO_AUDITOR_INDEPENDENCE_THE_IMPACT_OF_NONAUDIT_SERVICES_TENURE_AND_ALUMNI_AFFILIATION/links/5525f99d0cf295bf160ec1df.pdf [8.10.2016].

317. Ye, P., Carson, E. i Simnett, R. (2011): Threat to auditor independence: The impact of relationship and economic bonds, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 30, No. 1, str. 121-148.

318. Young, S., M. i Lewis, B. (1995): Experimental incentive-contracting research in management accounting, **Judgment and decision-making research in accounting and auditing**, Cambridge University Press, New York, str. 55-75.

319. Zain, M., M., Subramaniam, N. i Stewart, J. (2006): Internal Auditors' Assessment of their Contribution to Financial Statement Audits: The Relation with Audit Committee and Internal Audit Function Characteristics, **International Journal of Auditing**, Vol. 10, str. 1-18.

320. Zakon o kreditnim institucijama, Narodne novine br. 159/2013, Zagreb.

321. Zakon o računovodstvu, Narodne novine br. 78/15, 134/15, 120/16, Zagreb.

322. Zakon o reviziji, Narodne novine br. 146/05, 139/08, 144/12, Zagreb.

323. Zakon o trgovačkim društvima, Narodne novine br. 152/2011, 111/2012, 68/2013, Zagreb.

324. Zenzerović, R. (2007): Analitički postupci-instrument revizora u ocjeni vremenske neograničenosti poslovanja, **Ekonomska istraživanja**, Vol. 20, No. 2, str. 62-75.

325. Zhang, Y, Zhou, J. i Zhou, N. (2007): Audit committee quality, auditor independence and internal control weaknesses, **Journal of Accounting and Public Policy**, Vol. 26, str. 300-327.

326. Zhao, H., Seibert, S., E i Hills, G., E. (2005): The mediating role of self-efficacy in the development of entrepreneurial intentions, **Journal of Applied Psychology**, Vol. 90, No. 6, str. 1265-1272.

327. Žager, L. i Sever, S. (2011): Revizija internih kontrola nad financijskim izvještavanjem, **RiF**, br. 4, Zagreb, str. 31-36.

POPIS SLIKA I TABLICA

SLIKA 1: POJEDNOSTAVLJENI KONCEPTUALNI MODEL ISTRAŽIVANJA

SLIKA 2: DIZAJN EKSPERIMENTA 1

SLIKA 3: DIZAJN EKSPERIMENTA 2

TABLICA 1: PREGLED DOSADAŠNJIH ISTRAŽIVANJA PO PITANJU OBILJEŽJA KVALITETE RADA INTERNE REVIZIJE

TABLICA 2: PREGLED DOSADAŠNJIH ISTRAŽIVANJA PO PITANJU OSTALIH ČIMBENIKA KOJI UTJEČU NA RAZINU KORIŠTENJA RADA INTERNE REVIZIJE

TABLICA 3: PREGLED DOSADAŠNJIH ISTRAŽIVANJA PO PITANJU PRIRODE I INTENZITETA KOJI SU POVEZANI S RAZINOM KORIŠTENJA RADA INTERNE REVIZIJE

TABLICA 4: PREGLED DOSADAŠNJIH ISTRAŽIVANJA, VRSTE ANGAŽMANA INTERNE REVIZIJE U DRUŠTVU-METODOLOGIJA KOJU KORISTE NAVEDENI AUTORI JE UPITNIK-

TABLICA 5: PREGLED DOSADAŠNJIH ISTRAŽIVANJA, VRSTE ANGAŽMANA INTERNE REVIZIJE U DRUŠTVU-METODOLOGIJA KOJU KORISTE NAVEDENI AUTORI JE EKSPERIMENT-

TABLICA 6: PREGLED DOSADAŠNJIH ISTRAŽIVANJA, VRSTE USLUGA KOJU PRUŽA INTERNA REVIZIJA U DRUŠTVU-METODOLOGIJA KOJU KORISTE NAVEDENI AUTORI JE UPITNIK/INTERVJU-

TABLICA 7: PREGLED DOSADAŠNJIH ISTRAŽIVANJA, VRSTE USLUGA KOJU PRUŽA INTERNA REVIZIJA U DRUŠTVU-METODOLOGIJA KOJU KORISTE NAVEDENI AUTORI JE EKSPERIMENT-

TABLICA 8: PREGLED DOSADAŠNJIH ISTRAŽIVANJA, VAŽNOST I UČINKOVITOST REVIZIJSKOG ODBORA

TABLICA 9: REZULTATI UPITNIKA (DEMOGRAFSKA PITANJA)

TABLICA 10: DEMOGRAFSKA PITANJA (STUDENTI)

TABLICA 11: BROJ ODRAĐENIH REVIZIJA U PRETHODNOJ GODINI TRGOVAČKIH DRUŠTAVA KOJA IMAJU USPOSTAVLJENU FUNKCIJU INTERNE REVIZIJE TE USPOSTAVLJEN REVIZIJSKI ODBOR

TABLICA 12: BROJ ODRAĐENIH REVIZIJA U PRETHODNOJ GODINI TRGOVAČKIH DRUŠTAVA KOJA IMAJU USPOSTAVLJENU FUNKCIJU INTERNE REVIZIJE TE USPOSTAVLJEN REVIZIJSKI ODBOR (PEARSON-OV KOEFICIJENT KORELACIJE)

TABLICA 13: OCJENA RAZINE SURADNJE EKSTERNOG REVIZORA U PRETHODNIM REVIZIJAMA S INTERNOM REVIZIJOM TE S REVIZIJSKIM ODBOROM

TABLICA 14: OCJENA RAZINE SURADNJE EKSTERNOG REVIZORA U PRETHODNIM REVIZIJAMA S INTERNOM REVIZIJOM TE REVIZIJSKIM ODBOROM (SPEARMAN-OVA KORELACIJA)

TABLICA 15: KORIŠTENJE RADA INTERNE REVIZIJE TE UTJECAJ UČINKOVITOG REVIZIJSKOG ODBORA NA RAZINU KORIŠTENJA RADA INTERNE REVIZIJE

TABLICA 16: OCJENA RAZINE SURADNJE EKSTERNOG REVIZORA U PRETHODNIM REVIZIJAMA S REVIZIJSKIM ODBOROM, OVISNO O KORIŠTENJU RADA INTERNE REVIZIJE U PRETHODNIM REVIZIJAMA

TABLICA 17: TEST RAZLIKA S OBZIROM NA DEMOGRAFSKA OBILJEŽJA (EKSPERIMENT 1)

TABLICA 18: PROSJEČNA VRIJEDNOST PO GRUPAMA (1)

TABLICA 19: PROSJEČNA VRIJEDNOST PO GRUPAMA (2)

TABLICA 20: DESKRIPTIVNA I UNIVARIJATNA ANALIZA (EKSPERIMENT 1)

TABLICA 21: KORELACIJA MODELA (EKSPERIMENT 1)

TABLICA 22: REZULTATI DVOFAKTORSKE ANALIZE VARIJANCE S INTERAKCIJSKIM EFEKTOM (EKSPERIMENT 1)

TABLICA 23: TEST RAZLIKA S OBZIROM NA DEMOGRAFSKA OBILJEŽJA (EKSPERIMENT 2)

TABLICA 24: PROSJEČNA VRIJEDNOST PO GRUPAMA (3)

TABLICA 25: PROSJEČNA VRIJEDNOST PO GRUPAMA (4)

TABLICA 26: DESKRIPTIVNA I UNIVARIJATNA ANALIZA (EKSPERIMENT 2)

TABLICA 27: KORELACIJA MODELA (EKSPERIMENT 2)

TABLICA 28: REZULTATI DVOFAKTORSKE ANALIZE VARIJANCE S INTERAKCIJSKIM EFEKTOM (EKSPERIMENT 2)

TABLICA 29: ANALIZA JEDNOSTAVNIH GLAVNIH EFEKATA (EKSPERIMENT 2)

PRILOG 1: PRELIMINARNO EKSPERIMENTALNO ISTRAŽIVANJE (SLOVENSKI STUDENTI)

GRUPA ISPITANIKA 1: STUDIJA SLUČAJA 1

Podjetje XY se ukvarja s prevozom razsutega tovora na mednarodnem trgu pomorskega prometa in ustvari večino svojih prihodkov na mednarodnem trgu. Prihodki podjetja znašajo nad 500 milijonov. Podjetje zaposluje okoli 400 delavcev. Podjetje kotira na borzi in z njegovimi delnicami se aktivno trguje. Poslovanje podjetja je povprečno dobičkonosno v njegovi panogi in njegova finančna stabilnost je zadovoljiva. Nagrajevanje managementa je sestavljeno iz fiksne plače in bonusov ter nagrad v obliki delnic, ki so odvisne od uspešnosti poslovanja. Trg, na katerem deluje podjetje, je dinamičen in inovativen in zahteva aktivno upravljanje s tveganji na ravni organizacije ter visoko ozaveščenost glede notranjih kontrol. Pred dvema letoma se je družba odločila za uvedbo celovitega modela upravljanja s tveganji (ERM - Enterprise Risk Management), ki vključuje tudi področje računovodskega poročanja. Vi ste zunanji revizor te družbe. Od vašega predhodnika, ki je zadnjih pet let revidiral to podjetje, ste prejeli revizijske gradivo. Revizijska mnenja za vsa leta so bila pozitivna.

Podjetje ima vzpostavljeno funkcijo notranje revizije. Notranji revizorji pretežno opravljajo notranjo-revizijsko dejavnost, del svojega časa (približno 30%) pa porabijo za pomoč managementu pri uvedbi celovitega modela upravljanja s tveganji (ERM). Vodstvo je odgovorno za upravljanje s tveganji in procesi kontrole, svetovanje notranje revizije pri teh procesih pa je opredeljeno v Listini notranje revizije, ki jo je odobrila revizijska komisija. Vodja notranje revizije vsebinsko odgovarja revizijski komisiji, formalno pa izvršnemu direktorju. Notranja revizija zaposluje štiri notranje revizorje: dva imata mednarodni certifikat, dva pa slovenski certifikat. Vsi imajo dolgoletne izkušnje na področju notranje revizije. Osebje notranje revizije se nenehno izpopolnjuje in ima ustrezna materialna sredstva in druge potrebne vire za opravljanje svoje dejavnosti. Vzpostavljen imajo formalni sistem za merjenje uspešnosti in vrednotenje dela notranje revizije. Notranji revizorji uporabljajo standarde Inštituta notranjih revizorjev.

Revizijsko komisijo sestavljajo trije člani, od katerih je bil eden nekdanji zaposlen, ki je nedavno upokojen. Člani revizijske komisije nimajo certifikatov s področja računovodstva, revizije in financ, saj dva nista po poklicu s teh področij, le en član pa dela na področju računovodstva. Člani revizijske komisije ne spremljajo vprašanja neodvisnosti notranjih revizorjev, ne razpravljajo z njimi o najpomembnejših slabostih notranjega nadzora. Člani revizijske komisije aktivno ne sodelujejo pri načrtu dela notranje revizije in niso na razpolago zunanjim revizorjem.

DV1 - KAKO INTENZIVNO BI SE NASLONILI NA DELO NOTRANJE REVIZIJE, KI TEMELJI NA OPISANIH ŠTUDIJAH PRIMEROV?

	1 - nič	2	3	4	5	6	7 - zelo veliko
obkrožite eno številko na lestvici	○	○	○	○	○	○	○

GRUPA ISPITANIKA 1: STUDIJA SLUČAJA 2

Podjetje AB se ukvarja z industrijsko proizvodnjo zdravil s prihodki nad 500 milijonov in zaposluje več kot 1.000 zaposlenih. Podjetje kotira na borzi in z njegovimi delnicami se aktivno trguje. V zadnjih nekaj letih je beležilo zmerno rast prihodkov v državi in tujini in njegova finančna uspešnost je zadovoljiva. Podjetje ni vodilno, ima pa stabilen položaj na trgu zmerne koncentracije. Nagrajevanje managementa je sestavljeno iz fiksne plače in bonusov ter nagrad v obliki delnic, ki so odvisne od uspešnosti poslovanja. Vi ste zunanji revizor te družbe. Od vašega predhodnika, ki je zadnjih pet let revidiral to podjetje, ste prejeli revizijske gradivo. Revizijska mnenja za vsa leta so bila pozitivna.

Funkcija notranje revizije je organizirana znotraj podjetja. Notranja revizija ima pomemben položaj v organizaciji. Sprejeli so listino notranje revizije, ki določa njen namen, pristojnosti, cilje in odgovornost delovanja notranje revizije. Vodja notranje revizije vsebinsko poroča revizijski komisiji, formalno pa izvršnemu direktorju. Notranja revizija zaposluje štiri notranje revizorje: dva imata mednarodni certifikat, dva pa slovenski certifikat. Vsi imajo dolgoletne izkušnje na področju notranje revizije. Zaposleni v notranji reviziji imajo ustrezno podporo v obliki računalniških orodij in drugih virov, ki se uporabljajo za izdajo revizijskega mnenja. Redno se izvaja analiza vrzeli znanja, na podlagi katere določijo individualni načrt izobraževanja. Letni proračun za notranjo revizijsko službo je 1 milijon. Notranji revizorji uporabljajo standarde Inštituta notranjih revizorjev. Poudarek notranje revizije je na obvladovanju tveganj, notranjih kontrolah, izboljšanjevanju poslovnih procesov ter pravni skladnosti poslovanja.

Revizijsko komisijo sestavljajo trije člani, od katerih je bil eden nekdanji zaposlen, ki je nedavno upokojen. Člani revizijske komisije nimajo certifikatov s področja računovodstva, revizije in financ, saj dva nista po poklicu s teh področij, le en član pa dela na področju računovodstva. Člani revizijske komisije ne spremljajo vprašanja neodvisnosti notranjih revizorjev, ne razpravljajo z njimi o najpomembnejših slabostih notranjega nadzora. Člani revizijske komisije aktivno ne sodelujejo pri načrtu dela notranje revizije in niso na razpolago zunanjim revizorjem.

DV - KAKO INTENZIVNO BI SE NASLONILI NA DELO NOTRANJE REVIZIJE, KI TEMELJI NA OPISANIH ŠTUDIJAH PRIMEROV?

	1 - nič	2	3	4	5	6	7 - zelo veliko
obkrožite eno številko na lestvici	○	○	○	○	○	○	○

GRUPA ISPITANIKA 2: STUDIJA SLUČAJA 1

Podjetje XY se ukvarja s prevozom razsutega tovora na mednarodnem trgu pomorskega prometa in ustvari večino svojih prihodkov na mednarodnem trgu. Prihodki podjetja znašajo nad 500 milijonov. Podjetje zaposluje okoli 400 delavcev. Podjetje kotira na borzi in z njegovimi delnicami se aktivno trguje. Poslovanje podjetja je povprečno dobičkonosno v njegovi panogi in njegova finančna stabilnost je zadovoljiva. Nagrajevanje managementa je sestavljeno iz fiksne plače in bonusov ter nagrad v obliki delnic, ki so odvisne od uspešnosti poslovanja. Trg, na katerem deluje podjetje, je dinamičen in inovativen in zahteva aktivno upravljanje s tveganji na ravni organizacije ter visoko ozaveščenost glede notranjih kontrol. Pred dvema letoma se je družba odločila za uvedbo celovitega modela upravljanja s tveganji (ERM - Enterprise Risk Management), ki vključuje tudi področje računovodskega poročanja. Vi ste zunanji revizor te družbe. Od vašega predhodnika, ki je zadnjih pet let revidiral to podjetje, ste prejeli revizijske gradivo. Revizijska mnenja za vsa leta so bila pozitivna.

Podjetje ima vzpostavljeno funkcijo notranje revizije. Notranji revizorji opravljajo le notranjo-revizijsko dejavnost in ne svetovalne dejavnosti. Podjetje je najelo zunanje svetovalce za pomoč pri implementaciji in upravljanju ERM modela upravljanja s tveganji. Vodja notranje revizije vsebinsko odgovarja revizijski komisiji, formalno pa izvršnemu direktorju. Notranja revizija zaposluje štiri notranje revizorje: dva imata mednarodni certifikat, dva pa slovenski certifikat. Vsi imajo dolgoletne izkušnje na področju notranje revizije. Osebje notranje revizije se nenehno izpopolnjuje in ima ustrezna materialna sredstva in druge potrebne vire za opravljanje svoje dejavnosti. Vzpostavljen imajo formalni sistem za merjenje uspešnosti in vrednotenje dela notranje revizije. Notranji revizorji uporabljajo standarde Inštituta notranjih revizorjev.

Revizijsko komisijo sestavljajo trije člani, od katerih je bil eden nekdanji zaposlen, ki je nedavno upokojen. Člani revizijske komisije nimajo certifikatov s področja računovodstva, revizije in financ, saj dva nista po poklicu s teh področij, le en član pa dela na področju računovodstva. Člani revizijske komisije ne spremljajo vprašanja neodvisnosti notranjih revizorjev, ne razpravljajo z njimi o najpomembnejših slabostih notranjega nadzora. Člani revizijske komisije aktivno ne sodelujejo pri načrtu dela notranje revizije in niso na razpolago zunanjim revizorjem.

DV1 - KAKO INTENZIVNO BI SE NASLONILI NA DELO NOTRANJE REVIZIJE, KI TEMELJI NA OPISANIH ŠTUDIJAH PRIMEROV?

	1 - nič	2	3	4	5	6	7 - zelo veliko
obkrožite eno številko na lestvici	○	○	○	○	○	○	○

GRUPA ISPITANIKA 2: STUDIJA SLUČAJA 2

Podjetje AB se ukvarja z industrijsko proizvodnjo zdravil s prihodki nad 500 milijonov in zaposluje več kot 1.000 zaposlenih. Podjetje kotira na borzi in z njegovimi delnicami se aktivno trguje. V zadnjih nekaj letih je beležilo zmerno rast prihodkov v državi in tujini in njegova finančna uspešnost je zadovoljiva. Podjetje ni vodilno, ima pa stabilen položaj na trgu zmerne koncentracije. Nagrajevanje managementa je sestavljeno iz fiksne plače in bonusov ter nagrad v obliki delnic, ki so odvisne od uspešnosti poslovanja. Vi ste zunanji revizor te družbe. Od vašega predhodnika, ki je zadnjih pet let revidiral to podjetje, ste prejeli revizijske gradivo. Revizijska mnenja za vsa leta so bila pozitivna.

Funkcija notranje revizije je eksternalizirana in zunanji ponudnik storitev je velika revizijska družba. Funkcija notranje revizije je eksternalizirana zaradi potrebe po notranjih revizorjih, ki imajo specializirana strokovna znanja, se zavedajo pomena pravočasnega uresničevanja načrtov notranje revizije in so prilagodljivi glede organizacije službe. Revizijska družba zaposluje štiri notranje revizorje: dva imata mednarodni certifikat, dva pa slovenski certifikat. Revizijska komisija je odobrila zunanje izvajanje notranje revizije in nadzira njene aktivnosti. Revizijski partner, ki je odgovoren za izvajanje notranje revizije v podjetju, vsebinsko odgovarja revizijski komisiji in formalno pa izvršnemu direktorju. Letni proračun za notranjo revizijsko službo je 1 milijon. Revizorji, ki opravljajo funkcijo notranjih revizorjev, uporabljajo standarde Inštituta notranjih revizorjev. Poudarek notranje revizije je na obvladovanju tveganj, notranjih kontrolah, izboljšanjevanju poslovnih procesov ter pravni skladnosti poslovanja.

Revizijsko komisijo sestavljajo trije člani, od katerih je bil eden nekdanji zaposlen, ki je nedavno upokojen. Člani revizijske komisije nimajo certifikatov s področja računovodstva, revizije in financ, saj dva nista po poklicu s teh področij, le en član pa dela na področju računovodstva. Člani revizijske komisije ne spremljajo vprašanja neodvisnosti notranjih revizorjev, ne razpravljajo z njimi o najpomembnejših slabostih notranjega nadzora. Člani revizijske komisije aktivno ne sodelujejo pri načrtu dela notranje revizije in niso na razpolago zunanjim revizorjem.

DV - KAKO INTENZIVNO BI SE NASLONILI NA DELO NOTRANJE REVIZIJE, KI TEMELJI NA OPISANIH ŠTUDIJAH PRIMEROV?

	1 - nič	2	3	4	5	6	7 - zelo veliko
obkrožite eno številko na lestvici	○	○	○	○	○	○	○

GRUPA ISPITANIKA 3: STUDIJA SLUČAJA 1

Podjetje XY se ukvarja s prevozom razsutega tovora na mednarodnem trgu pomorskega prometa in ustvari večino svojih prihodkov na mednarodnem trgu. Prihodki podjetja znašajo nad 500 milijonov. Podjetje zaposluje okoli 400 delavcev. Podjetje kotira na borzi in z njegovimi delnicami se aktivno trguje. Poslovanje podjetja je povprečno dobičkonosno v njegovi panogi in njegova finančna stabilnost je zadovoljiva. Nagrajevanje managementa je sestavljeno iz fiksne plače in bonusov ter nagrad v obliki delnic, ki so odvisne od uspešnosti poslovanja. Trg, na katerem deluje podjetje, je dinamičen in inovativen in zahteva aktivno upravljanje s tveganji na ravni organizacije ter visoko ozaveščenost glede notranjih kontrol. Pred dvema letoma se je družba odločila za uvedbo celovitega modela upravljanja s tveganji (ERM - Enterprise Risk Management), ki vključuje tudi področje računovodskega poročanja. Vi ste zunanji revizor te družbe. Od vašega predhodnika, ki je zadnjih pet let revidiral to podjetje, ste prejeli revizijske gradivo. Revizijska mnenja za vsa leta so bila pozitivna. Podjetje ima vzpostavljeno funkcijo notranje revizije.

Notranji revizorji pretežno opravljajo notranjo-revizijsko dejavnost, del svojega časa (približno 30%) pa porabijo za pomoč managementu pri uvedbi celovitega modela upravljanja s tveganji (ERM). Vodstvo je odgovorno za upravljanja s tveganji in nadzora, in narava odgovornosti notranje revizije v smislu zagotavljanja svetovanja je dokumentirano v Listini notranje revizije in revizijski odbor odobril. Vodja notranje revizije vsebinsko odgovarja revizijski komisiji, formalno pa izvršnemu direktorju. Notranja revizija zaposluje štiri notranje revizorje: dva imata mednarodni certifikat, dva pa slovenski certifikat. Vsi imajo dolgoletne izkušnje na področju notranje revizije. Osebje notranje revizije se nenehno izpopolnjuje in ima ustrezna materialna sredstva in druge potrebne vire za opravljanje svoje dejavnosti. Vzpostavljen imajo formalni sistem za merjenje uspešnosti in vrednotenje dela notranje revizije. Notranji revizorji uporabljajo standarde Inštituta notranjih revizorjev.

Revizijska komisija družbe je sestavljena iz treh neizvršnih in neodvisnih članov. Dva člana revizijske komisije imata mednarodni certifikat preizkušenih finančnikov, tretji pa ima slovenski certifikat preizkušenega računovodje in mednarodni certifikat notranjega revizorja. Vsi člani revizijske komisije imajo dolgoletne računovodske in finančne izkušnje na področju dejavnosti, s katero se ukvarja družba. Člani revizijske komisije nadzirajo delo notranje revizije, aktivno spremljajo vprašanja njihove neodvisnosti ter redno izmenjavajo informacije z notranjimi revizorji o načrtih in opravljenih aktivnostih, komuniciranjo z notranjimi revizorji o najpomembnejših ugotovitvah in slabostih notranjih kontrol ter odobravajo letni delovni načrt notranje revizije. Z notranjimi revizorji razpravljajo o vseh pomembnih odstopanjih od načrtov dela, tudi glede zaposlenih in proračuna, ki je na voljo notranji reviziji, in vzrokih za odstopanja ter sprejetih ali potrebnih ukrepih. Sodelovanje notranje revizije in revizijske komisije se izvaja na rednih sestankih. Člani revizijske komisije so odprti tudi zunanjim revizorjem za razpravo o ključnih vprašanjih računovodstva in revizije ter jim omogočajo pregled poročil notranje revizije in sklepov delovnih sestankov.

DV1 - KAKO INTENZIVNO BI SE NASLONILI NA DELO NOTRANJE REVIZIJE, KI TEMELJI NA OPISANIH ŠTUDIJAH PRIMEROV?

	1 - nič	2	3	4	5	6	7 - zelo veliko
obkrožite eno številko na lestvici	○	○	○	○	○	○	○

GRUPA ISPITANIKA 3: STUDIJA SLUČAJA 2

Podjetje AB se ukvarja z industrijsko proizvodnjo zdravil s prihodki nad 500 milijonov in zaposluje več kot 1.000 zaposlenih. Podjetje kotira na borzi in z njegovimi delnicami se aktivno trguje. V zadnjih nekaj letih je beležilo zmerno rast prihodkov v državi in tujini in njegova finančna uspešnost je zadovoljiva. Podjetje ni vodilno, ima pa stabilen položaj na trgu zmerne koncentracije. Nagrajevanje managementa je sestavljeno iz fiksne plače in bonusov ter nagrad v obliki delnic, ki so odvisne od uspešnosti poslovanja. Vi ste zunanji revizor te družbe. Od vašega predhodnika, ki je zadnjih pet let revidiral to podjetje, ste prejeli revizijske gradivo. Revizijska mnenja za vsa leta so bila pozitivna.

Funkcija notranje revizije je organizirana znotraj podjetja. Notranja revizija ima pomemben položaj v organizaciji. Sprejeli so listino notranje revizije, ki določa njen namen, pristojnosti, cilje in odgovornost delovanja notranje revizije. Vodja notranje revizije vsebinsko poroča revizijski komisiji, formalno pa izvršnemu direktorju. Notranja revizija zaposluje štiri notranje revizorje: dva imata mednarodni certifikat, dva pa slovenski certifikat. Vsi imajo dolgoletne izkušnje na področju notranje revizije. Zaposleni v notranje revizije imajo ustrezno podporo v obliki računalniških orodij in drugih virov, ki se uporabljajo za izdajo revizijskega mnenja. Redno se izvaja analiza vrzeli znanja, na podlagi katerega določijo individualni načrt izobraževanja. Letni proračun za notranjo revizijsko službo je 1 milijon. Notranji revizorji uporabljajo standarde Inštituta notranjih revizorjev. Poudarek notranje revizije je na obvladovanju tveganj, notranjih kontrolah, izboljšanjevanju poslovnih procesov ter pravni skladnosti poslovanja.

Revizijska komisija družbe je sestavljena iz treh neizvršnih in neodvisnih članov. Dva člana revizijske komisije imata mednarodni certifikat preizkušenih finančnikov, tretji pa ima slovenski certifikat preizkušenega računovodje in mednarodni certifikat notranjega revizorja. Vsi člani revizijske komisije imajo dolgoletne računovodske in finančne izkušnje na področju dejavnosti, s katero se ukvarja družba. Člani revizijske komisije nadzirajo delo notranje revizije, aktivno spremljajo vprašanja njihove neodvisnosti ter redno izmenjavajo informacije z notranjimi revizorji o načrtih in opravljenih aktivnostih, komuniciranjo z notranjimi revizorji o najpomembnejših ugotovitvah in slabostih notranjih kontrol ter odobravajo letni delovni načrt notranje revizije. Z notranjimi revizorji razpravlja o vseh pomembnih odstopanjih od načrtov dela, tudi glede zaposlenih in proračuna, ki je na voljo notranji reviziji, in vzrokih za odstopanja ter sprejetih ali potrebnih ukrepih. Sodelovanje notranje revizije in revizijske komisije se izvaja na rednih sestankih. Člani revizijske komisije so odprti tudi zunanjim revizorjem za razpravo o ključnih vprašanjih računovodstva in revizije ter jim omogočajo pregled poročil notranje revizije in sklepov delovnih sestankov.

DV - KAKO INTENZIVNO BI SE NASLONILI NA DELO NOTRANJE REVIZIJE, KI TEMELJI NA OPISANIH ŠTUDIJAH PRIMEROV?

	1 - nič	2	3	4	5	6	7 - zelo veliko
obkrožite eno številko na lestvici	○	○	○	○	○	○	○

GRUPA ISPITANIKA 4: STUDIJA SLUČAJA 1

Podjetje XY se ukvarja s prevozom razsutega tovora na mednarodnem trgu pomorskega prometa in ustvari večino svojih prihodkov na mednarodnem trgu. Prihodki podjetja znašajo nad 500 milijonov. Podjetje zaposluje okoli 400 delavcev. Podjetje kotira na borzi in z njegovimi delnicami se aktivno trguje. Poslovanje podjetja je povprečno dobičkonosno v njegovi panogi in njegova finančna stabilnost je zadovoljiva. Nagrajevanje managementa je sestavljeno iz fiksne plače in bonusov ter nagrad v obliki delnic, ki so odvisne od uspešnosti poslovanja. Trg, na katerem deluje podjetje, je dinamičen in inovativen in zahteva aktivno upravljanje s tveganji na ravni organizacije ter visoko ozaveščenost glede notranjih kontrol. Pred dvema letoma se je družba odločila za uvedbo celovitega modela upravljanja s tveganji (ERM - Enterprise Risk Management), ki vključuje tudi področje računovodskega poročanja. Vi ste zunanji revizor te družbe. Od vašega predhodnika, ki je zadnjih pet let revidiral to podjetje, ste prejeli revizijske gradivo. Revizijska mnenja za vsa leta so bila pozitivna.

Podjetje ima vzpostavljeno funkcijo notranje revizije. Notranji revizorji opravljajo le notranjo-revizijsko dejavnost in ne svetovalne dejavnosti. Podjetje je najelo zunanje svetovalce za pomoč pri implementaciji in upravljanju ERM modela upravljanja s tveganji. Vodja notranje revizije vsebinsko odgovarja revizijski komisiji, formalno pa izvršnemu direktorju. Notranja revizija zaposluje štiri notranje revizorje: dva imata mednarodni certifikat, dva pa slovenski certifikat. Vsi imajo dolgoletne izkušnje na področju notranje revizije. Osebje notranje revizije se nenehno izpopolnjuje in ima ustrezna materialna sredstva in druge potrebne vire za opravljanje svoje dejavnosti. Vzpostavljen imajo formalni sistem za merjenje uspešnosti in vrednotenje dela notranje revizije. Notranji revizorji uporabljajo standarde Inštituta notranjih revizorjev.

Revizijska komisija družbe je sestavljena iz treh neizvršnih in neodvisnih članov. Dva člana revizijske komisije imata mednarodni certifikat preizkušenih finančnikov, tretji pa ima slovenski certifikat preizkušenega računovodje in mednarodni certifikat notranjega revizorja. Vsi člani revizijske komisije imajo dolgoletne računovodske in finančne izkušnje na področju dejavnosti, s katero se ukvarja družba. Člani revizijske komisije nadzirajo delo notranje revizije, aktivno spremljajo vprašanja njihove neodvisnosti ter redno izmenjavajo informacije z notranjimi revizorji o načrtih in opravljenih aktivnostih, komuniciranjo z notranjimi revizorji o najpomembnejših ugotovitvah in slabostih notranjih kontrol ter odobravajo letni delovni načrt notranje revizije. Z notranjimi revizorji razpravlja o vseh pomembnih odstopanjih od načrtov dela, tudi glede zaposlenih in proračuna, ki je na voljo notranji reviziji, in vzrokih za odstopanja ter sprejetih ali potrebnih ukrepih. Sodelovanje notranje revizije in revizijske komisije se izvaja na rednih sestankih. Člani revizijske komisije so odprti tudi zunanjim revizorjem za razpravo o ključnih vprašanjih računovodstva in revizije ter jim omogočajo pregled poročil notranje revizije in sklepov delovnih sestankov.

DV1 - KAKO INTENZIVNO BI SE NASLONILI NA DELO NOTRANJE REVIZIJE, KI TEMELJI NA OPISANIH ŠTUDIJAH PRIMEROV?

	1 - nič	2	3	4	5	6	7 - zelo veliko
obkrožite eno številko na lestvici	○	○	○	○	○	○	○

GRUPA ISPITANIKA 4: STUDIJA SLUČAJA 2

Podjetje AB se ukvarja z industrijsko proizvodnjo zdravil s prihodki nad 500 milijonov in zaposluje več kot 1.000 zaposlenih. Podjetje kotira na borzi in z njegovimi delnicami se aktivno trguje. V zadnjih nekaj letih je beležilo zmerno rast prihodkov v državi in tujini in njegova finančna uspešnost je zadovoljiva. Podjetje ni vodilno, ima pa stabilen položaj na trgu zmerne koncentracije. Nagrajevanje managementa je sestavljeno iz fiksne plače in bonusov ter nagrad v obliki delnic, ki so odvisne od uspešnosti poslovanja. Vi ste zunanji revizor te družbe. Od vašega predhodnika, ki je zadnjih pet let revidiral to podjetje, ste prejeli revizijske gradivo. Revizijska mnenja za vsa leta so bila pozitivna.

Funkcija notranje revizije je eksternalizirana in zunanji ponudnik storitev je velika revizijska družba. Funkcija notranje revizije je eksternalizirana zaradi potrebe po notranjih revizorjih, ki imajo specializirana strokovna znanja, se zavedajo pomena pravočasnega uresničevanja načrtov notranje revizije in so prilagodljivi glede organizacije službe. Revizijska družba zaposluje štiri notranje revizorje: dva imata mednarodni certifikat, dva pa slovenski certifikat. Revizijska komisija je odobrila zunanje izvajanje notranje revizije in nadzira njene aktivnosti. Revizijski partner, ki je odgovoren za izvajanje notranje revizije v podjetju, vsebinsko odgovarja revizijski komisiji in formalno pa izvršnemu direktorju. Letni proračun za notranjo revizijsko službo je 1 milijon. Revizorji, ki opravljajo funkcijo notranjih revizorjev, uporabljajo standarde Inštituta notranjih revizorjev. Poudarek notranje revizije je na obvladovanju tveganj, notranjih kontrolah, izboljšanjevanju poslovnih procesov ter pravni skladnosti poslovanja.

Revizijska komisija družbe je sestavljena iz treh neizvršnih in neodvisnih članov. Dva člana revizijske komisije imata mednarodni certifikat preizkušenih finančnikov, tretji pa ima slovenski certifikat preizkušenega računovodje in mednarodni certifikat notranjega revizorja. Vsi člani revizijske komisije imajo dolgoletne računovodske in finančne izkušnje na področju dejavnosti, s katero se ukvarja družba. Člani revizijske komisije nadzirajo delo notranje revizije, aktivno spremljajo vprašanja njihove neodvisnosti ter redno izmenjavajo informacije z notranjimi revizorji o načrtih in opravljenih aktivnostih, komuniciranjo z notranjimi revizorji o najpomembnejših ugotovitvah in slabostih notranjih kontrol ter odobravajo letni delovni načrt notranje revizije. Z notranjimi revizorji razpravlja o vseh pomembnih odstopanjih od načrtov dela, tudi glede zaposlenih in proračuna, ki je na voljo notranji reviziji, in vzrokih za odstopanja ter sprejetih ali potrebnih ukrepih. Sodelovanje notranje revizije in revizijske komisije se izvaja na rednih sestankih. Člani revizijske komisije so odprti tudi zunanjim revizorjem za razpravo o ključnih vprašanjih računovodstva in revizije ter jim omogočajo pregled poročil notranje revizije in sklepov delovnih sestankov.

DV - KAKO INTENZIVNO BI SE NASLONILI NA DELO NOTRANJE REVIZIJE, KI TEMELJI NA OPISANIH ŠTUDIJAH PRIMEROV?

	1 - nič	2	3	4	5	6	7 - zelo veliko
obkrožite eno številko na lestvici	○	○	○	○	○	○	○

KONTROLE EMPIRIJSKOG ISTRAŽIVANJA (NAKON STUDIJE SLUČAJA 1)

MQ11 - Ocenite stopnjo objektivnosti notranje revizije na podlagi opisanih študij primerov?

	1 - zelo nizka	2	3	4	5	6	7 - zelo visoka
obkrožite eno številko na lestvici	○	○	○	○	○	○	○

MQ12 - Ocenite stopnjo neodvisnosti notranje revizije na podlagi opisanih študij primerov?

	1 - zelo nizka	2	3	4	5	6	7 - zelo visoka
obkrožite eno številko na lestvici	○	○	○	○	○	○	○

MQ13 - Ocenite stopnjo usposobljenosti notranjih revizorjev na podlagi opisanih študij primerov?

	1 - zelo nizka	2	3	4	5	6	7 - zelo visoka
obkrožite eno številko na lestvici	○	○	○	○	○	○	○

MQ14 - V opisanih študijah primerov je revizijska komisija navedenega podjetja:

○ učinkovita
○ ni učinkovita

MQ15 - V opisanih študijah primerov so storitve, ki jih notranji revizor družbe opravlja:

○ izključno revizijske
○ revizijske in svetovalne

KONTROLE EMPIRIJSKOG ISTRAŽIVANJA (NAKON STUDIJE SLUČAJA 2)

MQ21 - Ocenite stopnjo objektivnosti notranje revizije na podlagi opisanih študij primerov?

	1 - zelo nizka	2	3	4	5	6	7 - zelo visoka
obkrožite eno številko na lestvici	○	○	○	○	○	○	○

MQ22 - Ocenite stopnjo neodvisnosti notranje revizije na podlagi opisanih študij primerov?

	1 - zelo nizka	2	3	4	5	6	7 - zelo visoka
obkrožite eno številko na lestvici	○	○	○	○	○	○	○

MQ23 - Ocenite stopnjo usposobljenosti notranjih revizorjev na podlagi opisanih študij primerov?

	1 - zelo nizka	2	3	4	5	6	7 - zelo visoka
obkrožite eno številko na lestvici	○	○	○	○	○	○	○

MQ24 - V opisanih študijah primerov je revizijska komisija navedenega podjetja:

○ učinkovita
○ ni učinkovita

MQ25 - V opisanih študijah primerov je notranja revizija v podjetju:

○ v zunanjem izvajanju
○ organizirana v družbi

UPITNIK- DEMOGRAFSKA PITANJA

DQ1 - Spol:

◯ Moški
◯ Ženski

DQ2 - Koliko ste stari?

DQ3 - Ali ste na podiplomskom ali dodiplomskom študiju?

◯ Dodiplomski
◯ Podiplomski

DQ4 - Katera smer študija ste?

DQ5 - Koliko let delovnih izkušenj imate (tudi s študentskim delom)?

PRILOG 2: PRELIMINARNO EKSPERIMENTALNO ISTRAŽIVANJE (HRVATSKI STUDENTI)

GRUPA ISPITANIKA 1: STUDIJA SLUČAJA 1

Društvo XY se bavi prijevozom rasutih tereta na međunarodnom tržištu brodskog prostora te najveći dio svojih prihoda ostvaruje na međunarodnom tržištu. Prihodi Društva prelaze 500 milijuna kuna te zapošljava približno 400 zaposlenika. Društvo kotira na burzi i njegovim dionicama se aktivno trguje. Poslovanje Društva je rentabilno i kreće se oko prosjeka za djelatnost, a njegova financijska stabilnost je zadovoljavajuća. Kompenzacije vrhovnog menadžmenta se sastoje od fiksnih primanja te bonusa i nagrada u dionicama koje ovise o poslovanju društva. Tržište na kojem djeluje Društvo je dinamično i inovativno te zahtijeva aktivno upravljanje rizicima na razini organizacije i visoku svijest o kontrolama. Prije dvije godine Društvo je odlučilo implementirati integrirani model upravljanja rizicima na razini organizacije (ERM - Enterprise-wide Risk Management) koji uključuje i područje financijskog izvještavanja. Vi ste angažirani kao eksterni revizor. Od revizora prethodnika koji je posljednjih pet godina obavljao reviziju Društva ste dobili na uvid radnu dokumentaciju, a mišljenje revizora za svako od navedenih razdoblja je bilo pozitivno.

Društvo ima organiziranu funkciju interne revizije. Interni revizori obavljaju pretežito jamstvene (revizijske) aktivnosti, a dio njihovih aktivnosti (cca 30% vremena) se odnosi na pomoć menadžmentu pri implementaciji integriranog modela upravljanja rizicima na razini organizacije (ERM). Viši menadžment i odbor su odgovorni za upravljanje rizicima i za procese kontrole, a priroda odgovornosti interne revizije u pogledu pružanja savjetodavnih aktivnosti je dokumentirana u povelji o internoj reviziji te je odobrena od strane revizijskog odbora. Voditelj interne revizije funkcionalno odgovora revizijskom odboru, a administrativno izvršnom direktoru. Odjel interne revizije zapošljava četiri interna revizora i to dva s međunarodnim certifikatima i dva s lokalnim certifikatima koji posjeduju višegodišnje iskustvo na području interne revizije. Osoblje odjela interne revizije se kontinuirano usavršava te ima adekvatnu podršku u vidu materijalnih sredstava i ostalih potrebnih resursa za obavljanje interne revizije. Postoji formalni sustav mjerenja i procjene učinkovitosti interne revizije. Interni revizori u potpunosti primjenjuju standarde Instituta internih revizora.

Revizijski odbor Društva sastoji se od tri člana, od kojih je jedan bivši zaposlenik koji je nedavno otišao u mirovinu. Članovi revizijskog odbora ne posjeduju niti jedan certifikat iz područja računovodstva, revizije i financija. Dvoje članova revizijskog odbora nisu iz tog područja, dok je samo jedan član radio na području iz računovodstva. Članovi revizijskog odbora ne prate aktivno problematiku neovisnosti interne revizije te ne komuniciraju s njima najznačajnije nalaze te slabosti sustava interne kontrole. Također, članovi revizijskog odbora ne sudjeluju proaktivno u planu rada interne revizije te nisu dostupni eksternim revizorima.

DV1 - U KOJEM INTENZITETU BISTE KORISTILI RAD INTERNE REVIZIJE, NA TEMELJU OPISANE STUDIJE SLUČAJA?

	1 - nizak intenzitet	2	3	4	5	6	7 - visok intenzitet
molim zaokružite jedan broj na skali	○	○	○	○	○	○	○

GRUPA ISPITANIKA 1: STUDIJA SLUČAJA 2

Društvo AB se bavi industrijskom proizvodnjom lijekova s prihodima preko 500 milijuna kuna te zapošljava preko 1.000 zaposlenih. Društvo kotira na burzi i njegovim dionicama se aktivno trguje. Tijekom posljednjih par godina Društvo bilježi umjereni rast prihoda u zemlji i inozemstvu, a njegovo financijsko poslovanje je zadovoljavajuće. Društvo nije tržišni lider, ali ima stabilnu poziciju na tržištu koje karakterizira umjerena koncentracija. Kompenzacije vrhovnog menadžmenta se sastoje od fiksnih primanja te bonusa i nagrada u dionicama koje ovise o poslovanju Društva. Vi ste angažirani kao eksterni revizor. Od revizora prethodnika koji je posljednjih pet godina obavljao reviziju Društva ste dobili na uvid radnu dokumentaciju, a mišljenje revizora za svako od navedenih razdoblja je bilo pozitivno.

Funkcija interne revizije je organizirana unutar Društva. Odjel interne revizije ima odgovarajuće važan status u svojoj organizaciji. Postoji izjava o misiji interne revizije koja definira svrhu, nadležnost, ciljeve i odgovornost funkcije interne revizije. Voditelj interne revizije funkcionalno odgovora revizijskom odboru, a administrativno izvršnom direktoru. Odjel interne revizije zapošljava četiri interna revizora. Dva revizora imaju međunarodne certifikate, a dva imaju lokalne certifikate. Svi posjeduju višegodišnje iskustvo u poslovima obavljanja interne revizije. Redovito se provodi „skill gap“ analiza te postoje individualni planovi obrazovanja. Djelatnici interne revizije imaju adekvatnu podršku u obliku računalnih alata i drugih resursa koje koriste za potrebe revizijskog testiranja. Godišnji budžet za usluge interne revizije iznosi 1 milijuna kn. Interni revizori u potpunosti primjenjuju standarde Instituta internih revizora. Funkcionalno težište interne revizije je upravljanje rizicima, interne kontrole, unaprjeđenje poslovnih procesa te pravno i regulatorno usklađivanje.

Revizijski odbor Društva sastoji se od tri člana, od kojih je jedan bivši zaposlenik koji je nedavno otišao u mirovinu. Članovi revizijskog odbora ne posjeduju niti jedan certifikat iz područja računovodstva, revizije i financija. Dvoje članova revizijskog odbora nisu iz tog područja, dok je samo jedan član radio na području iz računovodstva. Članovi revizijskog odbora ne prate aktivno problematiku neovisnosti interne revizije te ne komuniciraju s njima najznačajnije nalaze te slabosti sustava interne kontrole. Također, članovi revizijskog odbora ne sudjeluju proaktivno u planu rada interne revizije te nisu dostupni eksternim revizorima.

DV - U KOJEM INTENZITETU BISTE KORISTILI RAD INTERNE REVIZIJE, NA TEMELJU OPISANE STUDIJE SLUČAJA?

	1 - nizak intenzitet	2	3	4	5	6	7 - visok intenzitet
molim zaokružite jedan broj na skali	○	○	○	○	○	○	○

GRUPA ISPITANIKA 2: STUDIJA SLUČAJA 1

Društvo XY se bavi prijevozom rasutih tereta na međunarodnom tržištu brodskog prostora te najveći dio svojih prihoda ostvaruje na međunarodnom tržištu. Prihodi Društva prelaze 500 milijuna kuna te zapošljava približno 400 zaposlenika. Društvo kotira na burzi i njegovim dionicama se aktivno trguje. Poslovanje Društva je rentabilno i kreće se oko prosjeka za djelatnost, a njegova financijska stabilnost je zadovoljavajuća. Kompenzacije vrhovnog menadžmenta se sastoje od fiksnih primanja te bonusa i nagrada u dionicama koje ovise o poslovanju društva. Tržište na kojem djeluje Društvo je dinamično i inovativno te zahtijeva aktivno upravljanje rizicima na razini organizacije i visoku svijest o kontrolama. Prije dvije godine Društvo je odlučilo implementirati integrirani model upravljanja rizicima na razini organizacije (ERM - Enterprise-wide Risk Management) koji uključuje i područje financijskog izvještavanja. Vi ste angažirani kao eksterni revizor. Od revizora prethodnika koji je posljednjih pet godina obavljao reviziju Društva ste dobili na uvid radnu dokumentaciju, a mišljenje revizora za svako od navedenih razdoblja je bilo pozitivno.

Društvo ima organiziranu funkciju interne revizije. Interni revizori obavljaju isključivo jamstvene (revizijske) aktivnosti i ne pružaju nikakve savjetodavne aktivnosti u Društvu. Društvo je angažiralo vanjskog konzultanata za pružanje pomoći menadžmentu u procesu implementacije i provođenja ERM modela. Voditelj interne revizije funkcionalno odgovora revizijskom odboru, a administrativno izvršnom direktoru. Odjel interne revizije zapošljava četiri interna revizora i to dva s međunarodnim certifikatima i dva s lokalnim certifikatima koji posjeduju višegodišnje iskustvo na području interne revizije. Osoblje odjela interne revizije se kontinuirano usavršava te ima adekvatnu podršku u vidu materijalnih sredstava i ostalih potrebnih resursa za obavljanje interne revizije. Postoji formalni sustav mjerenja i procjene učinkovitosti interne revizije. Interni revizori u potpunosti primjenjuju standarde Instituta internih revizora.

Revizijski odbor Društva sastoji se od tri člana, od kojih je jedan bivši zaposlenik koji je nedavno otišao u mirovinu. Članovi revizijskog odbora ne posjeduju niti jedan certifikat iz područja računovodstva, revizije i financija. Dvoje članova revizijskog odbora nisu iz tog područja, dok je samo jedan član radio na području iz računovodstva. Članovi revizijskog odbora ne prate aktivno problematiku neovisnosti interne revizije te ne komuniciraju s njima najznačajnije nalaze te slabosti sustava interne kontrole. Također, članovi revizijskog odbora ne sudjeluju proaktivno u planu rada interne revizije te nisu dostupni eksternim revizorima.

DV - U KOJEM INTENZITETU BISTE KORISTILI RAD INTERNE REVIZIJE, NA TEMELJU OPISANE STUDIJE SLUČAJA?

	1 - nizak intenzitet	2	3	4	5	6	7 - visok intenzitet
molim zaokružite jedan broj na skali	○	○	○	○	○	○	○

GRUPA ISPITANIKA 2: STUDIJA SLUČAJA 2

Društvo AB se bavi industrijskom proizvodnjom lijekova s prihodima preko 500 milijuna kuna te zapošljava preko 1.000 zaposlenih. Društvo kotira na burzi i njegovim dionicama se aktivno trguje. Tijekom posljednjih par godina Društvo bilježi umjereni rast prihoda u zemlji i inozemstvu, a njegovo financijsko poslovanje je zadovoljavajuće. Društvo nije tržišni lider, ali ima stabilnu poziciju na tržištu koje karakterizira umjerena koncentracija. Kompenzacije vrhovnog menadžmenta se sastoje od fiksnih primanja te bonusa i nagrada u dionicama koje ovise o poslovanju Društva. Vi ste angažirani kao eksterni revizor. Od revizora prethodnika koji je posljednjih pet godina obavljao reviziju Društva ste dobili na uvid radnu dokumentaciju, a mišljenje revizora za svako od navedenih razdoblja je bilo pozitivno.

Funkcija interne revizije je eksternalizirana, a vanjski pružatelj usluga je veliko revizijsko društvo. Funkcija interne revizije je eksternalizirana zbog potrebe za internim revizorima koji imaju specijalistička znanja i vještine, važnosti pravovremenog izvršenja planova interne revizije te fleksibilnosti u načinu organiziranja funkcije interne revizije. U provođenju aktivnosti interne revizije ukupno sudjeluju četiri revizora od koji dva imaju međunarodne certifikate, a dva imaju lokalne certifikate. Revizijski odbor je odobrio eksternalizaciju funkcije interne revizije i nadzire njezine aktivnosti. Revizijski partner koji je odgovoran za provođenje interne revizije u društvu funkcionalno odgovora revizijskom odboru, a administrativno izvršnom direktoru. Godišnji budžet za usluge interne revizije iznosi 1 milijuna kuna. Revizori koji obavljaju funkciju interne revizije u potpunosti primjenjuju standarde Instituta internih revizora. Funkcionalno težište interne revizije je upravljanje rizicima, interne kontrole, unaprjeđenje poslovnih procesa te pravno i regulatorno usklađivanje.

Revizijski odbor Društva sastoji se od tri člana, od kojih je jedan bivši zaposlenik koji je nedavno otišao u mirovinu. Članovi revizijskog odbora ne posjeduju niti jedan certifikat iz područja računovodstva, revizije i financija. Dvoje članova revizijskog odbora nisu iz tog područja, dok je samo jedan član radio na području iz računovodstva. Članovi revizijskog odbora ne prate aktivno problematiku neovisnosti interne revizije te ne komuniciraju s njima najznačajnije nalaze te slabosti sustava interne kontrole. Također, članovi revizijskog odbora ne sudjeluju proaktivno u planu rada interne revizije te nisu dostupni eksternim revizorima.

DV - U KOJEM INTENZITETU BISTE KORISTILI RAD INTERNE REVIZIJE, NA TEMELJU OPISANE STUDIJE SLUČAJA?

	1 - nizak intenzitet	2	3	4	5	6	7 - visok intenzitet
molim zaokružite jedan broj na skali	○	○	○	○	○	○	○

GRUPA ISPITANIKA 3: STUDIJA SLUČAJA 1

Društvo XY se bavi prijevozom rasutih tereta na međunarodnom tržištu brodskog prostora te najveći dio svojih prihoda ostvaruje na međunarodnom tržištu. Prihodi Društva prelaze 500 milijuna kuna te zapošljava približno 400 zaposlenika. Društvo kotira na burzi i njegovim dionicama se aktivno trguje. Poslovanje Društva je rentabilno i kreće se oko prosjeka za djelatnost, a njegova financijska stabilnost je zadovoljavajuća. Kompenzacije vrhovnog menadžmenta se sastoje od fiksnih primanja te bonusa i nagrada u dionicama koje ovise o poslovanju društva. Tržište na kojem djeluje Društvo je dinamično i inovativno te zahtijeva aktivno upravljanje rizicima na razini organizacije i visoku svijest o kontrolama. Prije dvije godine Društvo je odlučilo implementirati integrirani model upravljanja rizicima na razini organizacije (ERM - Enterprise-wide Risk Management) koji uključuje i područje financijskog izvještavanja. Vi ste angažirani kao eksterni revizor. Od revizora prethodnika koji je posljednjih pet godina obavljao reviziju Društva ste dobili na uvid radnu dokumentaciju, a mišljenje revizora za svako od navedenih razdoblja je bilo pozitivno.

Društvo ima organiziranu funkciju interne revizije. Interni revizori obavljaju pretežito jamstvene (revizijske) aktivnosti, a dio njihovih aktivnosti (cca 30% vremena) se odnosi na pomoć menadžmentu pri implementaciji integriranog modela upravljanja rizicima na razini organizacije (ERM). Viši menadžment i odbor su odgovorni za upravljanje rizicima i za procese kontrole, a priroda odgovornosti interne revizije u pogledu pružanja savjetodavnih aktivnosti je dokumentirana u povelji o internoj reviziji te je odobrena od strane revizijskog odbora. Voditelj interne revizije funkcionalno odgovora revizijskom odboru, a administrativno izvršnom direktoru. Odjel interne revizije zapošljava četiri interna revizora i to dva s međunarodnim certifikatima i dva s lokalnim certifikatima koji posjeduju višegodišnje iskustvo na području interne revizije. Osoblje odjela interne revizije se kontinuirano usavršava te ima adekvatnu podršku u vidu materijalnih sredstava i ostalih potrebnih resursa za obavljanje interne revizije. Postoji formalni sustav mjerenja i procjene učinkovitosti interne revizije. Interni revizori u potpunosti primjenjuju standarde Instituta internih revizora.

Revizijski odbor Društva sastoji se od tri neizvršna i neovisna člana. Dva člana revizijskog odbora imaju međunarodni certifikat iz područja financijske analize, a treći ima lokalni certifikat ovlaštenog računovođe te međunarodni certifikat iz područja interne revizije. Svi članovi revizijskog odbora imaju višegodišnje iskustvo na području djelatnosti kojem se bavi Društvo iz računovodstva i financija. Članovi revizijskog odbora nadziru rad interne revizije, aktivno prate problematiku njihove neovisnosti te redovno razmjenjuju informacije s internim revizorima o planovima i izvršenim aktivnostima, komuniciraju s internim revizorima najznačajnije nalaze i slabosti sustava interne kontrole, odobravaju godišnji plan rada te povelju interne revizije. Zajedno s internim revizorima raspravljaju o svim važnim odstupanjima od odobrenog radnog rasporeda angažmana, plana za osoblje i proračuna te uzroke odstupanja, kao i poduzete ili potrebne mjere. Suradnja interne revizije i revizijskog odbora se temelji na redovitim periodičnim sastancima. Članovi revizijskog odbora također su otvoreni i prema eksternim revizorima za raspravu oko ključnih računovodstvenih i revizijskih pitanja te im omogućavaju pregled izvješća interne revizije te radnih sastanaka.

DV1 - U KOJEM INTENZITETU BISTE KORISTILI RAD INTERNE REVIZIJE, NA TEMELJU OPISANE STUDIJE SLUČAJA?

	1 - nizak intenzitet	2	3	4	5	6	7 - visok intenzitet
molim zaokružite jedan broj na skali	○	○	○	○	○	○	○

GRUPA ISPITANIKA 3: STUDIJA SLUČAJA 2

Društvo AB se bavi industrijskom proizvodnjom lijekova s prihodima preko 500 milijuna kuna te zapošljava preko 1.000 zaposlenih. Društvo kotira na burzi i njegovim dionicama se aktivno trguje. Tijekom posljednjih par godina Društvo bilježi umjereni rast prihoda u zemlji i inozemstvu, a njegovo financijsko poslovanje je zadovoljavajuće. Društvo nije tržišni lider, ali ima stabilnu poziciju na tržištu koje karakterizira umjerena koncentracija. Kompenzacije vrhovnog menadžmenta se sastoje od fiksnih primanja te bonusa i nagrada u dionicama koje ovise o poslovanju Društva. Vi ste angažirani kao eksterni revizor. Od revizora prethodnika koji je posljednjih pet godina obavljao reviziju Društva ste dobili na uvid radnu dokumentaciju, a mišljenje revizora za svako od navedenih razdoblja je bilo pozitivno.

Funkcija interne revizije je organizirana unutar Društva. Odjel interne revizije ima odgovarajuće važan status u svojoj organizaciji. Postoji izjava o misiji interne revizije koja definira svrhu, nadležnost, ciljeve i odgovornost funkcije interne revizije. Voditelj interne revizije funkcionalno odgovora revizijskom odboru, a administrativno izvršnom direktoru. Odjel interne revizije zapošljava četiri interna revizora. Dva revizora imaju međunarodne certifikate, a dva imaju lokalne certifikate. Svi posjeduju višegodišnje iskustvo u poslovima obavljanja interne revizije. Redovito se provodi „skill gap“ analiza te postoje individualni planovi obrazovanja. Djelatnici interne revizije imaju adekvatnu podršku u obliku računalnih alata i drugih resursa koje koriste za potrebe revizijskog testiranja. Godišnji budžet za usluge interne revizije iznosi 1 milijuna kn. Interni revizori u potpunosti primjenjuju standarde Instituta internih revizora. Funkcionalno težište interne revizije je upravljanje rizicima, interne kontrole, unaprjeđenje poslovnih procesa te pravno i regulatorno usklađivanje.

Revizijski odbor Društva sastoji se od tri neizvršna i neovisna člana. Dva člana revizijskog odbora imaju međunarodni certifikat iz područja financijske analize, a treći ima lokalni certifikat ovlaštenog računovođe te međunarodni certifikat iz područja interne revizije. Svi članovi revizijskog odbora imaju višegodišnje iskustvo na području djelatnosti kojem se bavi Društvo iz računovodstva i financija. Članovi revizijskog odbora nadziru rad interne revizije, aktivno prate problematiku njihove neovisnosti te redovno razmjenjuju informacije s internim revizorima o planovima i izvršenim aktivnostima, komuniciraju s internim revizorima najznačajnije nalaze i slabosti sustava interne kontrole, odobravaju godišnji plan rada te povelju interne revizije. Zajedno s internim revizorima raspravljaju o svim važnim odstupanjima od odobrenog radnog rasporeda angažmana, plana za osoblje i proračuna te uzroke odstupanja, kao i poduzete ili potrebne mjere. Suradnja interne revizije i revizijskog odbora se temelji na redovitim periodičnim sastancima. Članovi revizijskog odbora također su otvoreni i prema eksternim revizorima za raspravu oko ključnih računovodstvenih i revizijskih pitanja te im omogućavaju pregled izvješća interne revizije te radnih sastanaka.

DV - U KOJEM INTENZITETU BISTE KORISTILI RAD INTERNE REVIZIJE, NA TEMELJU OPISANE STUDIJE SLUČAJA?

	1 - nizak intenzitet	2	3	4	5	6	7 - visok intenzitet
molim zaokružite jedan broj na skali	○	○	○	○	○	○	○

GRUPA ISPITANIKA 4: STUDIJA SLUČAJA 1

Društvo XY se bavi prijevozom rasutih tereta na međunarodnom tržištu brodskog prostora te najveći dio svojih prihoda ostvaruje na međunarodnom tržištu. Prihodi Društva prelaze 500 milijuna kuna te zapošljava približno 400 zaposlenika. Društvo kotira na burzi i njegovim dionicama se aktivno trguje. Poslovanje Društva je rentabilno i kreće se oko prosjeka za djelatnost, a njegova financijska stabilnost je zadovoljavajuća. Kompenzacije vrhovnog menadžmenta se sastoje od fiksnih primanja te bonusa i nagrada u dionicama koje ovise o poslovanju društva. Tržište na kojem djeluje Društvo je dinamično i inovativno te zahtijeva aktivno upravljanje rizicima na razini organizacije i visoku svijest o kontrolama. Prije dvije godine Društvo je odlučilo implementirati integrirani model upravljanja rizicima na razini organizacije (ERM - Enterprise-wide Risk Management) koji uključuje i područje financijskog izvještavanja. Vi ste angažirani kao eksterni revizor. Od revizora prethodnika koji je posljednjih pet godina obavljao reviziju Društva ste dobili na uvid radnu dokumentaciju, a mišljenje revizora za svako od navedenih razdoblja je bilo pozitivno.

Društvo ima organiziranu funkciju interne revizije. Interni revizori obavljaju isključivo jamstvene (revizijske) aktivnosti i ne pružaju nikakve savjetodavne aktivnosti u Društvu. Društvo je angažiralo vanjskog konzultanata za pružanje pomoći menadžmentu u procesu implementacije i provođenja ERM modela. Voditelj interne revizije funkcionalno odgovora revizijskom odboru, a administrativno izvršnom direktoru. Odjel interne revizije zapošljava četiri interna revizora i to dva s međunarodnim certifikatima i dva s lokalnim certifikatima koji posjeduju višegodišnje iskustvo na području interne revizije. Osoblje odjela interne revizije se kontinuirano usavršava te ima adekvatnu podršku u vidu materijalnih sredstava i ostalih potrebnih resursa za obavljanje interne revizije. Postoji formalni sustav mjerenja i procjene učinkovitosti interne revizije. Interni revizori u potpunosti primjenjuju standarde Instituta internih revizora.

Revizijski odbor Društva sastoji se od tri neizvršna i neovisna člana. Dva člana revizijskog odbora imaju međunarodni certifikat iz područja financijske analize, a treći ima lokalni certifikat ovlaštenog računovođe te međunarodni certifikat iz područja interne revizije. Svi članovi revizijskog odbora imaju višegodišnje iskustvo na području djelatnosti kojem se bavi Društvo iz računovodstva i financija. Članovi revizijskog odbora nadziru rad interne revizije, aktivno prate problematiku njihove neovisnosti te redovno razmjenjuju informacije s internim revizorima o planovima i izvršenim aktivnostima, komuniciraju s internim revizorima najznačajnije nalaze i slabosti sustava interne kontrole, odobravaju godišnji plan rada te povelju interne revizije. Zajedno s internim revizorima raspravljaju o svim važnim odstupanjima od odobrenog radnog rasporeda angažmana, plana za osoblje i proračuna te uzroke odstupanja, kao i poduzete ili potrebne mjere. Suradnja interne revizije i revizijskog odbora se temelji na redovitim periodičnim sastancima. Članovi revizijskog odbora također su otvoreni i prema eksternim revizorima za raspravu oko ključnih računovodstvenih i revizijskih pitanja te im omogućavaju pregled izvješća interne revizije te radnih sastanaka.

DV1 - U KOJEM INTENZITETU BISTE KORISTILI RAD INTERNE REVIZIJE, NA TEMELJU OPISANE STUDIJE SLUČAJA?

	1 - nizak intenzitet	2	3	4	5	6	7 - visok intenzitet
molim zaokružite jedan broj na skali	○	○	○	○	○	○	○

GRUPA ISPITANIKA 4: STUDIJA SLUČAJA 2

Društvo AB se bavi industrijskom proizvodnjom lijekova s prihodima preko 500 milijuna kuna te zapošljava preko 1.000 zaposlenih. Društvo kotira na burzi i njegovim dionicama se aktivno trguje. Tijekom posljednjih par godina Društvo bilježi umjereni rast prihoda u zemlji i inozemstvu, a njegovo financijsko poslovanje je zadovoljavajuće. Društvo nije tržišni lider, ali ima stabilnu poziciju na tržištu koje karakterizira umjerena koncentracija. Kompenzacije vrhovnog menadžmenta se sastoje od fiksnih primanja te bonusa i nagrada u dionicama koje ovise o poslovanju Društva. Vi ste angažirani kao eksterni revizor. Od revizora prethodnika koji je posljednjih pet godina obavljao reviziju Društva ste dobili na uvid radnu dokumentaciju, a mišljenje revizora za svako od navedenih razdoblja je bilo pozitivno.

Funkcija interne revizije je eksternalizirana, a vanjski pružatelj usluga je veliko revizijsko društvo. Funkcija interne revizije je eksternalizirana zbog potrebe za internim revizorima koji imaju specijalistička znanja i vještine, važnosti pravovremenog izvršenja planova interne revizije te fleksibilnosti u načinu organiziranja funkcije interne revizije. U provođenju aktivnosti interne revizije ukupno sudjeluju četiri revizora od koji dva imaju međunarodne certifikate, a dva imaju lokalne certifikate. Revizijski odbor je odobrio eksternalizaciju funkcije interne revizije i nadzire njezine aktivnosti. Revizijski partner koji je odgovoran za provođenje interne revizije u društvu funkcionalno odgovora revizijskom odboru, a administrativno izvršnom direktoru. Godišnji budžet za usluge interne revizije iznosi 1 milijuna kuna. Revizori koji obavljaju funkciju interne revizije u potpunosti primjenjuju standarde Instituta internih revizora. Funkcionalno težište interne revizije je upravljanje rizicima, interne kontrole, unaprjeđenje poslovnih procesa te pravno i regulatorno usklađivanje.

Revizijski odbor Društva sastoji se od tri neizvršna i neovisna člana. Dva člana revizijskog odbora imaju međunarodni certifikat iz područja financijske analize, a treći ima lokalni certifikat ovlaštenog računovođe te međunarodni certifikat iz područja interne revizije. Svi članovi revizijskog odbora imaju višegodišnje iskustvo na području djelatnosti kojem se bavi Društvo iz računovodstva i financija. Članovi revizijskog odbora nadziru rad interne revizije, aktivno prate problematiku njihove neovisnosti te redovno razmjenjuju informacije s internim revizorima o planovima i izvršenim aktivnostima, komuniciraju s internim revizorima najznačajnije nalaze i slabosti sustava interne kontrole, odobravaju godišnji plan rada te povelju interne revizije. Zajedno s internim revizorima raspravljaju o svim važnim odstupanjima od odobrenog radnog rasporeda angažmana, plana za osoblje i proračuna te uzroke odstupanja, kao i poduzete ili potrebne mjere. Suradnja interne revizije i revizijskog odbora se temelji na redovitim periodičnim sastancima. Članovi revizijskog odbora također su otvoreni i prema eksternim revizorima za raspravu oko ključnih računovodstvenih i revizijskih pitanja te im omogućavaju pregled izvješća interne revizije te radnih sastanaka.

DV - U KOJEM INTENZITETU BISTE KORISTILI RAD INTERNE REVIZIJE, NA TEMELJU OPISANE STUDIJE SLUČAJA?

	1 - nizak intenzitet	2	3	4	5	6	7 - visok intenzitet
molim zaokružite jedan broj na skali	○	○	○	○	○	○	○

KONTROLE EMPIRIJSKOG ISTRAŽIVANJA (NAKON STUDIJE SLUČAJA 1)

MQ11 - Ocijenite razinu objektivnosti funkcije interne revizije, na temelju opisane studije slučaja ?

	1 - vrlo niska	2	3	4	5	6	7 - vrlo visoka
molim zaokružite jedan broj na skali	○	○	○	○	○	○	○

MQ12 - Ocijenite razinu neovisnosti funkcije interne revizije, na temelju opisane studije slučaja?

	1 - vrlo niska	2	3	4	5	6	7 - vrlo visoka
molim zaokružite jedan broj na skali	○	○	○	○	○	○	○

MQ13 - Ocijenite razinu kompetentnosti internih revizora, na temelju opisane studije slučaja?

	1 - vrlo niska	2	3	4	5	6	7 - vrlo visoka
molim zaokružite jedan broj na skali	○	○	○	○	○	○	○

MQ14 - Na temelju opisane studije slučaja, revizijski odbor navedenog društva je:

○ učinkovit
○ nije učinkovit

MQ15 - Na temelju opisane studije slučaja, usluga koju pruža interni revizor društvu je:

○ isključivo pružanje usluga revizijskog uvjerenja
○ revizijske i savjetodavne usluge

KONTROLE EMPIRIJSKOG ISTRAŽIVANJA (NAKON STUDIJE SLUČAJA 2)

MQ21 - Ocijenite razinu objektivnosti funkcije interne revizije, na temelju opisane studije slučaja?

	1 - vrlo niska	2	3	4	5	6	7 - vrlo visoka
molim zaokružite jedan broj na skali	○	○	○	○	○	○	○

MQ22 - Ocijenite razinu neovisnosti funkcije interne revizije, na temelju opisane studije slučaja?

	1 - vrlo niska	2	3	4	5	6	7 - vrlo visoka
molim zaokružite jedan broj na skali	○	○	○	○	○	○	○

MQ23 - Ocijenite razinu kompetentnosti internih revizora, na temelju opisane studije slučaja?

	1 - vrlo niska	2	3	4	5	6	7 - vrlo visoka
molim zaokružite jedan broj na skali	○	○	○	○	○	○	○

MQ24 - Na temelju opisane studije slučaja, revizijski odbor navedenog društva je:

○ učinkovit
○ nije učinkovit

MQ25 - Na temelju opisane studije slučaja, angažman interne revizije u društvu je:

○ eksternaliziran
○ organiziran unutar društva

UPITNIK- DEMOGRAFSKA PITANJA

DQ1 - Spol:

◯ Muški
◯ Ženski

DQ2 - Godine starosti:

DQ3 - Na kojem ste studiju?

◯ Diplomskom
◯ Specijalističkom

DQ4 - Koji smjer studija pohađate?

DQ5 - Koliko godina radnog iskustva imate (uključujući i rad preko student servisa)?

PRILOG 3: EKSPERIMENTALNO ISTRAŽIVANJE (OVLAŠTENI REVIZORI)

GRUPA ISPITANIKA 1: STUDIJA SLUČAJA 1

Društvo XY se bavi prijevozom rasutih tereta na međunarodnom tržištu brodskog prostora te najveći dio svojih prihoda ostvaruje na međunarodnom tržištu. Prihodi Društva prelaze 500 milijuna kuna te zapošljava približno 400 zaposlenika. Društvo kotira na burzi i njegovim dionicama se aktivno trguje. Poslovanje Društva je rentabilno i kreće se oko prosjeka za djelatnost, a njegova financijska stabilnost je zadovoljavajuća. Kompenzacije vrhovnog menadžmenta se sastoje od fiksnih primanja te bonusa i nagrada u dionicama koje ovise o poslovanju društva. Tržište na kojem djeluje Društvo je dinamično te zahtijeva aktivno upravljanje rizicima na razini organizacije i visoku svijest o kontrolama. Prije dvije godine Društvo je odlučilo implementirati integrirani model upravljanja rizicima na razini organizacije (ERM - Enterprise-wide Risk Management) koji uključuje i područje financijskog izvještavanja. Vi ste angažirani kao eksterni revizor. Od revizora prethodnika koji je posljednjih pet godina obavljao reviziju Društva ste dobili na uvid radnu dokumentaciju, a mišljenje revizora za svako od navedenih razdoblja je bilo pozitivno.

Društvo ima organiziranu funkciju interne revizije. Interni revizori obavljaju pretežito jamstvene (revizijske) aktivnosti, a dio njihovih aktivnosti (cca 30% vremena) se odnosi na pomoć menadžmentu pri implementaciji integriranog modela upravljanja rizicima na razini organizacije (ERM). Viši menadžment i odbor su odgovorni za upravljanje rizicima i za procese kontrole, a priroda odgovornosti interne revizije u pogledu pružanja savjetodavnih aktivnosti je dokumentirana u povelji o internoj reviziji te je odobrena od strane revizijskog odbora. Voditelj interne revizije funkcionalno odgovora revizijskom odboru, a administrativno izvršnom direktoru. Odjel interne revizije zapošljava četiri interna revizora, dva s međunarodnim certifikatima i dva s lokalnim certifikatima koji posjeduju višegodišnje iskustvo na području interne revizije. Osoblje odjela interne revizije se kontinuirano usavršava te ima adekvatnu podršku u vidu materijalnih sredstava i ostalih potrebnih resursa za obavljanje interne revizije. Postoji formalni sustav mjerenja i procjene učinkovitosti interne revizije. Interni revizori u potpunosti primjenjuju standarde Instituta internih revizora.

Revizijski odbor Društva sastoji se od tri člana, od kojih je jedan bivši zaposlenik koji je nedavno otišao u mirovinu, a preostala dva člana nemaju praktičnog iskustva iz djelatnosti kojom se Društvo bavi. Članovi revizijskog odbora ne posjeduju niti jedan certifikat iz područja računovodstva, revizije i financija, a samo jedan član se bavio poslovima iz područja računovodstva. Članovi revizijskog odbora ne prate aktivno problematiku neovisnosti interne revizije te ne komuniciraju s njima najznačajnije nalaze te slabosti sustava interne kontrole. Također, članovi revizijskog odbora ne sudjeluju proaktivno u planu rada interne revizije te nisu dostupni eksternim revizorima.

I. U KOJEM INTENZITETU BISTE KORISTILI RAD INTERNE REVIZIJE **U PRIBAVLJANJU REVIZIJSKIH DOKAZA**, NA TEMELJU OPISANE STUDIJE SLUČAJA [MOLIM ZAOKRUŽITE JEDAN BROJ NA DONJOJ SKALI]?

1 2 3 4 5 6 7

1- nizak intenzitet **7**-visok intenzitet

II. U KOJEM INTENZITETU BISTE KORISTILI RAD INTERNE REVIZIJE **RADI OSIGURAVANJA IZRAVNE POMOĆI**, NA TEMELJU OPISANE STUDIJE SLUČAJA [MOLIM ZAOKRUŽITE JEDAN BROJ NA DONJOJ SKALI]?

1 2 3 4 5 6 7

1- nizak intenzitet **7**-visok intenzitet

GRUPA ISPITANIKA 1: STUDIJA SLUČAJA 2

Društvo AB se bavi industrijskom proizvodnjom lijekova te ostvaruje prihode preko 500 milijuna kuna i zapošljava preko 1.000 zaposlenika. Društvo kotira na burzi i njegovim dionicama se aktivno trguje. Tijekom posljednjih par godina Društvo bilježi umjereni rast prihoda u zemlji i inozemstvu, a njegovo financijsko poslovanje je zadovoljavajuće. Društvo nije tržišni lider, ali ima stabilnu poziciju na tržištu koje karakterizira umjerena koncentracija. Kompenzacije vrhovnog menadžmenta se sastoje od fiksnih primanja te bonusa i nagrada u dionicama koje ovise o poslovanju Društva. Vi ste angažirani kao eksterni revizor. Od revizora prethodnika koji je posljednjih pet godina obavljao reviziju Društva ste dobili na uvid radnu dokumentaciju, a mišljenje revizora za svako od navedenih razdoblja je bilo pozitivno.

Funkcija interne revizije je organizirana unutar Društva. Odjel interne revizije ima odgovarajuće važan status u svojoj organizaciji. Postoji izjava o misiji interne revizije koja definira svrhu, nadležnost, ciljeve i odgovornost funkcije interne revizije. Voditelj interne revizije funkcionalno odgovora revizijskom odboru, a administrativno izvršnom direktoru. Odjel interne revizije zapošljava četiri interna revizora. Dva revizora imaju međunarodne certifikate, a dva imaju lokalne certifikate. Svi posjeduju višegodišnje iskustvo u poslovima obavljanja interne revizije. Redovito se provodi „skill gap“ analiza te postoje individualni planovi obrazovanja. Djelatnici interne revizije imaju adekvatnu podršku u obliku računalnih alata i drugih resursa koje koriste za potrebe revizijskog testiranja. Godišnji budžet za usluge interne revizije iznosi milijun kuna. Interni revizori u potpunosti primjenjuju standarde Instituta internih revizora. Funkcionalno težište interne revizije je upravljanje rizicima, interne kontrole, unaprjeđenje poslovnih procesa te pravno i regulatorno usklađivanje.

Revizijski odbor Društva sastoji se od tri člana, od kojih je jedan bivši zaposlenik koji je nedavno otišao u mirovinu, a preostala dva člana nemaju praktičnog iskustva iz djelatnosti kojom se Društvo bavi. Članovi revizijskog odbora ne posjeduju niti jedan certifikat iz područja računovodstva, revizije i financija, a samo jedan član se bavio poslovima iz područja računovodstva. Članovi revizijskog odbora ne prate aktivno problematiku neovisnosti interne revizije te ne komuniciraju s njima najznačajnije nalaze te slabosti sustava interne kontrole. Također, članovi revizijskog odbora ne sudjeluju proaktivno u planu rada interne revizije te nisu dostupni eksternim revizorima.

I. U KOJEM INTENZITETU BISTE KORISTILI RAD INTERNE REVIZIJE **U PRIBAVLJANJU REVIZIJSKIH DOKAZA**, NA TEMELJU OPISANE STUDIJE SLUČAJA [MOLIM ZAOKRUŽITE JEDAN BROJ NA DONJOJ SKALI]?

1	2	3	4	5	6	7

1- nizak intenzitet **7**-visok intenzitet

II. U KOJEM INTENZITETU BISTE KORISTILI RAD INTERNE REVIZIJE **RADI OSIGURAVANJA IZRAVNE POMOĆI**, NA TEMELJU OPISANE STUDIJE SLUČAJA [MOLIM ZAOKRUŽITE JEDAN BROJ NA DONJOJ SKALI]?

1	2	3	4	5	6	7

1- nizak intenzitet **7**-visok intenzitet

GRUPA ISPITANIKA 2: STUDIJA SLUČAJA 1

Društvo XY se bavi prijevozom rasutih tereta na međunarodnom tržištu brodskog prostora te najveći dio svojih prihoda ostvaruje na međunarodnom tržištu. Prihodi Društva prelaze 500 milijuna kuna te zapošljava približno 400 zaposlenika. Društvo kotira na burzi i njegovim dionicama se aktivno trguje. Poslovanje Društva je rentabilno i kreće se oko prosjeka za djelatnost, a njegova financijska stabilnost je zadovoljavajuća. Kompenzacije vrhovnog menadžmenta se sastoje od fiksnih primanja te bonusa i nagrada u dionicama koje ovise o poslovanju društva. Tržište na kojem djeluje Društvo je dinamično te zahtijeva aktivno upravljanje rizicima na razini organizacije i visoku svijest o kontrolama. Prije dvije godine Društvo je odlučilo implementirati integrirani model upravljanja rizicima na razini organizacije (ERM - Enterprise-wide Risk Management) koji uključuje i područje financijskog izvještavanja. Vi ste angažirani kao eksterni revizor. Od revizora prethodnika koji je posljednjih pet godina obavljao reviziju Društva ste dobili na uvid radnu dokumentaciju, a mišljenje revizora za svako od navedenih razdoblja je bilo pozitivno.

Društvo ima organiziranu funkciju interne revizije. Interni revizori obavljaju isključivo jamstvene (revizijske) aktivnosti i ne pružaju nikakve savjetodavne aktivnosti u Društvu. Društvo je angažiralo vanjskog konzultanata za pružanje pomoći menadžmentu u procesu implementacije i provođenja ERM modela. Voditelj interne revizije funkcionalno odgovora revizijskom odboru, a administrativno izvršnom direktoru. Odjel interne revizije zapošljava četiri interna revizora, dva s međunarodnim certifikatima i dva s lokalnim certifikatima koji posjeduju višegodišnje iskustvo na području interne revizije. Osoblje odjela interne revizije se kontinuirano usavršava te ima adekvatnu podršku u vidu materijalnih sredstava i ostalih potrebnih resursa za obavljanje interne revizije. Postoji formalni sustav mjerenja i procjene učinkovitosti interne revizije. Interni revizori u potpunosti primjenjuju standarde Instituta internih revizora.

Revizijski odbor Društva sastoji se od tri člana, od kojih je jedan bivši zaposlenik koji je nedavno otišao u mirovinu, a preostala dva člana nemaju praktičnog iskustva iz djelatnosti kojom se Društvo bavi. Članovi revizijskog odbora ne posjeduju niti jedan certifikat iz područja računovodstva, revizije i financija, a samo jedan član se bavio poslovima iz područja računovodstva. Članovi revizijskog odbora ne prate aktivno problematiku neovisnosti interne revizije te ne komuniciraju s njima najznačajnije nalaze te slabosti sustava interne kontrole. Također, članovi revizijskog odbora ne sudjeluju proaktivno u planu rada interne revizije te nisu dostupni eksternim revizorima.

I. U KOJEM INTENZITETU BISTE KORISTILI RAD INTERNE REVIZIJE **U PRIBAVLJANJU REVIZIJSKIH DOKAZA**, NA TEMELJU OPISANE STUDIJE SLUČAJA [MOLIM ZAOKRUŽITE JEDAN BROJ NA DONJOJ SKALI]?

1 2 3 4 5 6 7

1- nizak intenzitet **7**-visok intenzitet

II. U KOJEM INTENZITETU BISTE KORISTILI RAD INTERNE REVIZIJE **RADI OSIGURAVANJA IZRAVNE POMOĆI**, NA TEMELJU OPISANE STUDIJE SLUČAJA [MOLIM ZAOKRUŽITE JEDAN BROJ NA DONJOJ SKALI]?

1 2 3 4 5 6 7

1- nizak intenzitet **7**-visok intenzitet

GRUPA ISPITANIKA 2: STUDIJA SLUČAJA 2

Društvo AB se bavi industrijskom proizvodnjom lijekova te ostvaruje prihode preko 500 milijuna kuna i zapošljava preko 1.000 zaposlenika. Društvo kotira na burzi i njegovim dionicama se aktivno trguje. Tijekom posljednjih par godina Društvo bilježi umjereni rast prihoda u zemlji i inozemstvu, a njegovo financijsko poslovanje je zadovoljavajuće. Društvo nije tržišni lider, ali ima stabilnu poziciju na tržištu koje karakterizira umjerena koncentracija. Kompenzacije vrhovnog menadžmenta se sastoje od fiksnih primanja te bonusa i nagrada u dionicama koje ovise o poslovanju Društva. Vi ste angažirani kao eksterni revizor. Od revizora prethodnika koji je posljednjih pet godina obavljao reviziju Društva ste dobili na uvid radnu dokumentaciju, a mišljenje revizora za svako od navedenih razdoblja je bilo pozitivno.

Funkcija interne revizije je eksternalizirana, a vanjski pružatelj usluga je revizijsko društvo. Funkcija interne revizije je eksternalizirana zbog potrebe za internim revizorima koji imaju specijalistička znanja i vještine, važnosti pravovremenog izvršenja planova interne revizije te fleksibilnosti u načinu organiziranja funkcije interne revizije. U provođenju aktivnosti interne revizije ukupno sudjeluju četiri revizora od koji dva imaju međunarodne certifikate, a dva imaju lokalne certifikate iz područja interne revizije. Revizijski odbor je odobrio eksternalizaciju funkcije interne revizije i nadzire njezine aktivnosti. Revizijski partner koji je odgovoran za provođenje interne revizije u društvu funkcionalno odgovora revizijskom odboru, a administrativno izvršnom direktoru. Godišnji budžet za usluge interne revizije iznosi milijun kuna. Revizori koji obavljaju funkciju interne revizije u potpunosti primjenjuju standarde Instituta internih revizora. Funkcionalno težište interne revizije je upravljanje rizicima, interne kontrole, unaprjeđenje poslovnih procesa te pravno i regulatorno usklađivanje.

Revizijski odbor Društva sastoji se od tri člana, od kojih je jedan bivši zaposlenik koji je nedavno otišao u mirovinu, a preostala dva člana nemaju praktičnog iskustva iz djelatnosti kojom se Društvo bavi. Članovi revizijskog odbora ne posjeduju niti jedan certifikat iz područja računovodstva, revizije i financija, a samo jedan član se bavio poslovima iz područja računovodstva. Članovi revizijskog odbora ne prate aktivno problematiku neovisnosti interne revizije te ne komuniciraju s njima najznačajnije nalaze te slabosti sustava interne kontrole. Također, članovi revizijskog odbora ne sudjeluju proaktivno u planu rada interne revizije te nisu dostupni eksternim revizorima.

I. U KOJEM INTENZITETU BISTE KORISTILI RAD INTERNE REVIZIJE **U PRIBAVLJANJU REVIZIJSKIH DOKAZA**, NA TEMELJU OPISANE STUDIJE SLUČAJA [MOLIM ZAOKRUŽITE JEDAN BROJ NA DONJOJ SKALI]?

1	2	3	4	5	6	7

1- nizak intenzitet **7**-visok intenzitet

II. U KOJEM INTENZITETU BISTE KORISTILI RAD INTERNE REVIZIJE **RADI OSIGURAVANJA IZRAVNE POMOĆI**, NA TEMELJU OPISANE STUDIJE SLUČAJA [MOLIM ZAOKRUŽITE JEDAN BROJ NA DONJOJ SKALI]?

1	2	3	4	5	6	7

1- nizak intenzitet **7**-visok intenzitet

GRUPA ISPITANIKA 3: STUDIJA SLUČAJA 1

Društvo XY se bavi prijevozom rasutih tereta na međunarodnom tržištu brodskog prostora te najveći dio svojih prihoda ostvaruje na međunarodnom tržištu. Prihodi Društva prelaze 500 milijuna kuna te zapošljava približno 400 zaposlenika. Društvo kotira na burzi i njegovim dionicama se aktivno trguje. Poslovanje Društva je rentabilno i kreće se oko prosjeka za djelatnost, a njegova financijska stabilnost je zadovoljavajuća. Kompenzacije vrhovnog menadžmenta se sastoje od fiksnih primanja te bonusa i nagrada u dionicama koje ovise o poslovanju društva. Tržište na kojem djeluje Društvo je dinamično te zahtijeva aktivno upravljanje rizicima na razini organizacije i visoku svijest o kontrolama. Prije dvije godine Društvo je odlučilo implementirati integrirani model upravljanja rizicima na razini organizacije (ERM - Enterprise-wide Risk Management) koji uključuje i područje financijskog izvještavanja. Vi ste angažirani kao eksterni revizor. Od revizora prethodnika koji je posljednjih pet godina obavljao reviziju Društva ste dobili na uvid radnu dokumentaciju, a mišljenje revizora za svako od navedenih razdoblja je bilo pozitivno.

Društvo ima organiziranu funkciju interne revizije. Interni revizori obavljaju pretežito jamstvene (revizijske) aktivnosti, a dio njihovih aktivnosti (cca 30% vremena) se odnosi na pomoć menadžmentu pri implementaciji integriranog modela upravljanja rizicima na razini organizacije (ERM). Viši menadžment i odbor su odgovorni za upravljanje rizicima i za procese kontrole, a priroda odgovornosti interne revizije u pogledu pružanja savjetodavnih aktivnosti je dokumentirana u povelji o internoj reviziji te je odobrena od strane revizijskog odbora. Voditelj interne revizije funkcionalno odgovora revizijskom odboru, a administrativno izvršnom direktoru. Odjel interne revizije zapošljava četiri interna revizora, dva s međunarodnim certifikatima i dva s lokalnim certifikatima koji posjeduju višegodišnje iskustvo na području interne revizije. Osoblje odjela interne revizije se kontinuirano usavršava te ima adekvatnu podršku u vidu materijalnih sredstava i ostalih potrebnih resursa za obavljanje interne revizije. Postoji formalni sustav mjerenja i procjene učinkovitosti interne revizije. Interni revizori u potpunosti primjenjuju standarde Instituta internih revizora.

Revizijski odbor Društva sastoji se od tri neizvršna i neovisna člana. Dva člana revizijskog odbora imaju međunarodni certifikat iz područja financijske analize, a treći ima lokalni certifikat ovlaštenog računovođe te međunarodni certifikat iz područja interne revizije. Svi članovi revizijskog odbora imaju višegodišnje iskustvo iz djelatnosti kojom se Društvo bavi. Članovi revizijskog odbora nadziru rad interne revizije, aktivno prate problematiku njihove neovisnosti te redovno razmjenjuju informacije s internim revizorima o planovima i izvršenim aktivnostima, komuniciraju s internim revizorima najznačajnije nalaze i slabosti sustava interne kontrole, odobravaju godišnji plan rada te povelju interne revizije. Zajedno s internim revizorima raspravljaju o svim važnim odstupanjima od odobrenog radnog rasporeda angažmana, plana za osoblje i proračuna te uzroke odstupanja, kao i poduzete ili potrebne mjere. Suradnja interne revizije i revizijskog odbora se temelji na redovitim periodičnim sastancima. Članovi revizijskog odbora također su otvoreni i prema eksternim revizorima za raspravu u vezi ključnih računovodstvenih i revizijskih pitanja te im omogućavaju pregled izvješća interne revizije te radnih sastanaka.

I. U KOJEM INTENZITETU BISTE KORISTILI RAD INTERNE REVIZIJE **U PRIBAVLJANJU REVIZIJSKIH DOKAZA**, NA TEMELJU OPISANE STUDIJE SLUČAJA [MOLIM ZAOKRUŽITE JEDAN BROJ NA DONJOJ SKALI]?

1 2 3 4 5 6 7

1- nizak intenzitet **7**-visok intenzitet

II. U KOJEM INTENZITETU BISTE KORISTILI RAD INTERNE REVIZIJE **RADI OSIGURAVANJA IZRAVNE POMOĆI**, NA TEMELJU OPISANE STUDIJE SLUČAJA [MOLIM ZAOKRUŽITE JEDAN BROJ NA DONJOJ SKALI]?

1 2 3 4 5 6 7

1- nizak intenzitet **7**-visok intenzitet

GRUPA ISPITANIKA 3: STUDIJA SLUČAJA 2

Društvo AB se bavi industrijskom proizvodnjom lijekova te ostvaruje prihode preko 500 milijuna kuna i zapošljava preko 1.000 zaposlenika. Društvo kotira na burzi i njegovim dionicama se aktivno trguje. Tijekom posljednjih par godina Društvo bilježi umjereni rast prihoda u zemlji i inozemstvu, a njegovo financijsko poslovanje je zadovoljavajuće. Društvo nije tržišni lider, ali ima stabilnu poziciju na tržištu koje karakterizira umjerena koncentracija. Kompenzacije vrhovnog menadžmenta se sastoje od fiksnih primanja te bonusa i nagrada u dionicama koje ovise o poslovanju Društva. Vi ste angažirani kao eksterni revizor. Od revizora prethodnika koji je posljednjih pet godina obavljao reviziju Društva ste dobili na uvid radnu dokumentaciju, a mišljenje revizora za svako od navedenih razdoblja je bilo pozitivno.

Funkcija interne revizije je organizirana unutar Društva. Odjel interne revizije ima odgovarajuće važan status u svojoj organizaciji. Postoji izjava o misiji interne revizije koja definira svrhu, nadležnost, ciljeve i odgovornost funkcije interne revizije. Voditelj interne revizije funkcionalno odgovora revizijskom odboru, a administrativno izvršnom direktoru. Odjel interne revizije zapošljava četiri interna revizora. Dva revizora imaju međunarodne certifikate, a dva imaju lokalne certifikate. Svi posjeduju višegodišnje iskustvo u poslovima obavljanja interne revizije. Redovito se provodi „skill gap“ analiza te postoje individualni planovi obrazovanja. Djelatnici interne revizije imaju adekvatnu podršku u obliku računalnih alata i drugih resursa koje koriste za potrebe revizijskog testiranja. Godišnji budžet za usluge interne revizije iznosi milijun kuna. Interni revizori u potpunosti primjenjuju standarde Instituta internih revizora. Funkcionalno težište interne revizije je upravljanje rizicima, interne kontrole, unaprjeđenje poslovnih procesa te pravno i regulatorno usklađivanje.

Revizijski odbor Društva sastoji se od tri neizvršna i neovisna člana. Dva člana revizijskog odbora imaju međunarodni certifikat iz područja financijske analize, a treći ima lokalni certifikat ovlaštenog računovođe te međunarodni certifikat iz područja interne revizije. Svi članovi revizijskog odbora imaju višegodišnje iskustvo iz djelatnosti kojom se Društvo bavi. Članovi revizijskog odbora nadziru rad interne revizije, aktivno prate problematiku njihove neovisnosti te redovno razmjenjuju informacije s internim revizorima o planovima i izvršenim aktivnostima, komuniciraju s internim revizorima najznačajnije nalaze i slabosti sustava interne kontrole, odobravaju godišnji plan rada te povelju interne revizije. Zajedno s internim revizorima raspravljaju o svim važnim odstupanjima od odobrenog radnog rasporeda angažmana, plana za osoblje i proračuna te uzroke odstupanja, kao i poduzete ili potrebne mjere. Suradnja interne revizije i revizijskog odbora se temelji na redovitim periodičnim sastancima. Članovi revizijskog odbora također su otvoreni i prema eksternim revizorima za raspravu u vezi ključnih računovodstvenih i revizijskih pitanja te im omogućavaju pregled izvješća interne revizije te radnih sastanaka.

I. U KOJEM INTENZITETU BISTE KORISTILI RAD INTERNE REVIZIJE **U PRIBAVLJANJU REVIZIJSKIH DOKAZA**, NA TEMELJU OPISANE STUDIJE SLUČAJA [MOLIM ZAOKRUŽITE JEDAN BROJ NA DONJOJ SKALI]?

1 2 3 4 5 6 7

1- nizak intenzitet **7**-visok intenzitet

II. U KOJEM INTENZITETU BISTE KORISTILI RAD INTERNE REVIZIJE **RADI OSIGURAVANJA IZRAVNE POMOĆI**, NA TEMELJU OPISANE STUDIJE SLUČAJA [MOLIM ZAOKRUŽITE JEDAN BROJ NA DONJOJ SKALI]?

1 2 3 4 5 6 7

1- nizak intenzitet **7**-visok intenzitet

GRUPA ISPITANIKA 4: STUDIJA SLUČAJA 1

Društvo XY se bavi prijevozom rasutih tereta na međunarodnom tržištu brodskog prostora te najveći dio svojih prihoda ostvaruje na međunarodnom tržištu. Prihodi Društva prelaze 500 milijuna kuna te zapošljava približno 400 zaposlenika. Društvo kotira na burzi i njegovim dionicama se aktivno trguje. Poslovanje Društva je rentabilno i kreće se oko prosjeka za djelatnost, a njegova financijska stabilnost je zadovoljavajuća. Kompenzacije vrhovnog menadžmenta se sastoje od fiksnih primanja te bonusa i nagrada u dionicama koje ovise o poslovanju društva. Tržište na kojem djeluje Društvo je dinamično te zahtijeva aktivno upravljanje rizicima na razini organizacije i visoku svijest o kontrolama. Prije dvije godine Društvo je odlučilo implementirati integrirani model upravljanja rizicima na razini organizacije (ERM - Enterprise-wide Risk Management) koji uključuje i područje financijskog izvještavanja. Vi ste angažirani kao eksterni revizor. Od revizora prethodnika koji je posljednjih pet godina obavljao reviziju Društva ste dobili na uvid radnu dokumentaciju, a mišljenje revizora za svako od navedenih razdoblja je bilo pozitivno.

Društvo ima organiziranu funkciju interne revizije. Interni revizori obavljaju isključivo jamstvene (revizijske) aktivnosti i ne pružaju nikakve savjetodavne aktivnosti u Društvu. Društvo je angažiralo vanjskog konzultanata za pružanje pomoći menadžmentu u procesu implementacije i provođenja ERM modela. Voditelj interne revizije funkcionalno odgovora revizijskom odboru, a administrativno izvršnom direktoru. Odjel interne revizije zapošljava četiri interna revizora, dva s međunarodnim certifikatima i dva s lokalnim certifikatima koji posjeduju višegodišnje iskustvo na području interne revizije. Osoblje odjela interne revizije se kontinuirano usavršava te ima adekvatnu podršku u vidu materijalnih sredstava i ostalih potrebnih resursa za obavljanje interne revizije. Postoji formalni sustav mjerenja i procjene učinkovitosti interne revizije. Interni revizori u potpunosti primjenjuju standarde Instituta internih revizora.

Revizijski odbor Društva sastoji se od tri neizvršna i neovisna člana. Dva člana revizijskog odbora imaju međunarodni certifikat iz područja financijske analize, a treći ima lokalni certifikat ovlaštenog računovođe te međunarodni certifikat iz područja interne revizije. Svi članovi revizijskog odbora imaju višegodišnje iskustvo iz djelatnosti kojom se Društvo bavi. Članovi revizijskog odbora nadziru rad interne revizije, aktivno prate problematiku njihove neovisnosti te redovno razmjenjuju informacije s internim revizorima o planovima i izvršenim aktivnostima, komuniciraju s internim revizorima najznačajnije nalaze i slabosti sustava interne kontrole, odobravaju godišnji plan rada te povelju interne revizije. Zajedno s internim revizorima raspravljaju o svim važnim odstupanjima od odobrenog radnog rasporeda angažmana, plana za osoblje i proračuna te uzroke odstupanja, kao i poduzete ili potrebne mjere. Suradnja interne revizije i revizijskog odbora se temelji na redovitim periodičnim sastancima. Članovi revizijskog odbora također su otvoreni i prema eksternim revizorima za raspravu u vezi ključnih računovodstvenih i revizijskih pitanja te im omogućavaju pregled izvješća interne revizije te radnih sastanaka.

I. U KOJEM INTENZITETU BISTE KORISTILI RAD INTERNE REVIZIJE **U PRIBAVLJANJU REVIZIJSKIH DOKAZA**, NA TEMELJU OPISANE STUDIJE SLUČAJA [MOLIM ZAOKRUŽITE JEDAN BROJ NA DONJOJ SKALI]?

1 2 3 4 5 6 7

1- nizak intenzitet **7**-visok intenzitet

II. U KOJEM INTENZITETU BISTE KORISTILI RAD INTERNE REVIZIJE **RADI OSIGURAVANJA IZRAVNE POMOĆI**, NA TEMELJU OPISANE STUDIJE SLUČAJA [MOLIM ZAOKRUŽITE JEDAN BROJ NA DONJOJ SKALI]?

1 2 3 4 5 6 7

1- nizak intenzitet **7**-visok intenzitet

GRUPA ISPITANIKA 4: STUDIJA SLUČAJA 2

Društvo AB se bavi industrijskom proizvodnjom lijekova te ostvaruje prihode preko 500 milijuna kuna i zapošljava preko 1.000 zaposlenika. Društvo kotira na burzi i njegovim dionicama se aktivno trguje. Tijekom posljednjih par godina Društvo bilježi umjereni rast prihoda u zemlji i inozemstvu, a njegovo financijsko poslovanje je zadovoljavajuće. Društvo nije tržišni lider, ali ima stabilnu poziciju na tržištu koje karakterizira umjerena koncentracija. Kompenzacije vrhovnog menadžmenta se sastoje od fiksnih primanja te bonusa i nagrada u dionicama koje ovise o poslovanju Društva. Vi ste angažirani kao eksterni revizor. Od revizora prethodnika koji je posljednjih pet godina obavljao reviziju Društva ste dobili na uvid radnu dokumentaciju, a mišljenje revizora za svako od navedenih razdoblja je bilo pozitivno.

Funkcija interne revizije je eksternalizirana, a vanjski pružatelj usluga je revizijsko društvo. Funkcija interne revizije je eksternalizirana zbog potrebe za internim revizorima koji imaju specijalistička znanja i vještine, važnosti pravovremenog izvršenja planova interne revizije te fleksibilnosti u načinu organiziranja funkcije interne revizije. U provođenju aktivnosti interne revizije ukupno sudjeluju četiri revizora od koji dva imaju međunarodne certifikate, a dva imaju lokalne certifikate iz područja interne revizije. Revizijski odbor je odobrio eksternalizaciju funkcije interne revizije i nadzire njezine aktivnosti. Revizijski partner koji je odgovoran za provođenje interne revizije u društvu funkcionalno odgovora revizijskom odboru, a administrativno izvršnom direktoru. Godišnji budžet za usluge interne revizije iznosi milijun kuna. Revizori koji obavljaju funkciju interne revizije u potpunosti primjenjuju standarde Instituta internih revizora. Funkcionalno težište interne revizije je upravljanje rizicima, interne kontrole, unaprjeđenje poslovnih procesa te pravno i regulatorno usklađivanje.

Revizijski odbor Društva sastoji se od tri neizvršna i neovisna člana. Dva člana revizijskog odbora imaju međunarodni certifikat iz područja financijske analize, a treći ima lokalni certifikat ovlaštenog računovođe te međunarodni certifikat iz područja interne revizije. Svi članovi revizijskog odbora imaju višegodišnje iskustvo iz djelatnosti kojom se Društvo bavi. Članovi revizijskog odbora nadziru rad interne revizije, aktivno prate problematiku njihove neovisnosti te redovno razmjenjuju informacije s internim revizorima o planovima i izvršenim aktivnostima, komuniciraju s internim revizorima najznačajnije nalaze i slabosti sustava interne kontrole, odobravaju godišnji plan rada te povelju interne revizije. Zajedno s internim revizorima raspravljaju o svim važnim odstupanjima od odobrenog radnog rasporeda angažmana, plana za osoblje i proračuna te uzroke odstupanja, kao i poduzete ili potrebne mjere. Suradnja interne revizije i revizijskog odbora se temelji na redovitim periodičnim sastancima. Članovi revizijskog odbora također su otvoreni i prema eksternim revizorima za raspravu u vezi ključnih računovodstvenih i revizijskih pitanja te im omogućavaju pregled izvješća interne revizije te radnih sastanaka.

I. U KOJEM INTENZITETU BISTE KORISTILI RAD INTERNE REVIZIJE **U PRIBAVLJANJU REVIZIJSKIH DOKAZA**, NA TEMELJU OPISANE STUDIJE SLUČAJA [MOLIM ZAOKRUŽITE JEDAN BROJ NA DONJOJ SKALI]?

1 2 3 4 5 6 7

1- nizak intenzitet **7**-visok intenzitet

II. U KOJEM INTENZITETU BISTE KORISTILI RAD INTERNE REVIZIJE **RADI OSIGURAVANJA IZRAVNE POMOĆI**, NA TEMELJU OPISANE STUDIJE SLUČAJA [MOLIM ZAOKRUŽITE JEDAN BROJ NA DONJOJ SKALI]?

1 2 3 4 5 6 7

1- nizak intenzitet **7**-visok intenzitet

KONTROLE EMPIRIJSKOG ISTRAŽIVANJA (NAKON STUDIJE SLUČAJA 1)

I. Ocijenite **razinu objektivnosti funkcije interne revizije**, na temelju opisane studije slučaja [molim zaokružite jedan broj na donjoj skali]?

1	2	3	4	5	6	7
1-vrlo niska						**7**-vrlo visoka

II. Ocijenite **razinu neovisnosti funkcije interne revizije**, na temelju opisane studije slučaja [molim zaokružite jedan broj na donjoj skali]?

1	2	3	4	5	6	7
1-vrlo niska						**7**-vrlo visoka

III. Ocijenite **razinu kompetentnosti internih revizora**, na temelju opisane studije slučaja [molim zaokružite jedan broj na donjoj skali]?

1	2	3	4	5	6	7
1-vrlo niska						**7**-vrlo visoka

IV. Na temelju opisane studije slučaja, **revizijski odbor navedenog društva** je:

a. učinkovit
b. nije učinkovit

V. Na temelju opisane studije slučaja, **usluga koju pruža interni revizor** društvu je:

a. isključivo pružanje usluga revizijskog uvjerenja
b. revizijske i savjetodavne usluge

KONTROLE EMPIRIJSKOG ISTRAŽIVANJA (NAKON STUDIJE SLUČAJA 2)

I. Ocijenite **razinu objektivnosti funkcije interne revizije**, na temelju opisane studije slučaja [molim zaokružite jedan broj na donjoj skali]?

1	2	3	4	5	6	7
1-vrlo niska						**7**-vrlo visoka

II. Ocijenite **razinu neovisnosti funkcije interne revizije**, na temelju opisane studije slučaja [molim zaokružite jedan broj na donjoj skali]?

1	2	3	4	5	6	7
1-vrlo niska						**7**-vrlo visoka

III. Ocijenite **razinu kompetentnosti internih revizora**, na temelju opisane studije slučaja [molim zaokružite jedan broj na donjoj skali]?

1	2	3	4	5	6	7
1-vrlo niska						**7**-vrlo visoka

IV. Na temelju opisane studije slučaja, **revizijski odbor navedenog društva** je:

a. učinkovit
b. nije učinkovit

V. Na temelju opisane studije slučaja, **angažman interne revizije** u društvu je:

a. eksternaliziran
b. organiziran unutar društva

UPITNIK- DEMOGRAFSKA PITANJA

1. Spol: a) M b) Ž

2. Revizijsko društvo u kojem sam zaposlen/a je:

a. iz skupine 'Velika Četvorka'

b. član međunarodne mreže

c. drugo revizijsko društvo

3. Pozicija koju obavljam u društvu:

a. partner sam u revizijskom društvu

b. menadžer sam revizijskog društva

c. zaposlenik sam revizijskog društva

4. Moja razina obrazovanja je:

a. VŠS (bacc.oec. i sl.)

b. VSS (dipl.oec., mag.oec. i sl.)

c. MR i DR (mr.sc., dr.sc., univ.spec.oec. i sl.)

5. Imam _____ godina radnog iskustva, od toga _____ godina iskustva rada u reviziji.

6. Navedite broj odrađenih revizija u prethodnoj godini trgovačkih društava koja imaju uspostavljenu funkciju interne revizije: _____

7. Navedite broj odrađenih revizija u prethodnoj godini trgovačkih društava koja imaju uspostavljen revizijski odbor: _____

8. Razinu svoje suradnje u prethodnim revizijama s internom revizijom ocjenjujem:

1 2 3 4 5 6 7

1-vrlo nisko 7-vrlo visoko

9. Jeste li do sada koristili rad interne revizije? a. DA b. NE

10. Razinu svoje suradnje u prethodnim revizijama s revizijskim odborom ocjenjujem:

1 2 3 4 5 6 7

1-vrlo nisko 7-vrlo visoko

11. Prema Vašem mišljenju, utječe li učinkovitost revizijskog odbora na razinu korištenja rada interne revizije?

a. utječe b. ne utječe

12. Što po Vašem mišljenju najviše utječe na odluku o korištenju rada interne revizije?

_____

_____

_____

PRILOG 4: UPUTE ZA PROVOĐENJE EKSPERIMENTALNOG ISTRAŽIVANJA

Poštovani revizori,

Na temelju dvije studije slučaja od vas se traži da odgovorite na nekoliko pitanja. S obzirom na važnost ove studije, molim pristupite rješavanju studije slučaja, ali i upitnika pod punom pažnjom. Provođenje istraživanja će trajati 15-ak minuta.

Neke od uputa prije početka:

- Molim vas da odgovorite na sva pitanja!
- Molim vas da odgovarate na pitanja od početka!
- Ljubazno vas molim da ne razgovarate jedan s drugim tijekom istraživanja!

Ispred vas se nalazi žuta omotnica u kojoj se nalaze tri papira (rozi, žuti i bijeli).

I. Molimo vas otvorite omotnicu i izvadite rozi papir. Pozorno pročitajte zadani tekst (studiju slučaja) te odgovorite na zadana dva pitanja. Nakon što odgovorite na oba pitanja, vratite rozi papir u omotnicu i pričekajte daljnje upute. Molim vas da ne gledate žuti i bijeli papir u omotnici, već strpljivo pričekajte *(7 minuta)*. // Sada ću vam podijeliti kratka pitanja za prethodni studij slučaja koji ste pročitali (moderator dijeli roza kontrolna pitanja). Nakon što odgovorite na navedena pitanja, vratite rozi papir u omotnicu i pričekajte daljnje upute. Molim vas da ne gledate ostale papire u omotnici, već strpljivo pričekajte *(3 minute)*.

II. Nastavljamo dalje s istraživanjem. Molimo vas otvorite omotnicu i izvadite žuti papir. Pozorno pročitajte zadani tekst te odgovorite na zadana dva pitanja. Nakon što odgovorite na pitanja, vratite žuti papir u omoticu i pričekajte daljnje upute. Molim vas da ne gledate bijeli papir u omotnici, već strpljivo pričekajte *(7 minuta)*. // Sada ću vam podijeliti kratka pitanja za prethodni studij slučaja koji ste pročitali (moderator dijeli žuta kontrolna pitanja). Nakon što odgovorite na pitanja, vratite žuti papir u omotnidu i pričekajte daljnje upute. Molim vas da ne gledate ostale papire u omotnici, već strpljivo pričekajte *(3 minute)*.

III. Zadnja faza istraživanja je kratki anketni upitnik. Molimo vas otvorite omotnicu i izvadite bijeli papir. Molim vas odgovorite na zadani upitnik. Nakon što odgovorite na zadana pitanja, vratite bijeli papir u omotnicu *(5 minuta)*. S time smo završili s istraživanjem. Hvala na sudjelovanju.

PRILOG 5: PRELIMINARNO EMPIRIJSKO ISTRAŽIVANJE

Preliminarno istraživanje (pilot istraživanje) provedeno je u prosincu 2016. sa studentima Ekonomskog fakulteta u Ljubljani koji su odslušali kolegij Revizija, odnosno u siječnju 2017. sa studentima Ekonomskog fakulteta u Splitu koji su odslušali kolegije Revizija i Interna kontrola i revizija. Cilj preliminarnog istraživanja je u utvrđivanju razumljivosti i realnosti opisanih situacija u studijama slučaja. Uloga pilot istraživanja je u unaprjeđenju i razvijanju konačnog scenarija (studija slučaja). Preliminarno eksperimentalno istraživanje se provodi u informatičkim laboratorijima (kontrolirani uvjeti). U preliminarnom istraživanju sudjelovalo je ukupno 113 studenata (tablica 1).

TABLICA 1: DEMOGRAFSKA PITANJA (STUDENTI)

	n	%
INSTITUCIJA		
→ Ekonomski fakultet u Ljubljani	33	29
→ Ekonomski fakultet u Splitu	80	71
SPOL		
→ Muški	26	23
→ Ženski	87	77
GODINE STAROSTI		
→ Prosjek	25 godina	
STUDIJ		
→ Specijalistički	31	27
→ Diplomski	82	73
SMJER		
→ Računovodstvo i revizija	113	100
GODINE ISKUSTVA		
→ Prosjek	3 godine	

IZVOR: IZRADA DOKTORANDA

29% ispitanika (33 studenta) su s Ekonomskog fakulteta u Ljubljani, dok je 71% ispitanika (80 studenata) s Ekonomskog fakulteta u Splitu. Svi studenti su sa smjera Računovodstvo i revizija, od kojih njih 27% (31 student) su sa Specijalističkog diplomskog stručnog studija, dok ih je 73% (82 studenta) s Diplomskog studija. Od ukupnog broja ispitanika 23% (26 studenata) ih je muškog spola, dok je 77% ispitanika (87 studentica) ženskog spola. Prosječna godina starosti ispitanika je 25 godina, dok je prosječno iskustvo studenata 3 godine. Sudionici preliminarnog eksperimentalnog istraživanja su pristupili istraživanju volonterski te u eksperimentima nisu korišteni poticaji. Studenti su u preliminarnom eksperimentalnom istraživanju postavljeni u ulogu eksternih revizora da procjene razinu korištenja rada interne revizije. Sudionici preliminarnog eksperimentalnog istraživanja su sudjelovali u dva eksperimenta.

Prvi eksperiment je 2x2 eksperiment između dvije grupe (1-vrsta usluge koju pruža interna revizija u društvu: interna revizija pruža čistu uslugu revidiranja *vs* interna revizija pruža uz uslugu revidiranja i savjetodavne usluge; 2-učinkovitost revizijskog odbora: revizijski odbor je učinkovit *vs* revizijski odbor nije učinkovit). Drugi eksperiment je također 2x2 eksperiment između dvije grupe (1-angažman interne revizije u društvu: funkcija interne revizije je angažirana unutar društva *vs* funkcija interne revizije je eksternalizirana; 2-učinkovitost revizijskog odbora: revizijski odbor je učinkovit *vs* revizijski odbor nije učinkovit). Sadržaj eksperimenata i uvjeti u studijama slučaja se nalaze u tablici 2.

TABLICA 2: SADRŽAJ EKSPERIMENATA I UVJETI U STUDIJAMA SLUČAJA (STUDENTI)

EKSPERIMENT	STUDIJA SLUČAJA	UVJET	REVIZIJSKI ODBOR
EKSPERIMENT 1	Studija slučaja 1	Revizijske i savjetodavne	Neučinkovit
	Studija slučaja 2	Isključivo revizijske	Neučinkovit
	Studija slučaja 3	Revizijske i savjetodavne	Učinkovit
	Studija slučaja 4	Isključivo revizijske	Učinkovit
EKSPERIMENT 2	Studija slučaja 1	In house	Neučinkovit
	Studija slučaja 2	Outsourcing	Neučinkovit
	Studija slučaja 3	In house	Učinkovit
	Studija slučaja 4	Outsourcing	Učinkovit

IZVOR: IZRADA DOKTORANDA

Za potrebe izrade preliminarnog eksperimentalnog istraživanja korištena je domena Fakulteta društvenih znanosti, Sveučilišta u Ljubljani (www.1ka.si) u dizajniranju studija slučaja za slovenske i hrvatske studente. Preliminarno eksperimentalno istraživanje sa slovenskim studentima je provedeno na slovenskom jeziku.

Studenti su slučajnim odabirom podijeljeni u eksperimentalne grupe, od ukupno četiri eksperimentalne grupe. Svaka eksperimentalna grupa rješava dvije studije slučaja. Nakon svake studije slučaja ispitanici su upitani da definiraju razinu korištenja rada interne revizije te odgovore na manipulacijska pitanja. Na kraju ispitivanja, studenti su dali odgovore na demografsku grupu pitanja. Prije početka istraživanja, moderator je dao ispitanicima kratke upute za provedbu preliminarnog eksperimentalnog istraživanja.

Kod prvog eksperimenta postavljeni su uvjeti: vrsta usluge koju pruža interna revizija u društvu (interna revizija pruža čistu uslugu revidiranja *vs* interna revizija pruža uz uslugu revidiranja i savjetodavne usluge) te učinkovitost revizijskog odbora (revizijski odbor je učinkovit *vs* revizijski odbor nije učinkovit). Kod prve dvije studije slučaja revizijski odbor je učinkovit, dok je kod studije slučaja tri i četiri revizijski odbor neučinkovit.

TABLICA 3: REZULTATI MANIPULACIJSKOG PITANJA, REVIZIJSKI ODBOR-STUDENTI (1)

	Učinkovitost revizijskog odbora	
	Neučinkovit	Učinkovit
STUDIJA SLUČAJA 1 (N=28) Revizijske i savjetodavne usluge Neučinkovit revizijski odbor	**25**	3
STUDIJA SLUČAJA 2 (N=29) Isključivo revizijske usluge Neučinkovit revizijski odbor	**25**	4
STUDIJA SLUČAJA 3 (N=28) Revizijske i savjetodavne usluge Učinkovit revizijski odbor	3	**25**
STUDIJA SLUČAJA 4 (N=28) Isključivo revizijske usluge Učinkovit revizijski odbor	0	**28**

IZVOR: IZRADA DOKTORANDA

Rezultati manipulacijskog pitanja koji su povezani s učinkovitošću revizijskog odbora pokazali su da su studenti prepoznali razlike u učinkovitosti revizijskog odbora kod pripadajućih studija slučaja. Kod prve studije slučaja 11% studenata (3) nije percipiralo da se radi o neučinkovitom revizijskom odboru, dok kod druge studije slučaja 14% studenata (4) nije percipiralo da se radi o neučinkovitom revizijskom odboru. Nadalje, kod treće studije slučaja 11% studenata (3) nije percipiralo da se radi o učinkovitom revizijskom odboru, dok su kod četvrte studije slučaja svi studenti percipirali da se radi o učinkovitom revizijskom odboru. Također, potrebno je istaknuti da su uvjeti neučinkovitog revizijskog odbora u prvoj i drugoj studiji slučaja podjednaki, odnosno u trećoj i četvrtoj, za uvjet učinkovitog revizijskog odbora. Iz navedenih rezultata može se zaključiti da su ispitanici (studenti) prepoznali učinkovitost/neučinkovitost revizijskog odbora kod navedenih studija slučaja. Broj studenata koji su percipirali razinu učinkovitosti/neučinkovitosti revizijskog odbora po studijama slučaja je prikazan tablicom 3.

Nadalje, kako bi se donio zaključak o razumljivosti scenarija, koristilo se manipulacijsko pitanje koje razmatra uvjet vrste usluga koju pruža interna revizija u društvu.

Kod prve i treće studije slučaja interni revizor uz revizijske pruža i savjetodavne usluge, dok kod studije slučaja dva i četiri interni revizor pruža isključivo revizijske usluge. Rezultati manipulacijskog pitanja koji je povezan s vrstom usluga koju pruža interni revizor u društvu su pokazali da su studenti prepoznali o kojoj se vrsti usluge radi kod pripadajućih studija slučaja. Kod prve studije slučaja 11% studenata (3) nije percipiralo da se radi o uvjetu da interni revizor pruža uz revizijske i savjetodavne usluge, dok kod treće studije slučaja 25% studenata (7) nije percipiralo da se radi o uvjetu da interni revizor pruža uz revizijske i savjetodavne usluge. Nadalje, kod druge studije slučaja 17% studenata (5) nije percipiralo da se radi o uvjetu da interni revizor pruža isključivo revizijske usluge, dok kod četvrte studije slučaja 25% studenata (7) nije percipiralo da se radi o uvjetu da interni revizor pruža isključivo revizijske usluge. Također, potrebno je istaknuti da su uvjeti da interni revizor uz revizijske pruža i savjetodavne usluge u prvoj i trećoj studiji slučaja podjednaki, odnosno u drugoj i četvrtoj, za uvjet da interni revizor pruža isključivo revizijske usluge.

Iz gore navedenih rezultata može se zaključiti da su ispitanici (studenti) prepoznali uvjet vrste usluga koju pruža interna revizija u društvu kod navedenih scenarija. Broj studenata koji su percipirali uvjet vrste usluga koju pruža interna revizija u društvu po studijama slučaja je prikazan sljedećom tablicom.

TABLICA 4: REZULTATI MANIPULACIJSKOG PITANJA, VRSTA USLUGE KOJU PRUŽA INTERNA REVIZIJA U DRUŠTVU-STUDENTI (1)

	Usluge koje pruža interni revizor	
	Revizijske i savjetodavne usluge	Isključivo revizijske usluge
STUDIJA SLUČAJA 1 (N=28) Revizijske i savjetodavne usluge Neučinkovit revizijski odbor	**25**	3
STUDIJA SLUČAJA 2 (N=29) Isključivo revizijske usluge Neučinkovit revizijski odbor	5	**24**
STUDIJA SLUČAJA 3 (N=28) Revizijske i savjetodavne usluge Učinkovit revizijski odbor	**21**	7
STUDIJA SLUČAJA 4 (N=28) Isključivo revizijske usluge Učinkovit revizijski odbor	7	**21**

IZVOR: IZRADA DOKTORANDA

Koristeći manipulacijska pitanja potrebno je također donijeti zaključak kako ispitanici percipiraju razinu objektivnosti i neovisnosti funkcije interne revizije, kao i razinu kompetentnosti internih revizora.

U definiranju problema istraživanja, kao i kod istraživačkih hipoteza, pretpostavlja se da će razina objektivnosti funkcije interne revizije biti veća kada je u društvu uspostavljen učinkovit revizijski odbor. Uspoređujući grupe ispitanika koji za uvjet imaju da interni revizor uz revizijske pruža i savjetodavne usluge, može se zaključiti da postoji statistički značajna razlika u prosjecima dviju grupa (značajnost t-testa je 5.4%), s obzirom na učinkovitost revizijskog odbora. Stoga se može zaključiti da studenti percipiraju razinu objektivnosti funkcije interne revizije većom, kada u društvu postoji učinkovit revizijski odbor (prosjek 4.64), u odnosu kada on nije učinkovit (prosjek 3.96), kod uvjeta kad interni revizor uz revizijske pruža i savjetodavne usluge.

Nadalje, podjednak zaključak se može donijeti i za uvjet kada interni revizor pruža isključivo revizijske usluge (značajnost t-testa je 0.1%). Stoga se može zaključiti da studenti percipiraju razinu objektivnosti funkcije interne revizije većom, kada u društvu postoji učinkovit revizijski odbor (prosjek 5.36), u odnosu kada on nije učinkovit (prosjek 3.96), kod uvjeta kada interni revizor pruža isključivo revizijske usluge.

U početnim hipotezama se također definiralo da će razina objektivnosti funkcije interne revizije biti veća kada interni revizori pružaju isključivo revizijske usluge, u uvjetu neučinkovitog revizijskog odbora. Na temelju preliminarnog istraživanja može se zaključiti da je prosjek grupe ispitanika koji pruža isključivo revizijske usluge (prosjek 4.14) veći u odnosu na uvjet kada interni revizor uz revizijske usluge pruža i savjetodavne usluge (prosjek 3.96), kod studija slučaja s neučinkovitim revizijskim odborom. Statistički značajna razlika između ovih dviju grupa ispitanika ne postoji (značajnost t-testa je 65%).

Nadalje, pretpostavlja se da će u uvjetu učinkovitog revizijskog odbora postojati statistički značajna razlika između modaliteta vrste usluge koju pruža interna revizija u društvu. Rezultati preliminarnog empirijskog istraživanja su pokazali da postoji statistički značajna razlika u prosjecima između ove dvije grupe studenata (značajnost t-testa je 1.5%). No, ovakav rezultat nije poželjan jer se očekivao obrnuti efekt. Na temelju toga, može se zaključiti da je prosjek grupe ispitanika koji pruža isključivo revizijske usluge (prosjek 5.36) veći u odnosu na uvjet kada interni revizor uz revizijske pruža i savjetodavne usluge (prosjek 4.64), kod studija slučaja s učinkovitim revizijskim odborom. Rezultati manipulacijskog pitanja koji se odnosi na objektivnost funkcije interne revizije su prikazani sljedećom tablicom.

TABLICA 5: REZULTATI MANIPULACIJSKOG PITANJA, PROSJEČNA OCJENA RAZINE OBJEKTIVNOSTI FUNKCIJE INTERNE REVIZIJE-STUDENTI (1)

	Neučinkovit revizijski odbor	Učinkovit revizijski odbor	t-test (signifikantnost)
Revizijske i savjetodavne usluge	3,96 (n=28)	4,64 (n=28)	**5,4%**
Isključivo revizijske usluge	4,14 (n=29)	5,36 (n=28)	**0,1%**
t-test (signifikantnost)	65%	**1,5%**	-

IZVOR: IZRADA DOKTORANDA

Što se tiče neovisnosti funkcije interne revizije, pretpostavlja se da će razina neovisnosti funkcije interne revizije biti veća, kada je u društvu uspostavljen učinkovit revizijski odbor. Uspoređujući grupe ispitanika koji za uvjet imaju da interni revizor uz revizijske pruža i savjetodavne usluge, može se zaključiti da postoji statistički značajna razlika u prosjecima dviju grupa (značajnost t-testa je 3.8%), s obzirom na učinkovitost revizijskog odbora. Stoga se može zaključiti da studenti percipiraju razinu neovisnosti funkcije interne revizije većom kada u društvu postoji učinkovit revizijski odbor (prosjek 4.98), u odnosu kada on nije učinkovit (prosjek 3.96), kod uvjeta kada interni revizor uz revizijske pruža i savjetodavne usluge.

Nadalje, podjednak zaključak se može donijeti i za uvjet kada interni revizor pruža isključivo revizijske usluge (značajnost t-testa je 0.8%). Stoga se može zaključiti da studenti percipiraju razinu neovisnosti funkcije interne revizije većom, kada u društvu postoji učinkovit revizijski odbor (prosjek 5.18), u odnosu kada on nije učinkovit (prosjek 4.17), kod uvjeta kada interni revizor pruža isključivo revizijske usluge.

U početnim hipotezama se također definiralo da će razina neovisnosti funkcije interne revizije biti veća kada interni revizori pružaju isključivo revizijske usluge, u uvjetu neučinkovitog revizijskog odbora. Na temelju preliminarnog istraživanja može se zaključiti da je prosjek grupe ispitanika koji pruža isključivo revizijske usluge (prosjek 4.17) veći u odnosu na uvjet da interni revizor uz revizijske pruža i savjetodavne usluge (prosjek 3.96), kod studija slučaja s neučinkovitim revizijskim odborom. Statistički značajna razlika između ovih dviju grupa ispitanika ne postoji (značajnost t-testa je 63%). Nadalje, pretpostavlja se da će u uvjetu učinkovitog revizijskog odbora postojati statistički značajna razlika između modaliteta vrste usluga koju pruža interna revizija u društvu. Rezultati preliminarnog empirijskog istraživanja su pokazali da ne postoji statistički značajna razlika u prosjecima između ove dvije grupe studenata (značajnost t-testa je 52.6%). Prosjek grupe ispitanika koji pruža isključivo revizijske usluge (prosjek 5.18) je veći u odnosu na uvjet kada interni revizor uz revizijske pruža i savjetodavne usluge (prosjek 4.98), u studijama slučaja s učinkovitim revizijskim odborom. Rezultati manipulacijskog pitanja koji se odnosu na neovisnost funkcije interne revizije su prikazani sljedećom tablicom.

TABLICA 6: REZULTATI MANIPULACIJSKOG PITANJA, PROSJEČNA OCJENA RAZINE NEOVISNOST FUNKCIJE INTERNE REVIZIJE-STUDENTI (1)

	Neučinkovit revizijski odbor	Učinkovit revizijski odbor	t-test (signifikantnost)
Revizijske i savjetodavne usluge	3,96 (n=28)	4,98 (n=28)	**3,8%**
Isključivo revizijske usluge	4,17 (n=29)	5,18 (n=28)	**0,8%**
t-test (signifikantnost)	63%	52,6%	-

IZVOR: IZRADA DOKTORANDA

Što se tiče kompetentnosti internih revizora, cilj manipulacijskog pitanja je da ispitanici procjene razinu kompetentnosti internih revizora s obzirom na to da je u izradi i dizajnu studija slučaja kompetentnost internih revizora u svim scenarijima podjednaka. Na temelju rezultata preliminarnog empirijskog istraživanja, vidljivo je da postoje različite vrijednosti prosjeka ocjene kompetentnosti internih revizora kod svih studija slučaja.

Koristeći Kruskall-Wallis test, može se zaključiti da ne postoji statistički značajna razlika u rangovima (ocjenama kompetentnosti internih revizora) između navedenih studija slučaja, s razinom statističke značajnosti od 27.8%. Na temelju navedenog rezultata, može se zaključiti da su u svim studijama slučaja kompetencije internih revizora podjednake.

TABLICA 7: REZULTATI MANIPULACIJSKOG PITANJA, PROSJEČNA OCJENA RAZINE KOMPETENTNOSTI INTERNIH REVIZORA-STUDENTI (1)

	Neučinkovit revizijski odbor	Učinkovit revizijski odbor	K-W test (signifikantnost)
Revizijske i savjetodavne usluge	4,75 (n=28)	5,46 (n=28)	27,8%
Isključivo revizijske usluge	4,72 (n=29)	5,61 (n=28)	

IZVOR: IZRADA DOKTORANDA

Iako cilj preliminarnog eksperimentalnog istraživanja nije u potvrđivanju istraživačkih hipoteza, u nastavku će se ukratko prikazati percepcija ispitanika (studenata) o razini korištenja rada interne revizije. Što se tiče razine korištenja rada interne revizije, vidljivo je da postoji razlika u ocjeni ispitanika. Ponajviše se ta razlika vidi kod ispitanika koji su imali učinkovit i onih koji su imali neučinkovit revizijski odbor.

Iako kod većine kombinacija usporedbe prosjeka grupa ispitanika postoje statistički neznačajne razlike, značajna razlika postoji (značajnost t-testa je 7.5%) između percepcije ispitanika kod učinkovitog (prosjek 5.00) i neučinkovitog revizijskog odbora (prosjek 4.34), kod uvjeta kada interni revizor pruža isključivo revizijske usluge.

TABLICA 8: PROSJEČNA OCJENA RAZINE KORIŠTENJA RADA INTERNE REVIZIJE–STUDENTI (1)

	Neučinkovit revizijski odbor	Učinkovit revizijski odbor	t-test (signifikantnost)
Revizijske i savjetodavne usluge	4,57 (n=28)	4,96 (n=28)	34%
Isključivo revizijske usluge	4,34 (n=29)	5,00 (n=28)	**7,5%**
t-test (signifikantnost)	59,1%	91,8%	-

IZVOR: IZRADA DOKTORANDA

Na temelju gore navedenih rezultata, može se zaključiti da iako studenti (sudionici pilot istraživanja) nisu prepoznali i percipirali razinu korištenja rada interne revizije, razumjeli su studije slučaja u prvom eksperimentu, od razumijevanja vrste usluga koju pruža interni revizor u društvu, preko učinkovitosti revizijskog odbora, neovisnosti i objektivnosti funkcije interne revizije, kao i kompetentnosti internih revizora. Navedeni zaključci su doneseni na temelju manipulacijskih pitanja nakon provedbe prvog eksperimenta.

U drugom eksperimentu postavljeni su uvjeti: vrsta angažmana interne revizije u društvu (funkcija interne revizije je angažirana unutar društva *vs* funkcija interne revizije je eksternalizirana) te učinkovitost revizijskog odbora (revizijski odbor je učinkovit *vs* revizijski odbor nije učinkovit).

TABLICA 9: REZULTATI MANIPULACIJSKOG PITANJA, REVIZIJSKI ODBOR-STUDENTI (2)

	Učinkovitost revizijskog odbora	
	Neučinkovit	Učinkovit
STUDIJA SLUČAJA 1 (N=28) In house Neučinkovit revizijski odbor	**19**	9
STUDIJA SLUČAJA 2 (N=29) Outsourcing Neučinkovit revizijski odbor	**21**	8
STUDIJA SLUČAJA 3 (N=28) In house Učinkovit revizijski odbor	2	**26**
STUDIJA SLUČAJA 4 (N=28) Outsourcing Učinkovit revizijski odbor	5	**23**

IZVOR: IZRADA DOKTORANDA

Kod prve dvije studije slučaja revizijski odbor je neučinkovit, dok je kod studije slučaja tri i četiri revizijski odbor učinkovit. Rezultati manipulacijskog pitanja koji je povezan s učinkovitošću revizijskog odbora pokazali su da su studenti prepoznali učinkovitost revizijskog odbora u pripadajućim studijima slučaja. Kod prve studije slučaja 32% studenata (9) nije percipiralo da se radi o neučinkovitom revizijskom odboru, dok kod druge studije slučaja 27% studenata (8) nije percipiralo da se radi o neučinkovitom revizijskom odboru. Nadalje, kod treće studije slučaja 7% studenata (2) nije percipiralo da se radi o učinkovitom revizijskom odboru, dok kod četvrte studije slučaja 18% studenata (5) nije percipiralo da se radi o učinkovitom revizijskom odboru. Također, potrebno je istaknuti da su uvjeti neučinkovitog revizijskog odbora u prvoj i drugoj studiji slučaja podjednaki, odnosno u trećoj i četvrtoj, za uvjet učinkovitog revizijskog odbora.

Iz gore navedenih rezultata može se zaključiti da su ispitanici (studenti) prepoznali učinkovitost/ neučinkovitost revizijskog odbora u navedenim scenarijima. Broj studenata koji su percipirali razinu učinkovitosti/neučinkovitosti revizijskog odbora po studijama slučaja je prikazan tablicom 9.

Nadalje, kako bi se donio zaključak o razumljivosti scenarija koristila su se manipulacijska pitanja koje razmatraju uvjet angažmana interne revizije u društvu. U prvoj i trećoj studiji slučaja funkcija interne revizije je angažirana unutar društva, dok je kod studije slučaja dva i četiri funkcija interne revizije je eksternalizirana. Rezultati manipulacijskog pitanja koji je povezan s vrstom angažmana interne revizije u društvu su pokazali da su studenti prepoznali o kojoj se vrsti angažmana radi u pripadajućim studijima slučaja.

TABLICA 10: REZULTATI MANIPULACIJSKOG PITANJA, VRSTA ANGAŽMANA INTERNE REVIZIJE U DRUŠTVU (2)

	Angažman interne revizije u društvu	
	In house	Outsourcing
STUDIJA SLUČAJA 1 (N=28) In house Neučinkovit revizijski odbor	**26**	2
STUDIJA SLUČAJA 2 (N=29) Outsourcing Neučinkovit revizijski odbor	5	**24**
STUDIJA SLUČAJA 3 (N=28) In house Učinkovit revizijski odbor	**27**	1
STUDIJA SLUČAJA 4 (N=28) Outsourcing Učinkovit revizijski odbor	4	**24**

IZVOR: IZRADA DOKTORANDA

Kod prve studije slučaja 7% studenata (2) nije percipiralo da je funkcija interne revizije angažirana unutar društva, dok kod treće studije slučaja 4% studenata (1) nije percipiralo da je funkcija interne revizije angažirana unutar društva. Nadalje, kod druge studije slučaja 17% studenata (5) nije percipiralo da je funkcija interne revizije eksternalizirana, dok kod četvrte studije slučaja 14% studenata (4) nije percipiralo da je funkcija interne revizije eksternalizirana. Također, potrebno je istaknuti da su uvjeti kod kojih je funkcija interne revizije angažirana unutar društva u prvoj i trećoj studiji slučaja podjednaki, odnosno u drugoj i četvrtoj, u uvjetu kada je funkcija interne revizije eksternalizirana.

Iz navedenih rezultata može se zaključiti da su ispitanici (studenti) prepoznali o kojem se angažmanu interne revizije u društvu radi kod navedenih scenarija. Broj studenata koji su percipirali uvjet vrsta angažmana interne revizije u društvu po studijama slučaja je prikazan tablicom 10.

Koristeći manipulacijska pitanja, potrebno je donijeti zaključak kako ispitanici percipiraju razinu objektivnosti i neovisnosti funkcije interne revizije, kao i razinu kompetentnosti internih revizora.

U početnim hipotezama kod definiranja problema istraživanja, kao i istraživačkih hipoteza, pretpostavlja se da će razina objektivnosti funkcije interne revizije biti veća, kada je u društvu uspostavljen učinkovit revizijski odbor. Uspoređujući grupe ispitanika koji za uvjet imaju da je funkcija interne revizije angažirana unutar društva, može se zaključiti da ne postoji statistički značajna razlika u prosjecima dviju grupa (značajnost t-testa je 24.5%), s obzirom na učinkovitost revizijskog odbora. Studenti percipiraju razinu objektivnosti funkcije interne revizije većom, kada u društvu postoji učinkovit revizijski odbor (prosjek 4.86), u odnosu kada on nije učinkovit (prosjek 4.46), kod uvjeta kada je funkcija interne revizije angažirana unutar društva. Nadalje, podjednak zaključak se može donijeti i za uvjet kada je funkcija interne revizije eksternalizirana (značajnost t-testa je 16.1%). Studenti percipiraju razinu objektivnosti funkcije interne revizije većom, kada u društvu postoji učinkovit revizijski odbor (prosjek 5.32), u odnosu kada on nije učinkovit (prosjek 4.79), kod uvjeta kada je funkcija interne revizije eksternalizirana.

U početnim hipotezama se također definiralo da će razina objektivnosti funkcije interne revizije biti veća kada je funkcija interne revizije eksternalizirana, u uvjetu neučinkovitog revizijskog odbora. Na temelju preliminarnog istraživanja, može se zaključiti da je prosjek grupe ispitanika kada je funkcija interne revizije eksternalizirana (prosjek 4.79) veći u odnosu kada je funkcija interne revizije angažirana unutar društva (prosjek 4.46), kod studija slučaja s neučinkovitim revizijskim odborom. Statistički značajna razlika između ovih dviju grupa ispitanika ne postoji (značajnost t-testa je 37.5%). Nadalje, pretpostavlja se da će u uvjetu učinkovitog revizijskog odbora postojati statistički značajna razlika između modaliteta angažmana interne revizije u društvu. Rezultati preliminarnog empirijskog istraživanja su pokazali da ne postoji statistički značajna razlika u prosjecima između ove dvije grupe studenata (značajnost t-testa je 17.8%). Prosjek grupe ispitanika kod koje je funkcija interne revizije angažirana unutar društva je (prosjek 5.32) veći u odnosu na uvjet kada je funkcija interne revizije eksternalizirana (prosjek 4.86), kod studija slučaja s učinkovitim revizijskim odborom. No, ovakav rezultat nije poželjan, jer se očekivao obrnuti efekt. Rezultati manipulacijskog pitanja koji se odnose na objektivnost funkcije interne revizije je prikazan sljedećom tablicom.

TABLICA 11: REZULTATI MANIPULACIJSKOG PITANJA, PROSJEČNA OCJENA RAZINE OBJEKTIVNOST FUNKCIJE INTERNE REVIZIJE-STUDENTI (2)

	Neučinkovit revizijski odbor	Učinkovit revizijski odbor	t-test (signifikantnost)
In house	4,46 (n=28)	4,86 (n=28)	24,5%
Outsourcing	4,79 (n=29)	5,32 (n=28)	16,1%
t-test (signifikantnost)	37,5%	17,8%	-

IZVOR: IZRADA DOKTORANDA

Što se tiče neovisnosti funkcije interne revizije, pretpostavlja se da će razina neovisnosti funkcije interne revizije biti veća kada je u društvu uspostavljen učinkovit revizijski odbor. Uspoređujući grupe ispitanika koji za uvjet imaju da je funkcija interne revizije angažirana unutar društva može se zaključiti da ne postoji statistički značajna razlika u prosjecima dviju grupa (značajnost t-testa je 31.7%), s obzirom na učinkovitost revizijskog odbora. Studenti percipiraju razinu neovisnosti funkcije interne revizije većom kada u društvu postoji učinkovit revizijski odbor (prosjek 4.86), u odnosu kada on nije učinkovit (prosjek 4.46), kod uvjeta kada je funkcija interne revizije angažirana unutar društva. Nadalje, uspoređujući grupe ispitanika koji za uvjet imaju da je funkcija interne revizije eksternalizirana, može se zaključiti da postoji statistički značajna

razlika u prosjecima dviju grupa (značajnost t-testa je 3.3%). Stoga se može zaključiti da studenti percipiraju razinu neovisnosti funkcije interne revizije većom kada u društvu postoji učinkovit revizijski odbor (prosjek 5.36), u odnosu kada on nije učinkovit (prosjek 4.31), kod uvjeta kada je funkcija interne revizije eksternalizirana.

U početnim postavkama se također definiralo da će razina neovisnosti funkcije interne revizije biti veća kada interni revizori pružaju isključivo revizijske usluge, kod uvjeta neučinkovitog revizijskog odbora. Na temelju preliminarnog istraživanja može se zaključiti da je prosjek grupe ispitanika koji za uvjet imaju da je funkcija interne revizije eksternalizirana (prosjek 4.31) manji u odnosu na uvjet kada je funkcija interne revizije angažirana unutar društva (prosjek 3.46), u studijama slučaja s neučinkovitim revizijskim odborom. Statistički značajna razlika između ovih dviju grupa ispitanika ne postoji (značajnost t-testa je 74.1%). Nadalje, pretpostavlja se da će u uvjetu učinkovitog revizijskog odbora postojati statistički značajna razlika između modaliteta angažmana interne revizije u društvu. Rezultati preliminarnog empirijskog istraživanja su pokazali da ne postoji statistički značajna razlika u prosjecima između ove dvije grupe studenata (značajnost t-testa je 22.6%). Prosjek grupe ispitanika koji za uvjet ima da je funkcija interne revizije eksternalizirana (prosjek 5.36) je veći u odnosu na uvjet kada je funkcija interne revizije angažirana unutar društva (prosjek 4.86), kod studija slučaja s učinkovitim revizijskim odborom. Rezultati manipulacijskog pitanja koji se odnosi na neovisnost funkcije interne revizije su prikazani sljedećom tablicom.

TABLICA 12: REZULTATI MANIPULACIJSKOG PITANJA, PROSJEČNA OCJENA RAZINE NEOVISNOST FUNKCIJE INTERNE REVIZIJE-STUDENTI (2)

	Neučinkovit revizijski odbor	Učinkovit revizijski odbor	t-test (signifikantnost)
In house	4,46 (n=28)	4,86 (n=28)	31,7%
Outsourcing	4,31 (n=29)	5,36 (n=28)	**3,3%**
t-test (signifikantnost)	74,1%	22,6%	-

IZVOR: IZRADA DOKTORANDA

Što se tiče kompetentnosti internih revizora, cilj manipulacijskog pitanja je da ispitanici procjene razinu kompetentnosti internih revizora s obzirom na to da je u izradi i dizajnu studija slučaja kompetentnost internih revizora u svim scenarijima podjednaka. Na temelju rezultata preliminarnog empirijskog istraživanja vidljivo je da postoje različite vrijednosti prosjeka ocjene kompetentnosti internih revizora kod svih studija slučaja.

Koristeći Kruskall-Wallis test, može se zaključiti da ne postoji statistički značajna razlika u rangovima (ocjenama kompetentnosti internih revizora) između navedenih studija slučaja, s razinom statističke značajnosti od 15.5%. Na temelju navedenog rezultata, može se zaključiti da su u svim studijama slučaja kompetencije internih revizora podjednake.

TABLICA 13: REZULTATI MANIPULACIJSKOG PITANJA, PROSJEČNA OCJENA RAZINE KOMPETENTNOSTI INTERNIH REVIZORA-STUDENTI (2)

	Neučinkovit revizijski odbor	Učinkovit revizijski odbor	K-W test (signifikantnost)
In house	5,11 (n=28)	5,29 (n=28)	15,5%
Outsourcing	4,76 (n=29)	5,75 (n=28)	

IZVOR: IZRADA DOKTORANDA

Iako cilj preliminarnog eksperimentalnog istraživanja nije u potvrđivanju istraživačkih hipoteza, u nastavku će se ukratko prikazati percepcija ispitanika (studenata) o razini korištenja rada interne revizije. Što se tiče razine korištenja rada interne revizije, vidljivo je da postoji razlika u ocjeni ispitanika. Ponajviše se ta razlika vidi kod ispitanika koji su imali učinkovit i onih koji su imali neučinkovit revizijski odbor.

Iako kod većine kombinacija usporedbe prosjeka grupa ispitanika postoje statistički neznačajne razlike, značajna razlika postoji (značajnost t-testa je 5.9%) između percepcije ispitanika kod učinkovitog (prosjek 5.40) i neučinkovitog revizijskog odbora (prosjek 4.70), kod uvjeta kada je funkcija interne revizije eksternalizirana.

TABLICA 14: PROSJEČNA OCJENA RAZINE KORIŠTENJA RADA INTERNE REVIZIJE (STUDENTI)

	Neučinkovit revizijski odbor	Učinkovit revizijski odbor	t-test (signifikantnost)
In house	4,90 (n=28)	5,10 (n=28)	71,60%
Outsourcing	4,70 (n=29)	5,40 (n=28)	**5,90%**
t-test (signifikantnost)	54,10%	41,70%	-

IZVOR: IZRADA DOKTORANDA

Na temelju gore navedenih rezultata, može se zaključiti da iako studenti (sudionici pilot istraživanja) nisu prepoznali i percipirali razinu korištenja rada interne revizije, razumjeli su studije slučaja u drugom eksperimentu, od razumijevanja vrste angažmana interne revizije u društvu, preko učinkovitosti revizijskog odbora, neovisnosti i objektivnosti funkcije interne revizije, kao i kompetentnosti internih revizora. Navedeni zaključci su doneseni na temelju manipulacijskih pitanja nakon provedbe drugog eksperimenta.

PRILOG 5: KONTROLE EMPIRIJSKOG ISTRAŽIVANJA

Nakon provedena oba eksperimenta, eksterni revizori su dali odgovore na kontrolna (manipulacijska) pitanja kako bi se donio zaključak jesu li ispitanici razumjeli dobivene studije slučaja.

U prvom slučaju, eksterni revizori su morali odgovoriti je li revizijski odbor u dobivenoj studiji slučaja učinkovit ili neučinkovit. Kod prvog eksperimenta, gdje je uz uvjet učinkovitog revizijskog odbora i vrsta angažmana interne revizije u društvu, 10% ispitanika (13 eksternih revizora od ukupno 130) nije prepoznalo uvjet učinkovitog revizijskog odbora u dobivenim studijama slučaja. Svi eksterni revizori koji nisu prepoznali navedeni uvjet isključeni su iz daljnje analize istraživanja.

Rezultati manipulacijskog pitanja koji su povezani s učinkovitošću revizijskog odbora u prvom eksperimentu pokazali su da su ispitanici prepoznali razlike u učinkovitosti revizijskog odbora kod pripadajućih studija slučaja. Kod prve studije slučaja 6% ispitanika (2) nije percipiralo da se radi o neučinkovitom revizijskom odboru, dok kod druge studije slučaja 16% ispitanika (5) nije percipiralo da se radi o neučinkovitom revizijskom odboru.

Nadalje, kod treće studije slučaja 9% ispitanika (3) nije percipiralo da se radi o učinkovitom revizijskom odboru, dok kod četvrte studije slučaja 9% ispitanika (3) nije percipiralo da se radi o učinkovitom revizijskom odboru. Također, potrebno je istaknuti da su uvjeti neučinkovitog revizijskog odbora u prvoj i drugoj studiji slučaja podjednaki, odnosno u trećoj i četvrtoj, za uvjet učinkovitog revizijskog odbora. Broj eksternih revizora koji su percipirali razinu učinkovitosti/neučinkovitosti revizijskog odbora po studijama slučaja u prvom eksperimentu je prikazan tablicom 1.

TABLICA 1: REZULTATI MANIPULACIJSKOG PITANJA, UČINKOVITOST REVIZIJSKOG ODBORA (2)

	Učinkovitost revizijskog odbora	
	Neučinkovit	Učinkovit
STUDIJA SLUČAJA 1 (N=30) In house Neučinkovit revizijski odbor	**28**	2
STUDIJA SLUČAJA 2 (N=32) Outsourcing Neučinkovit revizijski odbor	**27**	5
STUDIJA SLUČAJA 3 (N=34) In house Učinkovit revizijski odbor	3	**31**
STUDIJA SLUČAJA 4 (N=34) Outsourcing Učinkovit revizijski odbor	3	**31**

IZVOR: IZRADA DOKTORANDA

Kod drugog eksperimenta, gdje je uz uvjet učinkovitog revizijskog odbora i uvjet vrste usluga koju pruža interna revizija društvu, 12% ispitanika (15 eksternih revizora od ukupno 130) nije prepoznalo uvjet učinkovitog revizijskog odbora u dobivenim studijama slučaja. Svi eksterni revizori koji nisu prepoznali navedeni uvjet isključeni su iz daljnje analize istraživanja.

Rezultati kontrolnog pitanja koji su povezani s učinkovitošću revizijskog odbora kod drugog eksperimenta pokazali su da su ispitanici prepoznali razlike u učinkovitosti revizijskog odbora kod pripadajućih studija slučaja. Kod prve studije slučaja 3% ispitanika (1) nije percipiralo da se radi o neučinkovitom revizijskom odboru, dok kod druge studije slučaja 9% ispitanika (3) nije percipiralo da se radi o neučinkovitom revizijskom odboru. Nadalje, kod treće studije slučaja 18% ispitanika (6) nije percipiralo da se radi o

učinkovitom revizijskom odboru, dok kod četvrte studije slučaja 15% ispitanika (5) nije percipiralo da se radi o učinkovitom revizijskom odboru. Također, potrebno je istaknuti da su uvjeti neučinkovitog revizijskog odbora u prvoj i drugoj studiji slučaja podjednaki, odnosno u trećoj i četvrtoj, za uvjet učinkovitog revizijskog odbora. Broj eksternih revizora koji su percipirali razinu učinkovitosti/neučinkovitosti revizijskog odbora po studijama slučaja u drugom eksperimentu je prikazan tablicom 2.

TABLICA 2: REZULTATI MANIPULACIJSKOG PITANJA, UČINKOVITOST REVIZIJSKOG ODBORA (1)

	Učinkovitost revizijskog odbora	
	Neučinkovit	Učinkovit
STUDIJA SLUČAJA 1 (N=30) Revizijske i savjetodavne usluge Neučinkovit revizijski odbor	**28**	1
STUDIJA SLUČAJA 2 (N=32) Isključivo revizijske usluge Neučinkovit revizijski odbor	**29**	3
STUDIJA SLUČAJA 3 (N=34) Revizijske i savjetodavne usluge Učinkovit revizijski odbor	6	**28**
STUDIJA SLUČAJA 4 (N=34) Isključivo revizijske usluge Učinkovit revizijski odbor	5	**29**

IZVOR: IZRADA DOKTORANDA

Nadalje, kod prvog eksperimenta eksternim revizorima je postavljeno pitanje da definiraju vrstu angažmana interne revizije u društvu. Kod prvog eksperimenta, 6% ispitanika (8 eksternih revizora od ukupno 130) nije prepoznalo uvjet vrste angažmana interne revizije u društvu. Svi eksterni revizori koji nisu prepoznali navedeni uvjet isključeni su iz daljnje analize istraživanja.

TABLICA 3: REZULTATI MANIPULACIJSKOG PITANJA, VRSTA ANGAŽMANA INTERNE REVIZIJE U DRUŠTVU

	Angažman interne revizije u društvu	
	In house	Outsourcing
STUDIJA SLUČAJA 1 (N=30) In house Neučinkovit revizijski odbor	**29**	1
STUDIJA SLUČAJA 2 (N=32) Outsourcing Neučinkovit revizijski odbor	1	**31**
STUDIJA SLUČAJA 3 (N=34) In house Učinkovit revizijski odbor	**32**	2
STUDIJA SLUČAJA 4 (N=34) Outsourcing Učinkovit revizijski odbor	4	**30**

IZVOR: IZRADA DOKTORANDA

U prvoj i trećoj studiji slučaja funkcija interne revizije je angažirana unutar društva, dok je kod studije slučaja dva i četiri funkcija interne revizije eksternalizirana. Rezultati kontrolnog (manipulacijskog) pitanja koji je povezan s vrstom angažmana interne revizije u društvu su pokazali da su ispitanici prepoznali o kojoj se vrsti

angažmana radi u pripadajućim studijima slučaja. Kod prve studije slučaja 3% ispitanika (1) nije percipiralo da je funkcija interne revizije angažirana unutar društva, dok kod treće studije slučaja 6% ispitanika (2) nije percipiralo da je funkcija interne revizije angažirana unutar društva.

Nadalje, kod druge studije slučaja 3% ispitanika (1) nije percipiralo da je funkcija interne revizije eksternalizirana, dok kod četvrte studije slučaja 12% ispitanika (4) nije percipiralo da je funkcija interne revizije eksternalizirana. Također, potrebno je istaknuti da su uvjeti kod kojih je funkcija interne revizije angažirana unutar društva u prvoj i trećoj studiji slučaja podjednaki, odnosno u drugoj i četvrtoj, u uvjetu kada je funkcija interne revizije eksternalizirana. Broj studenata koji su percipirali uvjet vrste angažmana interne revizije u društvu po studijama slučaja je prikazan sljedećom tablicom 3.

Kod drugog eksperimenta eksternim revizorima je postavljeno pitanje da definiraju vrstu usluge koju pruža interna revizija društvu. Kod prvog eksperimenta, 13% ispitanika (18 eksternih revizora od ukupno 130) nije prepoznalo uvjet vrste usluga koju pruža interna revizija društvu. Svi eksterni revizori koji nisu prepoznali navedeni uvjet isključeni su iz daljnje analize istraživanja.

TABLICA 4: REZULTATI MANIPULACIJSKOG PITANJA, VRSTA USLUGE KOJU PRUŽA INTERNA REVIZIJA U DRUŠTVU

	Usluge koje pruža interni revizor	
	Revizijske i savjetodavne usluge	Isključivo revizijske usluge
STUDIJA SLUČAJA 1 (N=30) Revizijske i savjetodavne usluge Neučinkovit revizijski odbor	**26**	4
STUDIJA SLUČAJA 2 (N=32) Isključivo revizijske usluge Neučinkovit revizijski odbor	5	**27**
STUDIJA SLUČAJA 3 (N=34) Revizijske i savjetodavne usluge Učinkovit revizijski odbor	**31**	3
STUDIJA SLUČAJA 4 (N=34) Isključivo revizijske usluge Učinkovit revizijski odbor	6	**28**

IZVOR: IZRADA DOKTORANDA

Kod prve i treće studije slučaja interni revizori uz revizijske pružaju i savjetodavne usluge, dok kod studije slučaja dva i četiri interni revizori pružaju isključivo revizijske usluge. Rezultati manipulacijskog pitanja koji je povezan s vrstom usluga koju pruža interni revizor društvu su pokazali da su ispitanici prepoznali o kojoj se vrsti usluge radi kod pripadajućih studija slučaja. Kod prve studije slučaja 13% ispitanika (4) nije percipiralo da se radi o uvjetu da interni revizor pruža uz revizijske i savjetodavne usluge, dok kod treće studije slučaja 9% ispitanika (3) nije percipiralo da se radi o uvjetu da interni revizor pruža uz revizijske i savjetodavne usluge. Nadalje, kod druge studije slučaja 16% ispitanika (5) nije percipiralo da se radi o uvjetu da interni revizor pruža isključivo revizijske usluge, dok kod četvrte studije slučaja 18% ispitanika (6) nije percipiralo da se radi o uvjetu da interni revizor pruža isključivo revizijske usluge. Također, potrebno je istaknuti da su uvjeti da interni revizor uz revizijske pruža i savjetodavne usluge u prvoj i trećoj studiji slučaja podjednaki, odnosno u drugoj i četvrtoj, za uvjet da interni revizor pruža isključivo revizijske usluge. Broj eksternih revizora koji su percipirali uvjet vrste usluga koju pruža interna revizija u društvu po studijama slučaja je prikazan sljedećom tablicom 4.

SAŽETAK RADA

CILJ OVOG RADA JE ISTRAŽITI ČIMBENIKE KOJU UTJEČU NA PROSUDBU EKSTERNIH REVIZORA O RAZINI KORIŠTENJA RADA INTERNE REVIZIJE KAKO BI SE POSTIGAO ŠTO VEĆI STUPANJ KOMPLEMENTARNOSTI IZMEĐU MEHANIZAMA KORPORATIVNOG UPRAVLJANJA TE POVEĆALA NJIHOVA DJELOTVORNOST I UČINKOVITOST. EKSTERNI REVIZOR MOGU KORISTEĆI PROFESIONALNU REVIZIJSKU PROSUDBU, KORISTITI RAD INTERNE REVIZIJE U PRIBAVLJANJU REVIZIJSKIH DOKAZA TE RADI OSIGURAVANJA IZRAVNE POMOĆI UZ USMJERAVANJE, NADZOR I PREGLED KOJI OBAVLJA EKSTERNI REVIZOR. TEMELJNA OBILJEŽJA KOJA SU ANALIZIRANA U RADU SU PERCIPIRANA NEOVISNOST I OBJEKTIVNOST FUNKCIJE INTERNE REVIZIJE MANIPULIRANJEM VRSTE ANGAŽMANA INTERNE REVIZIJE U DRUŠTVU TE VRSTE USLUGA KOJU INTERNA REVIZIJA PRUŽA DRUŠTVU. UČINKOVITOST REVIZIJSKOG ODBORA, KAO MODERATORSKA VARIJABLA, KORIŠTENA JE KAKO BI SE ISPITALO MIJENJA LI SE PERCEPCIJA EKSTERNIH REVIZORA O RAZINI KORIŠTENJA RADA INTERNE REVIZIJE. U PROVOĐENJU ISTRAŽIVANJA KORIŠTENA SU DVA EKSPERIMENTA, A SUDIONICI EKSPERIMENTA SU EKSTERNI REVIZORI. REZULTATI ISTRAŽIVANJA SU POKAZALI DA MODERATORSKA ULOGA UČINKOVITOG REVIZIJSKOG ODBORA REZULTIRA UBLAŽAVANJEM NEOVISNOSTI I OBJEKTIVNOSTI FUNKCIJE INTERNE REVIZIJE TE MIJENJA PERCEPCIJU EKSTERNIH REVIZORA O KORIŠTENJU RADA INTERNE REVIZIJE.

KLJUČNE RIJEČI: KORPORATIVNO UPRAVLJANJE, INTERNA REVIZIJA, EKSTERNA REVIZIJA, REVIZIJSKI ODBOR, MREVS 610, EKSPERIMENTALNA ANALIZA.

SUMMARY

THE AIM OF THIS THESIS IS TO EXPLORE THE FACTORS THAT INFLUENCE ON EXTERNAL AUDITORS JUDGMENT ON THE LEVEL OF USE INTERNAL AUDIT WORK TO ACHIEVE GREATEST DEGREE OF COMPLEMENTARITIES BETWEEN CORPORATE GOVERNANCE MECHANISMS AND INCREASE THEIR EFFICIENCY AND EFFECTIVENESS. THE EXTERNAL AUDITOR, USING A PROFESSIONAL AUDIT JUDGMENT, WILL USE INTERNAL AUDIT WORK TO OBTAIN AUDIT EVIDENCE AND TO PROVIDE DIRECT ASSISTANCE. THE BASIC FEATURES THAT ANALYZED IN THIS PAPER ARE PERCEPTION OF INTERNAL AUDIT FUNCTION INDEPENDENCE AND OBJECTIVITY BY MANIPULATING THE TYPE OF INTERNAL AUDIT ENGAGEMENT IN THE COMPANY AND THE TYPE OF SERVICE THAT INTERNAL AUDIT PROVIDES TO THE COMPANY. THE AUDIT COMMITTEE EFFECTIVENESS, AS A MODERATOR VARIABLE, IS USED TO EXAMINE WHETHER THE PERCEPTION OF EXTERNAL AUDITORS ON THE LEVEL OF USE INTERNAL AUDIT WORK IS CHANGED. TWO EXPERIMENTS WERE USED IN THIS RESEARCH AND EXPERIMENT PARTICIPANTS WERE EXTERNAL AUDITORS. THE RESULTS SUGGESTED THAT MODERATOR'S ROLE OF EFFECTIVE AUDIT COMMITTEE HAVE MITIGATING EFFECT ON INDEPNDENCE AND OBJECTIVITY OF INTERNAL AUDIT FUNCTION AND CHANGES EXTERNAL AUDIT PERCEPTION OF INTERNAL AUDIT WORK RELIANCE.

KLJUČNE RIJEČI: CORPORATIVE GOVERNANCE, INTERNAL AUDIT, EXTERNAL AUDIT, AUDIT COMMITTEE, ISA 610, EXPERIMENTAL ANALYZE.

IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

IZJAVLJUJEM I SVOJIM POTPISOM POTVRĐUJEM DA JE DOKTORSKA DISERTACIJA ISKLJUČIVO REZULTAT MOG VLASTITOG RADA KOJI SE TEMELJI NA MOJIM ISTRAŽIVANJIMA I OSLANJA SE NA OBJAVLJENU LITERATURU, A ŠTO POKAZUJU KORIŠTENE BILJEŠKE I BIBLIOGRAFIJA.

IZJAVLJUJEM DA NIJEDAN DIO RADA NIJE NAPISAN NA NEDOZVOLJEN NAČIN, ODNOSNO DA JE PREPISAN IZ NECITIRANOG RADA, TE DA NIJEDAN DIO RADA NE KRŠI BILO ČIJA AUTORSKA PRAVA.

IZJAVLJUJEM, TAKOĐER, DA NIJEDAN DIO RADA NIJE ISKORIŠTEN ZA BILO KOJI DRUGI RAD U BILO KOJOJ DRUGOJ VISOKOŠKOLSKOJ, ZNANSTVENOJ ILI OBRAZOVNOJ USTANOVI.

DOKTOREND: MARKO ČULAR

U SPLITU, 5. RUJNA 2017.