

OBILJEŽJA FUNKCIJE INTERNE REVIZIJE I SURADNJA S EKSTERNIM REVIZORIMA

Pehar, Antonela

Master's thesis / Diplomski rad

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://um.nsk.hr/um:nbn:hr:124:404611>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2025-02-18**

Repository / Repozitorij:

[REFST - Repository of Economics faculty in Split](#)



**SVEUČILIŠTE U SPLITU
EKONOMSKI FAKULTET**



DIPLOMSKI RAD

**OBILJEŽJA FUNKCIJE INTERNE REVIZIJE I
SURADNJA S EKSTERNIM REVIZORIMA**

Mentor:

Izv. prof. dr. sc. Tina Vuko

Student:

Antonela Pehar

Split, rujan, 2017.

SADRŽAJ

1. UVOD.....	3
1.1 PROBLEM ISTRAŽIVANJA.....	3
1.2 PREDMET ISTRAŽIVANJA	5
1.3 ISTRAŽIVAČKE HIPOTEZE I CILJEVI ISTRAŽIVANJA	5
1.4 METODE ISTRAŽIVANJA	7
1.5 DOPRINOS ISTRAŽIVANJA	9
1.6 STRUKTURA DIPLOMSKOG RADA	9
2. INTERNA REVIZIJA KAO PROFESIJA	11
2.1 POVIJESNI RAZVOJ INTERNE REVIZIJE.....	11
2.1.1 <i>Povijesni razvoj interne revizije u svijetu.....</i>	<i>11</i>
2.1.2 <i>Povijesni razvoj interne revizije u Republici Hrvatskoj.....</i>	<i>12</i>
2.2 DEFINICIJA I ZNAČENJE INTERNE REVIZIJE	15
2.3 PREDMET INTERNE REVIZIJE.....	17
2.4 MEĐUNARODNI OKVIR PROFESIONALNOG DJELOVANJA.....	19
2.5 OBVEZUJUĆE SMJERNICE MOPD-A (MANDATORY GUIDANCE).....	20
2.5.1 <i>Definicija interne revizije</i>	<i>20</i>
2.5.2 <i>Etički kodeks</i>	<i>21</i>
2.5.3 <i>Međunarodni standardi za profesionalno obavljanje interne revizije</i>	<i>23</i>
2.6 SNAŽNO PREPORUČENE SMJERNICE MOPD-A (STRONGLY RECOMMENDED GUIDANCE).....	26
2.7 ULOGA INTERNE REVIZIJE U PODUZEĆU	26
2.8 ORGANIZACIJSKA STRUKTURA I STATUS INTERNE REVIZIJE.....	27
3. INTERNA REVIZIJA U FUNKCIJI KORPORATIVNOG UPRAVLJANJA.....	31
3.1 POJAM KORPORATIVNOG UPRAVLJANJA	31
3.1.1 <i>Otvoreni (tržišni) sustav korporativnog upravljanja</i>	<i>34</i>
3.1.2 <i>Zatvoreni sustav korporativnog upravljanja</i>	<i>34</i>
3.2 MEHANIZMI KORPORATIVNOG UPRAVLJANJA.....	35
3.2.1 <i>Interni mehanizmi korporativnog upravljanja.....</i>	<i>35</i>
3.2.2 <i>Eksterni mehanizmi korporativnog upravljanja</i>	<i>41</i>
3.3 ODNOS INTERNE REVIZIJE I REVIZIJSKOG ODBORA	43

3.4	ODNOS INTERNE I EKSTERNE REVIZIJE.....	45
4.	SURADNJA INTERNE I EKSTERNE REVIZIJE.....	47
4.1	PREPOZNAVANJE I PROCJENJIVANJE RIZIKA ZNAČAJNIH POGREŠNIH PRIKAZIVANJA KROZ STJECANJE RAZUMIJEVANJA SUBJEKTA I NJEGOVOG OKRUŽENJA	47
4.2	KORIŠTENJE RADOM INTERNIH REVIZORA	48
5.	ANALIZA OBILJEŽJA FUNKCIJE INTERNE REVIZIJE I SURADNJE S EKSTERNIM REVIZORIMA NA PODRUČJU REPUBLIKE HRVATSKE.....	49
5.1	PREGLED PRETHODNIH ISTRAŽIVANJA.....	49
5.2	OPIS VARIJABLI I UZORKA	51
5.3	ANALIZA REZULTATA ISTRAŽIVANJA	51
5.4	TESTIRANJE HIPOTEZA.....	62
6.	ZAKLJUČAK.....	72
	SAŽETAK.....	73
	SUMMARY	73
	LITERATURA:	75
	POPIS SLIKA.....	77
	POPIS TABLICA	77
	PRILOZI.....	78
	ANKETNI UPITNIK.....	78

1. UVOD

1.1 Problem istraživanja

Institut internih revizora definira funkciju interne revizije kao neovisno, objektivno jamstvo i savjetodavnu aktivnost oblikovanu na način da dodaje vrijednost organizaciji i unaprjeđuje poslovanje organizacije. Ona pomaže organizaciji u ispunjavanju njezinih ciljeva uvodeći sustavan i discipliniran pristup procjenjivanju i poboljšanju djelotvornosti upravljanja rizicima, kontrolama i korporativnog upravljanja¹. Posljednjih godina povećala se važnost upravljanja poslovnim rizikom kao i uloga internih revizora u navedenom procesu. Veliki računovodstveni skandali i globalna financijska kriza pokazali su potrebu za boljim nadzorom rizika na višim razinama menadžmenta². Jedan od temeljnih zadataka interne revizije postaje savjetovanje menadžmenta o mogućnostima upravljanja rizicima u smislu oblikovanja i nadziranja odgovarajućeg sustava internih kontrola kao instrumenta upravljanja rizicima³. Kroz izazove suvremenog poslovanja kao što su specijalizacija funkcije interne revizije, odnosno promjena pasivnog pristupa u proaktivni, uloga u procesu upravljanja rizicima te troškovi interne revizije, došlo je do proširenja uloge interne revizije s tradicionalnih jamstvenih usluga na pružanje savjetodavnih usluga menadžmentu i drugim zainteresiranim stranama u svrhu učinkovitijeg upravljanja rizicima poduzeća te iznalaženja načina za njihovo sprječavanje.

Zbog povećanog obujma zadataka koji je stavljen na odgovornost internoj reviziji, zbog nedostatka kvalificiranih zaposlenika ili zbog smanjenja fiksnih troškova interne revizije, poduzeća se odlučuju na eksternalizaciju (*eng. outsourcing*) interne revizije u većem ili manjem opsegu. Outsourcing interne revizije populariziran je devedesetih godina 20. Stoljeća od strane revizorskih poduzeća koja su zbog povećane konkurencije i stagnacije revizijskih prihoda tražili alternativne izvore prihoda kako bi održali rast i profitabilnost⁴. U pravilu, pojam outsourcinga znači obavljanje određenih usluga od strane poduzeća izvan organizacije.

¹ HIIR (2007): Okvir profesionalnog djelovanja, str. 29., raspoloživo na:

<http://hiir.hr/userDocsImages/novosti/brosure/okvir%20profesionalnog%20djelovanja.pdf>

² Thompson, R. M. (2013): A Conceptual Framework of Potential Conflicts with the Role of the Internal Auditor in Enterprise Risk Management, Florida, Vol. 2, No 3., str. 65.

³ Tušek, B., Sever, S. (2007): Uloga interne revizije u povećanju kvalitete poslovanja poduzeća u Republici Hrvatskoj – empirijsko istraživanje, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, str. 274.

⁴ Ježovita, A. (2013): Interna revizija i kontrola, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika sekcija internih revizora, Zagreb – Biograd na Moru, str. 180.

Velike polemike vođene su oko pitanja trebaju li poduzeća koja ne poznaju organizaciju obavljati usluge interne revizije ili ne. Također, upitno je bilo i pitanje neovisnosti revizora koji su kod poduzeća pored revizije financijskih izvještaja obavljali i internu reviziju.

Dakle, u današnjem poslovnom okruženju funkcija unutarnje revizije postala je glavna komponenta suvremenog korporativnog upravljanja, pružajući podršku revizijskom odboru, upravnom odboru i drugim stranama korporativnog upravljanja⁵. U tom kontekstu posebno je važna uloga interne revizije kao podrške i pomoći eksternim revizorima u procesu obavljanja revizije financijskih izvještaja zbog metodoloških sličnosti obaju profesija i mnogih područja u kojima se njihovo područje rada preklapa. Eksterni revizori pri obavljanju revizije financijskih izvještaja organizacije mogu se koristiti radom internih revizora. Međunarodni revizijski standard (MRevS) 315 bavi se pitanjem kako znanja odjela interne revizije mogu doprinijeti eksternom revizoru u razumijevanju subjekta i njegovog okruženja kao i u prepoznavanju i procjenjivanju rizika značajnih pogrešnih prikazivanja. MRevS 610 definira zahtjeve koje će eksterni revizor uzeti u obzir prilikom donošenja odluke o korištenju radom interne revizije. U donošenju odluke eksterni revizor treba uzeti u obzir kompetentnost odjela interne revizije, objektivnost internih revizora kroz organizacijski status, politike i postupke internih revizora te primjenjuje li služba interne revizije sustavan i discipliniran pristup, uključujući kontrolu kvalitete rada⁶. Stoga se u ovom radu želi istražiti kako obilježja funkcije interne revizije utječu na suradnju internih i eksternih revizora.

Uzimajući u obzir sve navedeno, mogu se postaviti sljedeća pitanja: koje vrste usluga interna revizija pruža u poduzećima; koja su obilježja suvremene funkcije interne revizije u smislu njezina načina organiziranja, tj. provođenja funkcije interne revizije kao odgovora na povećane zahtjeve suvremenog poslovanja; kako obilježja funkcije interne revizije (vrste usluga, način provođenja funkcije interne revizije i kvaliteta rada) utječu na suradnju s eksternim revizorima, odnosno na oslanjanje eksternih revizora na rad interne revizije. Dodatno, analizirat će se i uloga učinkovitog revizijskog odbora kao važnog mehanizma korporativnog upravljanja u ostvarivanju i poticanju navedene suradnje. Kroz istraživanje i prikupljene podatke pokušat će se detaljnije i podrobnije dati odgovor na postavljena pitanja.

⁵ Thompson, R. M. (2013): A Conceptual Framework of Potential Conflicts with the Role of the Internal Auditor in Enterprise Risk Management, Florida, Vol. 2, No 3., str. 66.

⁶ Međunarodni revizijski standard 610 (izmijenjen 2013): Korištenje radom internih revizora, IASB, str. 8.

1.2 Predmet istraživanja

Predmet istraživanja je procijeniti na koji način obilježja funkcije interne revizije (vrste usluga koje pruža interna revizija, način organiziranja funkcije interne revizije i kvaliteta rada internih revizora) utječu na suradnju eksternih i internih revizora. Dodatno, istražen je i utjecaj revizijskog odbora, kao komplementarnog mehanizma korporativnog upravljanja, na uspostavljanje i poticanje navedene suradnje. Istraživanje je provedeno na način da se kroz teorijski dio detaljnije objašnjava uloga interne revizije kroz područja koja obuhvaćaju obilježja interne revizije, povijesni razvoj, organizacijsku strukturu i načine oblikovanja funkcije interne revizije, važnost interne revizije u funkciji ostvarivanja uspješnog korporativnog upravljanja, ali i odnos interne revizije s eksternim revizorima. Empirijski dio istraživanja proveden je putem anketnog upitnika koji je upućen rukovoditeljima interne revizije u Republici Hrvatskoj putem elektroničke pošte. Anketni upitnik sadržava pretežno pitanja zatvorenog tipa pri čemu su ponuđeni jedan ili više odgovora, ali kroz određena pitanja ispitanici imaju mogućnost i sami upisati svoje odgovore, prijedloge i iskustva kako bi se stekla što bolja podloga za postizanje kvalitetnih podataka koji će se testirati.

1.3 Istraživačke hipoteze i ciljevi istraživanja

Na temelju prethodno definiranog problema i predmeta istraživanja kroz određena pitanja i postavljene hipoteze u empirijskom dijelu testiranjem se dolazi do zaključaka o problemu istraživanja, a hipoteze se prihvaćaju ili odbacuju. Hipoteze su sljedeće:

H₁: Obilježja funkcije interne revizije značajno utječu na suradnju između interne i eksterne revizije.

Međunarodni standardi za profesionalno obavljanje interne revizije sastoje se od standarda obilježja i standarda izvođenja. Neki od standarda obilježja interne revizije su neovisnost i objektivnost, organizacijska neovisnost, izravna interakcija s odborom, stručnost i profesionalna pažnja i drugi. Poštivanje navedenih obilježja i uvjerenost eksternih revizora u njihovu kvalitetu pozitivno utječe na suradnju eksternih i internih revizora.

H_{1a}: Vrsta usluga koje interna revizija pruža unutar organizacije značajno utječe na suradnju internih i eksternih revizora.

Eksterni revizori prilikom procjene rada internih revizora uzimaju u obzir vrstu aktivnosti koje obavljaju i njihove odgovornosti, te sukladno tome donose zaključke u kojoj mjeri će upotrijebiti rad internih revizora. Ako interni revizori u poduzeću pored revizijskih obavljaju i savjetodavne usluge, revizori mogu posumnjati u postojanje potencijalne pristranosti i neobjektivnosti revizora, što može dovesti do smanjenja suradnje između interne i eksterne revizije u odnosu kada bi te usluge bile isključivo revizijske.

H_{1b}: Način organiziranja funkcije interne revizije značajno utječe na suradnju internih i eksternih revizora.

Interna revizija postaje nezaobilazna funkcija velikih i organizacijski složenih poduzeća koja svoje poslovanje šire na međunarodno tržište čiji trend rezultira pojavom outsourcinga funkcije interne revizije. Pojava outsourcinga značajno mijenja obilježja tradicionalne funkcije interne revizije u kojoj interni revizori kao zaposlenici društva izravno odgovaraju upravi. Eksternalizacijom funkcije interne revizije smanjuje se bliskost internih revizora i uprave, a mijenja se intezitet suradnje internih i eksternih revizora. Dakle, pretpostavka je da način organizacije funkcije interne revizije utječe na percepciju eksternih revizora o neovisnosti internih revizora, čime se posljedično mijenja i intezitet suradnje tih dvaju strana.

H_{1c}: Kvaliteta rada interne revizije značajno utječe na suradnju internih i eksternih revizora.

Kompetentnosti internih revizora, poput njihovih znanja, stručnosti i vještina mogu biti od velike koristi eksternim revizorima prilikom obavljanja revizije. Sve veća uključenost interne revizije u proces upravljanja zahtijeva djelovanje u skladu s najvišim standardima kvalitete. Pružanjem zadovoljavajućih uvjeta za obavljanje kvalitetne revizije omogućuju menadžmentu veću sigurnost i odlučnost u donošenju krajnjih odluka temeljenih na rezultatima rada internih revizora, a samim time i znatno bolji stav eksternih revizora o kvaliteti rada interne revizije.

H₂: Učinkovitost revizijskog odbora kao internog mehanizma korporativnog upravljanja značajno utječe na suradnju internih i eksternih revizora.

Kvaliteta rada utoliko je bolja ako je u organizaciji uspostavljen učinkovit revizijski odbor. Činjenica da je jedan od zadataka revizijskog odbora da prati i istražuje proces i rad interne revizije sukladno godišnjem planu i procjenjuje adekvatnost sustava internih kontrola te

komunicira s eksternim i internim revizorima na godišnjoj razini i potencijalno pridonosi povećanom korištenju rada internih revizora u procesu obavljanja eksterne revizije financijskih izvještaja.

Na temelju definiranih istraživačkih hipoteza proizlaze temeljni ciljevi koji se istraživanjem žele postići, a to su primarno sljedeći ciljevi:

- ◆ Istražiti koja su obilježja suvremene funkcije interne revizije u Republici Hrvatskoj;
- ◆ Analizirati i utvrditi kako određena obilježja interne revizije (vrsta usluga, način organiziranja funkcije interne revizije i kvaliteta rada internih revizora) utječu na suradnju eksternih i internih revizora;
- ◆ Analizirati i utvrditi utjecaj učinkovitog revizijskog odbora na suradnju internih i eksternih revizora;
- ◆ Na temelju rezultata provedenog istraživanja dati preporuke za razvoj suradnje između interne i eksterne revizije.

1.4 Metode istraživanja

U istraživanju se koriste sljedeće metode⁷:

Metoda prikupljanja podataka - većina potrebnih podataka biti će prikupljena putem anketnog upitnika koji će biti upućeni internim revizorima

Induktivna metoda - sustavna primjena induktivnog načina zaključivanja kojim se na temelju analize pojedinih činjenica dolazi do zaključka o općem sudu. Pouzdanost induktivnog zaključka izravno ovisi o broju istraženih izvješća te reprezentativnosti analiziranih izvješća.

Deduktivna metoda - sustavna primjena deduktivnog načina zaključivanja u kojemu se iz općih sudova izvode posebni i pojedinačni zaključci. Dedukcija uvijek pretpostavlja poznavanje općih znanja na temelju kojih se spoznaje ono posebno ili pojedinačno.

⁷ Zelenika, R. (2014): Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog rada, Ekonomski fakultet Rijeka, Rijeka, str. 323-366.

Metoda analize - postupak znanstvenog istraživanja raščlanjivanjem složenih pojmova, sudova i zaključaka na njihove jednostavnije sastavne dijelove i elemente.

Metoda dokazivanja i opovrgavanja - dokazivanje je jedna od najvažnijih znanstvenih metoda u kojoj su sadržane skoro sve metode i svi posebni metodički postupci jer svrha metode je utvrditi točnost neke spoznaje. Metoda opovrgavanja je suprotan postupak u odnosu na postupak dokazivanja, a sastoji se u dokazivanju pogrešnosti postavljenih teza.

Metoda kompilacije - postupak preuzimanja tuđih rezultata znanstveno-istraživačkog rada, odnosno tuđih opažanja, stavova, zaključaka i spoznaja. U ovom istraživanju zaključci prethodnih istraživanja mogu pomoći kako bi se donijeli novi zaključci o stanju interne revizije u Republici Hrvatskoj i svim sastavnicama koje će kroz istraživanje biti obrađene.

Metoda deskripcije – uglavnom se primjenjuje u početnoj fazi istraživanja, a predstavlja postupak jednostavnog opisivanja činjenica, procesa i predmeta te njihovih empirijskih potvrđivanja odnosa i veza.

Metoda komparacije - postupak uspoređivanja istih ili srodnih činjenica, procesa te njihovih empirijskih potvrđivanja odnosa i veza, ali bez znanstvenog tumačenja i objašnjavanja.

Metoda sinteze - proces povezivanja jednostavnih misaonih tvorevina u složenije.

Statistička metoda - može se nazvati i općom metodom znanstvenih istraživanja u svim znanstvenim područjima jer predstavlja temelj za provođenje statističke analize društvenih i prirodnih pojava. U analizi statističkih nizova koriste se pomoćna sredstva kako bi se postigla bolja preglednost i usporedivost kao što su tablice i grafikoni koji omogućuju otkrivanje karakteristika, strukture, zakonitosti i uzročno-posljedičnih veza pojava koje nas okružuju. U empirijskom dijelu istraživanja korištene su statističke metode za prihvaćanje ili odbacivanje postavljenih hipoteza.

Računalni programi koji su korišteni pri analizi u svrhu donošenja odluke o prihvaćanju ili odbacivanju postavljenih hipoteza su MS Excel i SPSS (Statistical Package for the Social Sciences).

1.5 Doprinos istraživanja

Nema mnogo istraživanja koji obrađuju navedenu tematiku suradnje između interne i eksterne revizije na području Republike Hrvatske. Također, nije poznato u kojoj se mjeri interna revizija provodi na način da je obavljaju poduzeća van organizacije, koje sve vrste usluga interna revizija obavlja unutar organizacije, te kakva su iskustva suradnje internih i eksternih revizora u Republici Hrvatskoj. Provođenjem anketnog istraživanja dobit će se podaci o vrsti usluga koje interna revizija pruža, načinu organiziranja funkcije interne revizije te obilježjima kvalitete rada internih revizora (s obzirom na kapacitet, stručnost, nadzor i vrednovanje rada interne revizije) te razini suradnje s eksternim revizorima. Obrađuje se i pitanje utjecaja učinkovitog revizijskog odbora na suradnju eksternih i internih revizora. Promatraju se i suvremena obilježja funkcije interne revizije, kakva je trenutna uloga interne revizije u poduzećima te postoji li prostor za napredak i koji su faktori ključni za njeno poboljšanje. Podaci koji su dobiveni na temelju ovog istraživanja mogu biti od koristi za potencijalna buduća istraživanja, a i zainteresirani korisnici mogu steći bolju sliku stanja interne revizije u Republici Hrvatskoj.

1.6 Struktura diplomskog rada

Diplomski rad sastoji se od pet temeljnih cjelina koje obuhvaćaju uvod u tematiku, teorijski i empirijski dio te analizu dobivenih rezultata, a kao zadnja cjelina navodi se zaključak koji obuhvaća interpretaciju kompletnog rada kroz određene zaključke te potencijalne smjerove za napredak.

Uvodni dio diplomskog rada sadrži problem i predmet istraživanja te postavljene istraživačke hipoteze koje se testiranjem u empirijskom dijelu odbacuju ili prihvataju. Definirani su ciljevi koji se kroz testiranje žele postići te kratak pregled sadržaja diplomskog rada.

Drugi dio diplomskog rada obuhvaća općenite činjenice o internoj reviziji kao profesiji, njenim najvažnijim komponentama, povijesnom razvoju kao i predmetu njenog rada, organizacijskoj strukturi te njezinoj ulozi u poduzeću.

Treći dio bavi se aspektom interne revizije kao mehanizma korporativnog upravljanja i sve većem značaju njene uloge za učinkovitim sustavom korporativnog upravljanja. Dan je

pregled glavnih mehanizama korporativnog upravljanja kao i promjena interne revizije s tradicionalnog na suvremeni pristup.

Četvrti dio rada obuhvaća pitanje suradnje eksternih i internih revizora kao jedan od glavnih područja rada. Teorijski su obrađeni Međunarodni revizijski standardi 610 i 315 isticanjem najbitnijih značajki koje eksterni revizori uzimaju u obzir prilikom procjene korištenja rada internih revizora. Ovim dijelom žele se istaknuti karakteristike koje bi interna revizija trebala posjedovati kako bi se eksterni revizori odlučili na suradnju u obavljanju procesa revizije.

Peti dio predstavlja empirijski dio rada u kojem su testirane hipoteze i analizirani dobiveni rezultati anketnog upitnika ovisno o navedenim ciljevima i hipotezama. Kako bi se što bolje predočili dobiveni rezultati, kvalitativno su analizirane spoznaje dobivene navedenim metodama.

Posljednji, šesti dio rada odnosi se na sažeti pregled provedenog istraživanja. Uključeni su zaključci doneseni na temelju dobivenih rezultata, te potencijalni smjerovi koju mogu dovesti do napretka u budućnosti.

2. INTERNA REVIZIJA KAO PROFESIJA

Poduzeća se u današnjem nestabilnom poslovanju susreću s velikim brojem različitih rizika te samim time zahtijevaju i veći nadzor. Razvoj poslovanja poduzeća i sve dinamičnije okruženje te potreba za ispunjavanjem zahtjeva svih strana korporativnog upravljanja potiču menadžment da unutar postojećih organizacijskih jedinica formira i odjel interne revizije koji je zadužen za adekvatno praćenje poslovanja poduzeća, suočavanja s potencijalnim rizicima te iznalaženja načina za njihovo sprečavanje.

U svojim začecima interna revizija bila je organizirana kao dio računovodstvenih odjela i imala je malu ulogu te ograničenu odgovornost u organizaciji. Rastom poslovanja rasla je i potreba menadžmenta da pronađe prikladan kadar koji će obavljati zadatke koje oni nisu bili u mogućnosti obavljati na adekvatan način. U svrhu manjih izdataka za poduzeće rodila se ideja o upotrebi postojećeg kadra povećavanjem njihove uloge što je dovelo do proširenja uloge interne revizije u poduzeću. Modernizacijom poslovanja interna revizija proširila je svoje aktivnosti na reviziju kompletnog poslovanja organizacije. Tako se uloga interne revizije od tradicionalne koja je pružala isključivo jamstvene usluge proširila na funkciju koja je uz to obavljala i savjetodavne usluge. U poglavlju koje slijedi detaljno je obrađen povijesni razvoj interne revizije, područje rada revizije, definicija i njena uloga u poduzeću, kao i organizacijska struktura revizije te njen odnos s drugim jedinicama poduzeća.

2.1 Povijesni razvoj interne revizije

2.1.1 Povijesni razvoj interne revizije u svijetu

Kada govorimo o internoj reviziji njeni začeci sežu u prošlost starog Egipta, Babilona i Grčke, dok se njen suvremeniji razvoj bilježi potkraj 19. stoljeća pojavom u SAD-u, Velikoj Britaniji i Njemačkoj zbog potrebe za razvojem poduzeća i efikasnijim načinom poslovanja tijekom velike ekonomske krize. Izlaskom iz krize koncem 19. i početkom 20. stoljeća te razvojem industrijalizacije povećava se broj poduzeća, što posljedično dovodi do složenije strukture upravljanja u takvim poduzećima. Funkcija vlasništva odvaja se od funkcije upravljanja te menadžeri, nastojeći steći što kvalitetniju podlogu za kvalitetnim informacijama, u svrhu efikasnijeg načina poslovanja traže nove instrumente upravljanja. U tom kontekstu uloga i

važnost interne revizije dolazi do izražaja. Uloga interne revizije u samom razvoju bitno se razlikuje od onoga što danas predstavlja⁸.

Profesija interne revizije na početku razvoja bila je dopuna eksternoj reviziji kako bi se reducirao rad eksternih revizora, te su bili podređeni računovođama i na taj način ograničeni da obavljaju samo one postupke koji su se provodili prije računovodstvene obrade dokumenata. Ovakav način rada limitirao je interne revizore da samostalno obavljaju revizijske postupke u odnosu na današnju razinu samostalnosti. Postupno su kroz povijest interni revizori obavljali sve složenije postupke do faze u kojoj se interna revizija odvaja kao samostalan odjel unutar poduzeća što je značajno utjecalo na pomak u poslovima koje su obavljali. Mijenja se organizacijski status interne revizije, usvajaju se nova znanja iz različitih područja, osim financijskih bave se i nefinancijskim područjem te se usmjeravaju na pronalazak rješenja za probleme koji su od iznimne važnosti za uspješnost poduzeća. Jačanje uloge interne revizije postupno je dovelo do razvoja profesije interne revizije kroz osnivanje profesionalnih organizacija, udruženja ili instituta. Prvi institut internih revizora osnovan je 1941. godine u državi New York, čija uloga i danas ima najsnažniji utjecaj u oblikovanju načela i standarda interne revizije, a broji više od 120.000 članova iz cijelog svijeta. Tijekom povijesti razvijali su se instituti interne revizije diljem svijeta te su od velike važnosti za razvitak te profesije. Britanski institut interne revizije osnovan je 1952. godine s približno 4.000 članova, njemački 1958. godine s približno 1.000 članova, švicarski 1980. godine s približno 1.100 članova austrijski 1984. godine, francuski 1965. godine s 1.500 članova, itd. Ovi instituti samo su neki od mnogih koji su osnovani tijekom razvoja profesije interne revizije, a danas je gotovo nemoguće govoriti o razvoju interne revizije bez institucije koja štiti i unapređuje njen razvoj⁹.

2.1.2 Povijesni razvoj interne revizije u Republici Hrvatskoj

Interna revizija u Republici Hrvatskoj nema dugu tradiciju usporedno s ostalim zemljama Europe. Njen značajniji razvoj započeo je prije desetak godina čemu je pridonijela odluka Vlade iz 1995. godine da sva javna poduzeća (trgovačka društva u vlasništvu države) moraju organizirati internu reviziju čime se započelo s projektom uspostave funkcije interne revizije

⁸ Sever Mališ, S., Tušek, B., Žager, L. (2012): Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 59.

⁹ Sever Mališ, S., Tušek, B., Žager, L. (2012): Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 60.

u okviru projekta koji je financirala EBRD (European Bank for Reconstruction and Development), Europska banka za obnovu i razvoj, a proveden je u suradnji s revizorskim društvom Arthur Andresen. Tada je u javnim poduzećima donesena odluka o uspostavljanju interne revizije, imenovani su stručni radnici i započelo se s edukacijom.¹⁰ Temeljem prvog provedenog istraživanja o potrebi razvoja interne koje je proveo Spremić (Potreba i razvitak interne revizije u Republici Hrvatskoj), ustanovljeno je da je položaj interne revizije u poduzećima neadekvatan. Ispitanici su kao problem razvoja interne revizije naveli nedostatak potrebne infrastrukture, što je podrazumijevalo nepostojanje odgovarajućih standarda i etičkog kodeksa interne revizije. Sudionici istraživanja izrazili su želju za organizacijskim ustrojavanjem interne revizije kroz osnivanje Instituta interne revizije ili samostalne udruge internih revizora¹¹.

1998. godine osnovana je Sekcija internih revizora koja je djelovala kao oblik udruženja pri Hrvatskoj zajednici računovođa i financijskih djelatnika. Osnivanjem ove sekcije omogućena je edukacija za stjecanje nacionalnih certifikata ovlaštenih internih revizora, a 2001. godine usvojeni su i Hrvatski standardi interne revizije temeljeni u potpunosti na američkim standardima interne revizije. Osim društava u vlasništvu države, interna revizija polako se uvodila u kreditne institucije i osiguravajuća društva primjenom odgovarajućih zakona, dok kotirajuća poduzeća još nisu imala obvezu formiranja funkcije interne revizije. 2006. godine osnovan je Hrvatski institut internih revizora s ciljem promoviranja profesije interne revizije, a od 2008. godine postaje punopravni član Međunarodnog Instituta internih revizora ali i Europske konfederacije instituta internih revizora¹². Hrvatski institut internih revizora čine fizičke osobe, te ima brojne ciljeve i zadatke, a to su¹³: razvoj profesije interne revizije u Republici Hrvatskoj, uspostavljanje i održavanje standarda za stručnu praksu interne revizije i standarda za ocjenjivanje kvalitete rada i organizacije interne revizije, održavanje odgovarajuće razine profesije, kontinuiteta rada i razvoja Instituta, profesionalni razvoj i certificiranje internih revizora, priređivanje stručnih susreta članova kako bi se upoznali s praksom interne revizije i iskustvom strukovnih organizacija u okruženju, Europi i svijetu, zagovaranje i promoviranje struke interne revizije sa svim zainteresiranim stranama, zatim

¹⁰ Hrvatski institut internih revizora (2012): Ususret ulasku u EU - Interna revizija pred novim izazovima, raspoloživo na: <http://www.hiir.hr/UserDocsImages/MATERIJALI/WEB%20IZVJESTAJ%20FINAL.pdf>

¹¹ Tušek, B., Žager, L., Barišić, I. (2014): Interna revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 97.

¹² Tušek, B., Žager, L., Barišić, I. (2014): Interna revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 100.

¹³ Ibid, str. 70.

istraživanje, priopćavanje i promoviranje znanja i informacija o internoj reviziji, internim kontrolama, sustavu internih kontrola i povezanim temama, prepoznavanje i priopćavanje članovima – informacija, znanja, iskustva i stajališta Instituta te IIA i ECIIA, povezivanje Instituta i održavanja odnosa s ostalim stručnim udrugama u Republici Hrvatskoj u cilju razmjenjivanja znanja, informacija i iskustva o internoj reviziji, uključivanje u rad Instituta što većeg broja članova, odgovarajuća komunikacija Instituta s članovima u cilju pružanja odgovora na potrebe članova.

Prema Tušekovom istraživanju iz 2000. godine o prisutnosti i funkcioniranju interne revizije u Republici Hrvatskoj utvrđeno je da je razvoj profesije interne revizije dosta usporen. Većina poduzeća iz istraživanja formirala je internu reviziju između 1996. i 1999. godine koja je najvećim dijelom provodila ispitivanje rezultata računovodstvenog procesa i poštivanje primjene zakonskih propisa, što dovodi do zaključka da se uglavnom provodila interna financijska revizija te revizija poslovanja¹⁴.

Prema rezultatima istraživanja iz 2007. godine koje su proveli Tušek i Sever (Uloga interne revizije u povećanju kvalitete poslovanja poduzeća u Republici Hrvatskoj¹⁵) potvrđeno je da razvoj interne revizije u Republici Hrvatskoj ne prati razvoj interne revizije u ostalim razvijenim zemljama, navodeći kao glavni razlog nedovoljnu prisutnost upravljačke revizije. Ispitanici su unatoč maloj usmjerenosti na strateško upravljanje i odlučivanje naveli da interna revizija doprinosi stvaranju dodatne vrijednosti i kvalitetnijem poslovanju poduzeća. Kao temeljni problem naveli su nerazumijevanje interne revizije od strane menadžmenta.

Prema istraživanju iz 2009. godine koje su proveli Hrvatski institut internih revizora i revizijsko društvo PriceWaterhouseCoopers, ispitanici su naveli da interna revizija ima odgovarajući status u poduzeću, ali da je najveći problem manjak podrške i komunikacije od strane uprave i upravljačkih struktura.¹⁶ Prema ovom istraživanju odjeli interne revizije su mali i obično broje od jednog do pet zaposlenika te nema značajnije prisutnosti djelomične ili cjelovite eksternalizacije funkcije. U odnosu na prethodna istraživanja osjeti se pomak u razvoju interne revizije, posebice u aktivnostima koje interna revizija obavlja, a koje su u

¹⁴ Tušek, B. (2000): Prisutnost i potreba organiziranja interne revizije u Republici Hrvatskoj, Slobodno poduzetništvo, VII (18), TEB, Zagreb, str. 164.-176.

¹⁵ Tušek, B., Sever, S. (2007): Uloga interne revizije u povećanju kvalitete poslovanja poduzeća u Republici Hrvatskoj, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, 5 (1), str. 274.-294.

¹⁶ PriceWaterhouseCoopers, Hrvatski institut internih revizora (2009): Interna revizija u Hrvatskoj (Internal audit in Croatia), Zagreb

skladu s Definicijom interne revizije. Primarna područja su interna kontrola, unapređenje poslovnih procesa, pravno i regulatorno usklađivanje te upravljanje rizicima, što pokazuje da funkcija interne revizije u Republici Hrvatskoj prati suvremene trendove razvoja profesije.

2.2 Definicija i značenje interne revizije

Interna revizija provodi se radi pregleda računovodstvenog, financijskog i drugog poslovanja, ona skrbi o kvaliteti i djelotvornosti poslovnih izvješća što ih se podnosi upravi, a (u pravilu) provode je djelatnici društva¹⁷. Službena definicija interne revizije prema Institutu internih revizora je: „Interna revizija je neovisno, objektivno jamstvo i savjetnička aktivnost koja se rukovodi filozofijom dodane vrijednosti s namjerom poboljšanja poslovanja organizacije. Ona pomaže organizaciji u ispunjavanju njezinih ciljeva sistematičnim i na disciplini utemeljenim pristupom procjenjivanja djelotvornosti upravljanja rizicima organizacije, kontrole i korporativnog upravljanja.“¹⁸ Na rad interne revizije svakodnevno se oslanjaju razni korisnici kako bi uvidjeli stanje internih kontrola u poduzeću, proces upravljanja rizicima te procjene učinkovitosti i djelotvornosti upravljanja¹⁹. Korisnike interne revizije razlikujemo po veličini ali i složenosti organizacijske strukture. Općenito gledano, korisnici interne revizije su uprava, nadzorni odbor, revizijski odbor, linijski i operativni menadžment, eksterni revizori, regulatori, dobavljači, ali i sami kupci. Svaka od ovih skupina ima različite potrebe zbog kojih koristi rad interne revizije s obzirom na djelokrug njenog rada. Kao djelokrug rada suvremene interne revizije možemo izdvojiti²⁰:

- ❖ Procjenjivanje i donošenje preporuka za unapređenje korporativnog upravljanja u pogledu promicanja etičkih vrijednosti unutar poduzeća, osiguranja učinkovitog delegiranja odgovornosti, komuniciranja informacija o rizicima i kontrolama odgovarajućim razinama unutar poduzeća te koordiniranja aktivnosti i prenošenja informacija unutar odbora, eksternih i internih revizora i menadžmenta;
- ❖ Doprinos unapređenju procesa upravljanja rizicima kroz procjenjivanje učinkovitosti procesa upravljanja rizicima, kao što su identificiranje i procjenjivanje značajne

¹⁷ Petrović, N. (2012): Značaj internog nadzora u otkrivanju nepravilnosti u poslovnim procesima i njegov doprinos poreznom nadzoru, Porezni vjesnik, br. 7-8, str. 94., raspoloživo na: <http://www.ijf.hr/upload/files/file/PV/2012/7-8/petrovic.pdf>

¹⁸ Tušek, B., Žager, L., Barišić, I. (2014): Interna revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 60.

¹⁹ Tušek, B., Žager, L., Barišić, I. (2014): Interna revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 61.

²⁰ Ibid, str. 61.

izloženosti rizicima, definiranje odgovora prema rizicima te komuniciranje informacija o rizicima unutar poduzeća, te

- ❖ Pomaganje poduzeću u održavanju djelotvornosti kontrola kroz procjenjivanje njihove učinkovitosti i djelotvornosti te promicanjem kontinuiranog unapređenja kontrola koje obuhvaćaju upravljanje poduzećem, njegovo poslovanje i informacijske sustave.

Značenje interne revizije za poduzeće i potreba za njenim organiziranjem može se objasniti pomoću dvije teorije koje se u poduzeću javljaju, a to su *teorija agenata* i *teorija transakcijskih troškova*. Ove dvije teorije ukazuju na važnost formiranja odjela interne revizije kako bi poslovanje poduzeća bilo učinkovito, ali također ukazuje i na koristi koje poduzeće i njegovi vlasnici imaju uspostavom interne revizije. Teoriju agenata jednostavno možemo definirati kao ugovorni odnos između dvije strane prema kojoj jedna strana, u ovom slučaju vlasnici ili principalni, angažiraju drugu stranu menadžera (agenta) da obavi određeni posao. Vlasnici raspolažu određenim ekonomskim resursima koji su dani na korištenje menadžerima, odnosno agentima s pretpostavkom maksimalno efikasnog korištenja i alociranja tih istih resursa. Teorija agenata ističe tri čimbenika prema kojima se agent neće ponašati na način koji bi vodio maksimizaciji bogatstva vlasnika. To su različiti ciljevi, različit pristup informacija te različite sklonosti riziku između ove dvije strane²¹.

Principalni odnosno vlasnici žele izvući maksimum koristi od angažiranja agenata uz minimalni trošak, dok agenti s druge strane žele maksimizirati vlastitu korisnost. U ovom slučaju potencijalnih sukoba ciljeva, principalni se susreću s problemom iznalaženja zadovoljavajuće motivacije agenta koja će naposljetku ići u prilog ispunjavanju ciljeva principala. Zbog boljeg položaja agenata u poduzeću, kada je riječ o pristupu i upućenosti u informacije, javlja se informacijska asimetrija koja otežava nadgledanje agenata od strane principala, te iskorištavanje položaja agenata u vlastitu korist. Kako bi principalni smanjili nepovoljno djelovanje agenta javljaju se troškovi nadgledanja agenata, koje na kraju snosi agent, jer se njegova naknada kreira na način da pokriva te iste troškove nadgledanja. U svrhu ostvarivanja što veće naknade, agenti uspostavljaju sustav koji će djelovati u korist ostvarenja ciljeva vlasnika. Jedan od tih sustava je interna revizija koja će vlasnicima dati do znanja da menadžer drži poslovanje pod kontrolom te koji će pomoći menadžerima da osiguraju svoj položaj u poduzeću. Iz ovog konteksta proizlazi važnost interne revizije kao funkcije koja

²¹ Tušek, B., Žager, L., Barišić, I. (2014): Interna revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 31.

pomaže višem menadžmentu u kontroliranju poduzeća, te smanjenju informacijske asimetrije. Poduzeća s kompleksnijim poslovanjem imaju veću vjerojatnost uspostavljanja funkcije interne revizije kao alata koji s ostalim nadzornim mehanizmima poduzeća pomaže vlasnicima da prevladaju informacijsku asimetriju.

„Teorija transakcijskih troškova, kao jedna od dominantnih teorija poduzeća, promatra zamjenu kupnje na tržištu proizvodnjom, odnosno internalizacijom funkcija i aktivnosti, dok je odabir troškovno povoljnije opcije poznat pod nazivom ekonomiziranje. Pod transakcijskim troškovima podrazumijevamo troškove informacija, pregovaranja, potpisivanja i zaključivanja ugovora, realizacije vlasničkih prava, troškove nadzora, te moguće promjene institucionalnih aranžmana. Što su transakcijski troškovi veći, smanjuju opseg transakcija čime aktere prisiljavaju na ekonomiziranje tim troškovima.“²² Uloga interne revizije prema teoriji transakcijskih troškova proizlazi iz pružanja informacija bitnih za ekonomiziranje transakcijskih troškova. Informacije pružene od strane interne revizije korisnije su od onih koje menadžeri dobiju od eksterne revizije, zbog činjenice da interna revizija pored financijskih informacija pruža i informacije o operativnoj učinkovitosti²³. Uloga interne revizije važna je i u nadgledanju i ocjenjivanju sustava internih kontrola koje su ugrađene u poduzeće s ciljem učinkovitog djelovanja svih poslovnih funkcija poduzeća. Još jedna od prednosti interne revizije je lakše prikupljanje informacija zbog svog položaja u organizaciji te bolje poznavanje same situacije u poduzeću. Uspostavljanjem interne revizije menadžeri imaju višestruke koristi: opisivanje funkcioniranja sustava internih kontrola te identifikacija eventualnih nedostataka internih kontrola, što menadžerima osigurava informacije koje im služe za razumijevanje poslovanja i donošenje odluka o daljnjem ekonomiziranju troškova.

2.3 Predmet interne revizije

Za razliku od eksterne revizije koja promatra financijske izvještaje poduzeća, te u skladu s odgovarajućim kriterijima prosuđuje realnost i objektivnost financijskih izvještaja, interna revizija u središte svog rada stavlja cjelokupno poslovanje poduzeća. Aktivnost interne

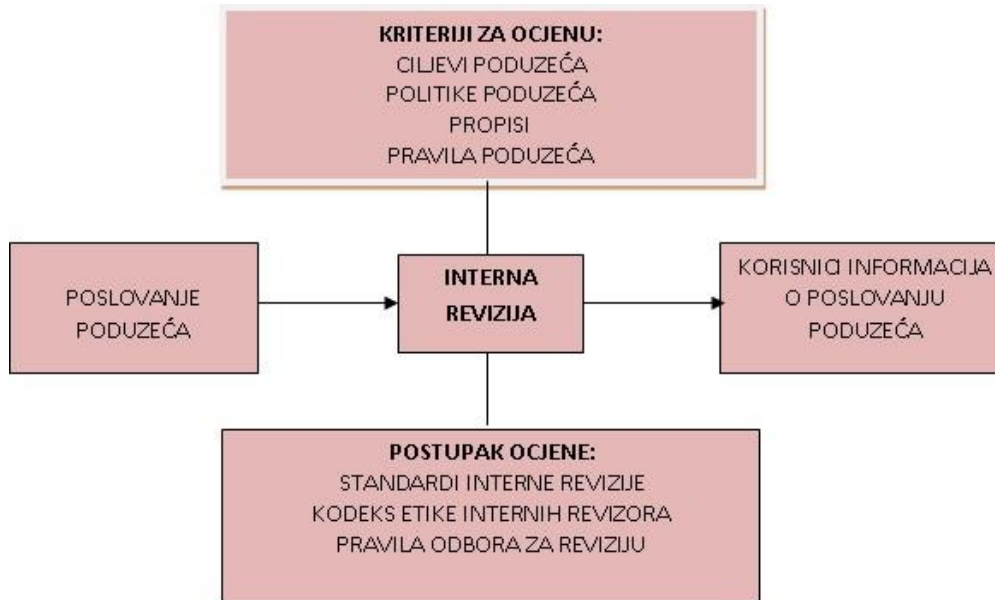
²² Tušek, B., Žager, L., Barišić, I. (2014): Interna revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 33.

²³ Ibid, str. 35.

revizije mora procijeniti i dati odgovarajuće preporuke za poboljšanje procesa upravljanja u njegovom ostvarenju sljedećih ciljeva²⁴:

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

Interni revizori nakon obavljene revizije svoje izvješće dostavljaju određenim korisnicima interne revizije u kojem ističu usklađenost poduzeća s ciljevima i politikama poduzeća, zakonskim propisima i ostalim pravilima na temelju kojih bi poduzeće trebalo provoditi svoje poslovanje. Pored poslovanja poduzeća kao cjeline, interni revizori promatraju i pojedine segmente poput računovodstvenog sustava i internih kontrola. Interni revizori u procesu ispitivanja usklađenosti poduzeća s prethodno navedenim kriterijima vode se standardima interne revizije, kodeksom etike internih revizora, pravilima revizijskog odbora i sl²⁵.



Slika 1: Kriteriji za ocjenu i određenje postupka ocjene poslovanja poduzeća

Izvor: Tušek, B., Žager, L., Barišić, I. (2014): Interna revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 55.

²⁴ Spencer Pickett K. H., (2011): The essential guide to internal auditing, Wiley, United Kingdom, str. 42.

²⁵ Tušek, B., Žager, L., Barišić, I. (2014): Interna revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 55.

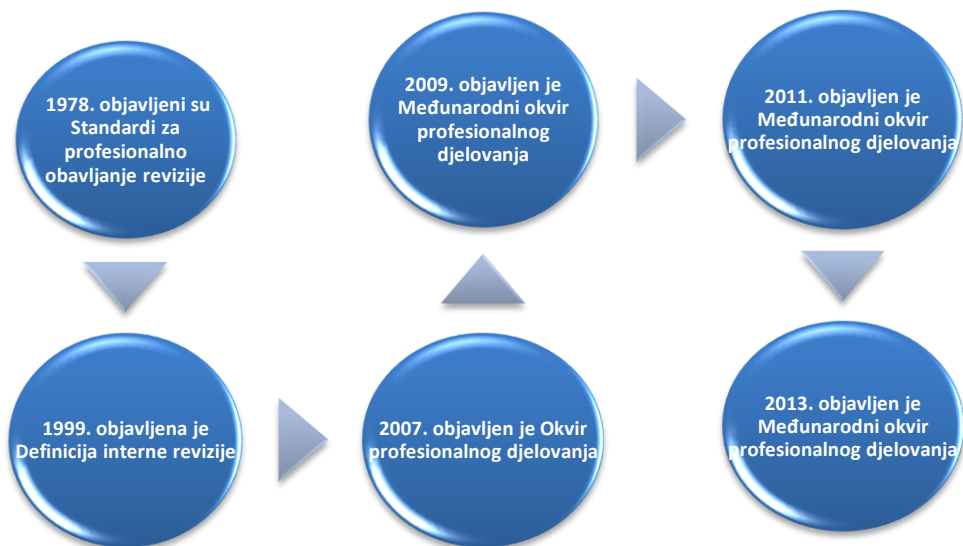
Kroz izvješće interni revizori iznose nedostatke na koje su naišli prilikom provedbe ocjenjivanja te predlažu mjere za njihovo otklanjanje. Interna revizija ima kao jedan od ciljeva poboljšanje kvalitete poslovanje, te temeljem toga prati da li menadžment provodi korektivne mjere i rezultate poslovanja koji proizlaze primjenom istih. Interna revizija je važan dio sustava korporativnog upravljanja, a njena uloga proizlazi iz činjenice da interna revizija utvrđuje pouzdanost, realnost i integritet financijskih i operativnih informacija koje dolaze iz različitih organizacijskih dijelova, a na temelju kojih se donose odgovarajuće poslovne odluke²⁶.

2.4 Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja

1978. godine Institut internih revizora objavio je Standarde za profesionalno obavljanje interne revizije, a obuhvaćali su ukupno 25 standarda klasificiranih u 5 skupina: neovisnost (oznake 110 - 120), stručnost (oznake 210 – 280), djelokrug rada (oznake 310 – 350), obavljanje revizije (oznake 410 – 450) i upravljanje internom revizijom (oznake 510 – 560). Standardi su objavljeni u sažetom obliku te su se više puta izdavale upute i smjernice za njihovu primjenu u praksi. Tijekom godina, zbog promjena u okruženju, profesiji internih revizora te novih izazova s kojima su se poduzeća susretala, nametnula se nužna promjena i prilagodba postojećih Standarda. Kroz godine izmjenjivali su se različite verzije koje su morale pratiti sve zahtjevnije poslove interne revizije. Tako je, 2005. godine osnovana radna skupina za evaluaciju Okvira profesionalnog djelovanja zbog preispitivanja njihove jasnoće, ažurnosti, relevantnosti i mogućnosti primjene na međunarodnoj razini. Iz preispitivanja radne skupine, 2007. godine proizašao je Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja (MOPD) koji je do danas imao nekoliko novih izdanja, čije su promjene više vezane za formalnost nego samu suštinu²⁷.

²⁶ Tušek, B., Žager, L., Barišić, I. (2014): Interna revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 27.

²⁷ Tušek, B., Žager, L., Barišić, I. (2014): Interna revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 71.



Slika 2: Povijesni razvoj pravila za obavljanje interne revizije

Izvor: Tušek, B. (2015): Okvir za učinkovitost interne revizije – novi IPPF, Hrvatska revizorska komora, Zagreb, raspoloživo na:

http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Strucno%20savjetovanje_2015/8_Okvir%20za%20ucinkovitost%20interne%20revizije_IPPF.pdf

„Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja trebao bi pomoći stručnjacima i zainteresiranim stranama diljem svijeta da na odgovarajući način reagiraju na rastuće tržište na kojem se traže visokokvalitetne usluge interne revizije. Dvije su vrste smjernica koje ovaj okvir sadrži, a to su: obvezujuće smjernice (*Mandatory guidance*) i snažno preporučene smjernice (*Strongly recommended guidance*). Obvezujuće smjernice uključuju definiciju interne revizije (*International Standards for the Professional Practice of Internal Audit*), Etički kodeks (*Code of Ethics*) i Međunarodne standarde za profesionalno obavljanje interne revizije, dok snažno preporučene smjernice obuhvaćaju Sažetke osnovnih gledišta (*Position Papers*), Preporuke za rad (*Practice Advisories*) i Praktične vodiče (*Practice Guides*)²⁸.“

2.5 Obvezujuće smjernice MOPD-a (Mandatory Guidance)

2.5.1 Definicija interne revizije

„Interna revizija je neovisno i objektivno jamstvo i savjetodavna aktivnost rukovodena filozofijom dodane vrijednosti s namjerom poboljšanja poslovanja organizacije. Ona pomaže organizaciji u ispunjavanju njezinih ciljeva uvodeći sustavan i discipliniran pristup

²⁸ Tušek, B., Žager, L., Barišić, I. (2014): Interna revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 74.

procjenjivanju i poboljšanju djelotvornosti upravljanja rizicima, kontrole i korporativnog upravljanja.²⁹“

2.5.2 Etički kodeks

Svaka profesija u svom radu definira odgovarajuća pravila ponašanja koja se moraju tijekom rada poštovati, pa tako i profesija interne revizije ima razvijen Etički kodeks. Svrha Etičkog kodeksa je zaštita profesije interne revizije te osiguranje povjerenja od strane različitih korisnika u profesiju internih revizora.

Etički kodeks sadrži dva ključna elementa, a to su³⁰:

- ❖ Načela koja su važna za struku i provođenje revizije i
- ❖ Pravila ponašanja koja opisuju očekivane standarde ponašanja internih revizora.

Načela koja interni revizori moraju poštivati su sljedeća³¹:

1. Integritet

Poštenje internih revizora osigurava temelj povjerenja u njihovu prosudbu.

2. Objektivnost

Interni revizori moraju pokazivati najveći stupanj profesionalne objektivnosti prilikom prikupljanja, procjene i priopćavanja informacija o aktivnosti ili postupku koji se ispituje. Interni revizori daju usklađenu ocjenu svih relevantnih okolnosti, a prilikom donošenja mišljenja na njih ne utječu neprimjereni vlastiti interesi ili interesi drugih strana.

3. Povjerljivost

Interni revizori poštuju vrijednost i vlasništvo nad informacijama koje dobivaju i te informacije ne otkrivaju bez odgovarajućih ovlasti, osim ako ne postoji zakonska ili profesionalna obveza da to učine.

4. Stručnost

Interni revizori primjenjuju znanje, vještine i iskustvo koje je potrebno za pružanje usluga interne revizije.

²⁹ Definicija interne revizije, raspoloživo na:

<https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>

³⁰ Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja, Etički kodeks, raspoloživo na:

<https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Code%20of%20Ethics%20Croatian.pdf>

³¹ Ibid, str. 5.

Za svaki od načela koje interni revizori moraju poštovati, proizlaze i određena pravila ponašanja koja se moraju poštivati, a to su³²:

1. Integritet

- 1.1 Obavljati svoj posao pošteno, marljivo i odgovorno.
- 1.2 Poštivati zakon i objavljivati informacije ukoliko to propisuje zakon ili struka.
- 1.3 Ne smiju svjesno sudjelovati u bilo kakvim nezakonitim aktivnostima ili radnjama koje narušavaju ugled struke internih revizora ili organizacije.
- 1.4 Poštivati i doprinositi legitimnim i etičkim ciljevima organizacije.

2. Objektivnost

- 2.1 Ne smiju sudjelovati u bilo kakvoj radnji ili odnosu koji može narušiti ili za koji se može pretpostaviti da će narušiti nepristranu procjenu. Ovo sudjelovanje uključuje one radnje ili odnose koji mogu biti u suprotnosti s interesima organizacije.
- 2.2 Ne smiju prihvaćati ništa što bi moglo narušiti ili za što bi se moglo pretpostaviti da će narušiti njihovo profesionalno rasuđivanje.
- 2.3 Dužni su otkriti sve materijalne činjenice s kojima su upoznati, a koje bi, ako ih ne otkriju, mogle iskriviti izvještavanje ili radnje koje se ispituju.

3. Povjerljivost

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

4. Stručnost

- 4.1 Smiju pružati samo one usluge za koje posjeduju potrebno znanje, vještine i iskustvo.
- 4.2 Dužni su provoditi revizijske usluge u skladu s Međunarodnim standardima za stručnu provedbu interne revizije.
- 4.3 Dužni su stalno nadograđivati svoje stručno znanje, učinkovitost i kvalitetu svojih usluga.

³² Ibid, str. 6.

2.5.3 Međunarodni standardi za profesionalno obavljanje interne revizije

„Interna revizija provodi se u različitim pravnim i kulturnim okruženjima, u organizacijama koje se razlikuju prema svrsi, veličini, složenosti i strukturi, a provode je osobe unutar organizacije ili izvan nje. Međunarodni standardi za profesionalno obavljanje interne revizije sastoje se od dvije osnovne kategorije: *Standarda obilježja (Attribute Standards)* i *Standarda izvođenja (Performance Standards)*. Standardi obilježja odnose se na značajke organizacije i pojedinaca koji pružaju uslugu interne revizije. Standardi izvođenja opisuju prirodu usluga interne revizije te navode kriterije kvalitete na temelju kojih se može mjeriti izvršenje tih usluga. *Standardi primjene (Implementation Standards)* nadovezuju se na Standarde obilježja i Standarde izvođenja na način da pružaju smjernice koje se primjenjuju na angažmane s izražavanjem uvjerenja ili savjetodavne usluge. Svrha Standarda je usmjeravati poštivanje obvezujućih elemenata Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja, osigurati okvir za provođenje i promoviranje širokog raspona usluga interne revizije koje pridonose stvaranju dodane vrijednosti, uspostaviti osnovu za ocjenu rada interne revizije te poticati unaprjeđenja procesa i poslovanja organizacije.³³“

Tabela 1: Prikaz standarda po skupinama

STANDARDI OBILJEŽJA – OZNAKA 1000	1000- svrha, ovlasti i odgovornost 1100- neovisnost i objektivnost 1200- stručnost i dužna profesionalna pažnja 1300- program osiguranja kvalitete i unaprjeđenja
STANDARDI IZVOĐENJA – OZNAKA 2000	2000- upravljanje funkcijom interne revizije 2100- priroda posla 2200- planiranje angažmana 2300- obavljanje angažmana 2400- priopćavanje rezultata 2500- praćenje postupanja s rezultatima 2600- priopćavanje odluke o prihvaćanju rizika

Izvor: Izrada autora prema Međunarodnim standardima za profesionalno obavljanje interne revizije

Standardi obilježja interne revizije definiraju određene pretpostavke, preduvjete i značajne funkcije interne revizije. Standardi obilježja postavljaju određene zahtjeve na internog

³³ Međunarodni standardi za profesionalno obavljanje interne revizije (2016) raspoloživo na: <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Croatian.pdf>

revizora kao osobu zaposlenu u odjelu interne revizije, ali i na sam odjel interne revizije kao organizacijsku jedinicu poslovnog subjekta. Prva skupina standarda, označena serijom 1000, definira obvezu utvrđivanja ciljeva, ovlasti i odgovornosti interne revizije u nekoj organizaciji u obliku pisanog dokumenta, odnosno povelje interne revizije koja mora biti usklađena sa Standardima i odobrena od strane uprave i revizijskog odbora³⁴. Definiraju se dvije iznimno važne karakteristike koje interni revizor mora posjedovati u svom radu, a to su objektivnost i neovisnost. Interni revizori trebaju biti nepristrani i objektivni, bez predrasuda i sukoba interesa. Moraju izbjegavati procjenjivanje aktivnosti za čije izvršenje u konačnici snose odgovornost jer se dovodi u pitanje neovisnost i objektivnost internog revizora.

Stručnost i dužna profesionalna pažnja također su dio Standarda obilježja i kao takvi trebaju biti sastavnica svakog revizijskog angažmana. Interni revizori, da bi obavili revizijsko ispitivanje na korektan način, moraju posjedovati odgovarajuća znanja, vještine i kompetencije neophodne za ispunjavanje njihovih odgovornosti. Temeljnu ulogu u prenošenju znanja prema standardima ima glavni interni revizor. Kod primjene dužne profesionalne pažnje podrazumijeva se praćenje značajnih rizika koji mogu utjecati na ciljeve, poslovne aktivnosti i resurse. Ona se također primjenjuje kad revizor razmatra opseg revizijskog posla potrebnog za ispunjenje ciljeva, procjenjuje učinkovitost upravljanja rizicima, razmatra vjerojatnost postojanja značajnih pogrešaka, razmatra nastale troškove provedenih revizijskih aktivnosti u odnosu s koristima i sl³⁵.

U svrhu poboljšanja rada i povećanja kvalificiranosti interni revizori kontinuirano moraju usvajati nova znanja kroz obrazovanje i usavršavanje. Kako bi interna revizija mogla stvarati dodanu vrijednost, pridonositi poboljšanju organizacijskih aktivnosti i usklađenosti djelovanja sa Standardima i Etičkim kodeksom, rukovoditelj interne revizije mora razviti program osiguravanja kvalitete i poboljšanja svih aktivnosti interne revizije. Kao sastavni dio programa osiguravanja kvalitete važnu ulogu imaju interno i eksterno vrednovanje funkcije interne revizije. Kontinuiranim pregledom obavljenog revizijskog posla i periodičnim procjenjivanjem od strane stručnih osoba i samoprocjenjivanjem, te procjenom funkcije

³⁴ Tušek, B., Žager, L., Barišić, I. (2014): Interna revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 78.

³⁵ Tušek, B., Žager, L., Barišić, I. (2014): Interna revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 79.

interne revizije od strane neovisnih osoba van organizacije, pomaže poboljšanju učinkovitosti funkcije³⁶.

„*Standardi izvođenja* označeni su kao serija 2000 te obuhvaćaju skup načela, pravila i zahtjeva koji su od velike značajnosti za provođenje postupka interne revizije. Standardi su oblikovani na način da interni revizor mora učinkovito upravljati svim aktivnostima interne revizije kako bi u konačnici interna revizija stvarala dodanu vrijednost. Upravo zbog toga standardi započinju s upravljanjem funkcije interne revizije. Kako bi se zadovoljio zahtjev učinkovitog upravljanja aktivnostima interne revizije, podrazumijeva se procjena rizika i utvrđivanje kritičnih područja poslovanja na temelju kojih se planira interna revizija. Aktivnosti i proces obavljanja interne revizije moraju se formirati na način da pomažu organizaciji u ispunjavanju njenih ciljeva, u poboljšanju upravljanja rizicima organizacije kroz održavanje i kontinuirano unaprjeđivanje sustava internih kontrola. Standardi definiraju planiranje revizijskog angažmana što znači da svaka revizija prethodno mora biti isplanirana i zabilježena u pisanom obliku. U samom procesu planiranja najvažnije je istaknuti definiranje ciljeva i područja revizijskog ispitivanja te određivanje resursa potrebnih za ostvarivanje prethodno utvrđenih ciljeva.

Proces obavljanja revizijskog angažmana podrazumijeva prikupljanje odgovarajućih informacija neophodnih za ostvarivanje ciljeva angažmana te donošenja zaključaka na temelju analize i procjene prikupljenih revizijskih dokaza. Kod priopćavanja rezultata izvješće internog revizora treba sadržavati cjelovito mišljenje o objektu ispitivanja te priopćenja moraju biti točna, objektivna, precizna, koncizna, konstruktivna, sveobuhvatna i pravodobna. Ukoliko dođe do neusklađenosti sa standardima iznimno je važno navesti razloge nepridržavanja te navesti o kojim dijelovima ispitivanja se radi. Interni revizor mora stvoriti odgovarajući sustav koji će pratiti ponašanje osoba kojima su priopćeni rezultati i koji su zaduženi i kompetentni za poduzimanje odgovarajućih akcija. Ukoliko menadžment prihvaća rizik koji interni revizori smatraju neprihvatljivim za organizaciju, obveza internog revizora je obavijestiti upravu odnosno revizijski odbor koji donosi odgovarajuće odluke i prenosi ih nadzornom odboru³⁷.“

³⁶ Ibid, str. 79.

³⁷ Tušek, B., Žager, L., Barišić, I. (2014): *Interna revizija*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 81.

2.6 Snažno preporučene smjernice MOPD-a (Strongly recommended guidance)

Kao što je prethodno navedeno Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja sastoji se od obvezujućih i snažno preporučenih smjernica. Pored obvezujućih interni revizori mogu koristiti i Preporuke za rad koji im pomažu u primjeni obvezujućih smjernica te promicanju dobre prakse. *Preporuke za rad (Practice Advisories)* ne sadržavaju dovoljno detaljno opisane procese i procedure u onoj mjeri koja je potrebna za konkretnu situaciju i bave se ključnim organizacijskim pretpostavkama interne revizije, ali Institut internih revizora promiče njihovu primjenu jer predstavljaju dobru praksu te mogu pomoći u interpretaciji obvezujućih Standarda³⁸.

Sažeci osnovnih gledišta (Position Papers) su izjave ili dokumenti objavljeni od strane Instituta internih revizora kako bi pomogli svim osobama koje su uključene u profesiju interne revizije u razumijevanju uloge i odgovornosti interne revizije vezanih uz određena pitanja ili područja poput upravljanja rizicima, kontrolama i korporativnim upravljanjem³⁹.

Praktični vodiči (Practice Guides) je dio Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja koji za razliku od Preporuka za rad daje vrlo detaljne upute i smjernice za provođenje procesa interne revizije. Oni uključuju detaljne procedure, konkretne tehnike i alate s uključenim primjerima očekivanih ishoda i rezultata. Smatra se da će se ovaj dio Okvira u budućnosti nadograđivati kako bi se internim revizorima osigurala pomoć u svakodnevnom radu⁴⁰.

2.7 Uloga interne revizije u poduzeću

Suvremena funkcija interne revizije u poduzećima sadrži dvije temeljne vrste aktivnosti koje obavlja, a to su angažmani s izražavanjem uvjerenja (Assurance Services) te savjetodavne aktivnosti (Consulting Services). Prema Međunarodnom okviru profesionalnog djelovanja angažmani s izražavanjem uvjerenja uključuju objektivan pregled dokaza u svrhu pružanja neovisnog vrednovanja korporativnog upravljanja, upravljanja rizicima te kontrolnih procesa organizacije. Kada je riječ o angažmanu s izražavanjem uvjerenja postoje tri strane sudionika, a to su osoba ili grupa koja je neposredno povezana sa subjektom – vlasnik procesa, osoba ili

³⁸ Tušek, B., Žager, L., Barišić, I. (2014): Interna revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 82.

³⁹ Ibid, str. 82.

⁴⁰ Ibid, str. 83.

grupa koja provodi procjenu, odnosno interni revizor te osoba koja se koristi rezultatima procjene - korisnik. S druge strane postoje usluge savjetovanja koje su prema Međunarodnom okviru profesionalnog djelovanja po svojoj prirodi savjetodavne te se provode na poseban zahtjev klijenta. Savjetodavne usluge uključuju postojanje dviju strana, osobe koja nudi savjet, interni revizor, te osobu koja traži i dobiva savjet, klijent. Priroda i opseg savjetodavnog angažmana utvrđuje se u dogovoru s klijentom te prilikom pružanja savjetodavnih usluga interni revizori trebaju zadržati objektivnot i ne preuzimati na sebe odgovornosti menadžmenta, a svrha savjetodavnih usluga je stvaranje dodane vrijednosti i unaprjeđenja korporativnog upravljanja, upravljanje rizicima te kontrolnim procesima.

2.8 Organizacijska struktura i status interne revizije

Prilikom oblikovanja organizacijske strukture nekog poduzeća ili interne revizije, brojni su interni i eksterni čimbenici koji utječu na organizaciju. Često se kroz prošlost interna revizija od strane menadžmenta smatrala kao pomoć i podrška u realizaciji ključnih funkcija i zadataka. Interni revizori tretirali su se kao profesionalci koji se isključivo trebaju baviti nadzorom poslovanja računovodstveno-financijske službe. Takva shvaćanja smještala su internu reviziju u računovodstveno-financijsku službu ili posebnu organizaciju koja ima isti status kao i sve ostale organizacijske jedinice⁴¹. Ovakvo shvaćanje interne revizije karakteristično je za tradicionalni pristup interne revizije koji se polako napušta. Prema tradicionalnom pristupu interna revizija bila je dio službe financija, računovodstva ili kontrolinga koja svoje izvješće podnosi rukovoditelju organizacijske jedinice u kojoj se nalazi. S proširivanjem djelokruga rada interne revizije na nefinancijska područja poslovanja poduzeća interna revizija postaje samostalna organizacijska jedinica koja direktno odgovara upravi i njoj podnosi izvješće. Neovisnost funkcije interne revizije može biti ostvarena ako nije neposredno podređena menadžmentu poduzeća, nego je sastavljena kao stožerno tijelo uprave i nadzornog odbora, što je praksa većih diverzificiranih i decentraliziranih poduzeća. Kako bi stupanj neovisnosti bio još i veći, internog revizora imenuje nadzorni odbor ili revizijski odbor kao savjetodavno tijelo nadzornog odbora. Na taj način internom revizoru omogućeno je profesionalno obavljanje procesa interne revizije, bez ikakvih ograničenja i restrikcija⁴².

⁴¹ Tušek, B., Žager, L., Barišić, I. (2014): Interna revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 179.

⁴² Ibid, str. 180. - 181.

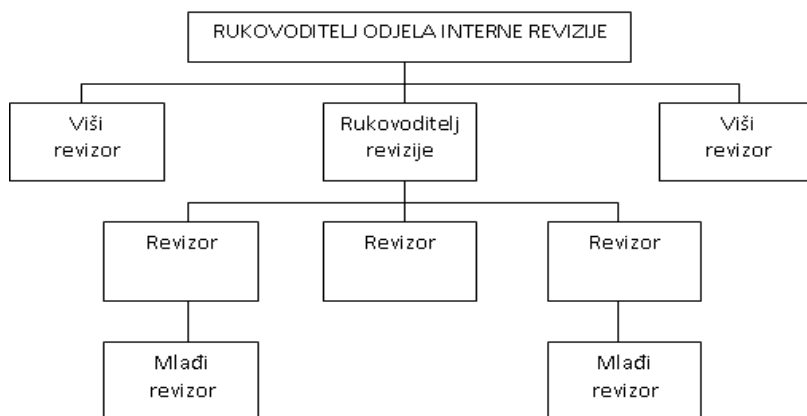
Kada je riječ o unutarnjoj organizaciji odjela interne revizije poduzeća će ovisno o vrsti organizacijske strukture i o utjecajima čimbenika organizacije različito definirati strukturu interne revizije, koja će se s rastom i razvojem poduzeća mijenjati i prilagođavati tim utjecajima. Grupiranje i povezivanje srodnih zadataka interne revizije te oblikovanje revizorskih timova koji će ih obavljati, može se vršiti prema sljedećim kriterijima⁴³:

- Prema uslugama (*service based structure*),
- Prema korisnicima (*client based structure*) ili
- Kombinacijom navedenih kriterija (*mixed structure*).

Ako je riječ o formiranju revizorskih timova prema uslugama, svi pojedinačni zadaci vezani za obavljanje procesa jedne ili skupine usluga biti će dodijeljeni jednom revizorskom timu. Često se spominje unutarnja organizacija interne revizije u kojoj su revizorski timovi podijeljeni na internu financijsku reviziju, operativnu reviziju i upravljačku reviziju. Revizorski timovi svu svoju pažnju usmjeravaju obavljanju pojedinog procesa, što u konačnici utječe na kvalitetne rezultate. Formiranje revizije prema skupinama korisnika interne revizije u pravilu znači da će se timovi organizirati prema zahtjevima menadžmenta pojedinih organizacijskih jedinica. Neki od mogućih timova su timovi za područje nabave, proizvodnje, prodaje i slično, koji će menadžerima tih jedinica predlagati konstruktivna rješenja za učinkovito funkcioniranje internih kontrola njihove jedinice. Kombinirani pristup interne revizije podrazumijeva dodjeljivanje specijalnih revizijskih zadataka revizijskim timovima pored osnovnih usluga koje pružaju pojedinim organizacijskim jedinicama. U današnjim uvjetima kada su poslovni procesi podržani informacijskim tehnologijama i kada mnogi od njih imaju utjecaj na financijske aspekte poslovanja poduzeća, nije moguće, a ni poželjno težiti specijalizaciji revizorskih timova, već je potrebna njihova integracija kako bi se kvalitetno mogli obavljati sve zahtjevniji i složeniji revizijski angažmani⁴⁴.

⁴³ Ibid, str. 185.

⁴⁴ Tušek, B., Žager, L., Barišić, I. (2014): Interna revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 186.



Slika 3: Organizacijska shema odjela interne revizije

Izvor: Tušek, B., Žager, L., Barišić, I. (2014): Interna revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 187.

Slika 3 prikazuje organizacijsku shemu odjela interne revizije iz čega vidimo da se osoblje može rasporediti na nekoliko razina ukoliko veličina poduzeća to zahtijeva. Tako razlikujemo vježbenika, mlađeg revizora ili asistenta, revizora, višeg revizora, revizora nadzornika i rukovoditelja interne revizije⁴⁵. „Vježbenici (*trainees*) su najčešće studenti bez prethodnog iskustva koji se postepeno uvode u posao. Mlađi revizori (*junior auditors*) su osobe sa završenim fakultetom koji se na tom mjestu zadržavaju najčešće od tri do dvanaest mjeseci i uglavnom obavljaju rutinske revizijske aktivnosti i radnje. Revizori (*staff auditors*) čine stup odjela interne revizije. Obuhvaćaju promovirane mlađe revizore ili osobe s višim stupnjem obrazovanja i bogatim iskustvom u revizijskim poslovima. Viši revizori (*senior auditors*) su nadređeni revizorima i njihov zadatak je usmjeravati, raspoređivati i nadzirati zadatke unutar pojedinačnih revizija. Rukovoditelj revizije ili nadzornik (*audit supervisor*) koordinira rad nekoliko revizorskih timova te u suradnji s višim revizorima povezuje revizorske timove s rukovoditeljima organizacijskih jedinica. Rukovoditelj odjela interne revizije ili glavni interni revizor (*chief audit executive - CAE*) zauzima najvišu razinu odjela interne revizije. On neposredno i individualno usmjerava sve aktivnosti odjela interne revizije i odlučuje tko će, što će i kada raditi. CAE odgovara za sve aktivnosti interne revizije, priprema budžet odjela, odgovoran je za selekciju, edukaciju i nadzor nad radom svojih kolega, priprema sveobuhvatni i dugoročni plan odjela interne revizije, koordinira aktivnosti odjela s radom eksterne revizije, sugerira poboljšanja u funkcioniranju sustava internih kontrola, odobrava izvješće interne revizije, itd.⁴⁶“

⁴⁵ Tušek, B., Žager, L., Barišić, I. (2014): Interna revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 187.

⁴⁶ Tušek, B., Žager, L., Barišić, I. (2014): Interna revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 187. – 188.

Razvojem i povećanjem složenosti tržišta bitno se promijenio opseg rada interne revizije i stavio je pred internu reviziju nove zadatke koje s postojećim resursima i borbom s konkurencijom moraju ispuniti.⁴⁷ Kako se dinamika tržišta mijenja tvrtke se moraju preispitivati da li su njihovi procesi troškovno učinkoviti i efikasni te konstantno moraju improvizirati kako bi održavali korak s promjenama u okruženju.⁴⁸ Zbog toga se tijekom razvoja profesije interne revizije, razvila se i eksternalizacija službe interne revizije ili tzv. *outsourcing*. Organizacije svih veličina mogu izvući velike koristi od interne revizije, no odluka o koristenju vlastitog odjela interne revizije tzv. *in-house* ili eksternalizacije može utjecati na dodanu vrijednost koju interna revizija može pružiti. Kako bi organizacija donijela odluku koji način koristiti prvo treba procijeniti veličinu, složenost i potrebe organizacije, te je osobito važno da bude neovisna kako bi mogla donijeti točne i objektivne procjene što je ključni faktor za uspjeh.⁴⁹ Organiziranje službe interne revizije unutar organizacije zahtijeva značajnu i kontinuiranu razinu ulaganja u kvalificirane resurse, metode, obuku i druge čimbenike koji utječu da proces revizije funkcionira na kvalitetan način. U uvjetima ekonomske krize u kojima je cilj poduzeća redukcija troškova, poduzećima postaje teško izdvajati novce za potrebe interne revizije. Često se u tom pogledu griješi, jer upravo interna revizija je funkcija koja se može iskoristiti kako bi se troškovi smanjili kroz identifikaciju ključnih točaka koje iziskuju mnogo novca, a koje se potencijalno mogu reducirati. Organizacije imaju i mogućnost eksternalizacije funkcije interne revizije. Neke organizacije odlučuju se na ovaj potez jer smatraju da je ulaganje u odjel interne revizije prevelik i troškovno neučinkovit. Na ovaj potez često se odlučuju poduzeća u svojoj početnoj fazi razvoja kojima je teško kontinuirano izdvajati novac za vlastiti odjel interne revizije. Ukoliko se odluče na eksternalizaciju, revizijski odbor imenuje profesionalno poduzeće koje izrađuje revizijski plan temeljen na procjeni rizika za koji organizacija smatra da postoji, te sve daljnje procese koji su potrebni da bi se plan uspješno izvršio. Organizacije su u konačnici te koje odlučuju na koji način će uspostaviti službu interne revizije, kroz procjenu troškova i koristi koje mogu očekivati od vlastite interne revizije te evaluacijom veličine i složenosti poduzeća odlučit će se na potez za koji smatraju da je u tom trenutku najučinkovitiji za poduzeće.⁵⁰

⁴⁷ Pundmann, S.: Internal Audit outsourcing, raspoloživo na:

<https://www2.deloitte.com/us/en/pages/risk/articles/internal-audit-outsourcing-meeting-the-evolving-demands-of-the-organization.html#>

⁴⁸ Smita, G., Ankush, P. (2012): Internal Audit Outsourcing vs. In-house, raspoloživo na: https://ctconline.org/pdf/chamber-journal/CJ_September_2012/CJ_Sep_2012_15.pdf

⁴⁹ Mortel, C. (2016): Outsource vs. insource in Internal Audit: what's the right approach?, raspoloživo na: <https://home.kpmg.com/au/en/home/insights/2016/09/internal-audit-outsource-vs-insource.html>

⁵⁰ Smita, G., Ankush, P. (2012): Internal Audit Outsourcing vs. In-house, raspoloživo na: https://ctconline.org/pdf/chamber-journal/CJ_September_2012/CJ_Sep_2012_15.pdf

3. INTERNA REVIZIJA U FUNKCIJI KORPORATIVNOG UPRAVLJANJA

Poduzeća se svakodnevno u svom poslovanju susreću s različitim zahtjevima interesnih skupina, vlasnika, menadžmenta, zaposlenih, kupaca, dobavljača i sl. Svaka od interesno – utjecajnih skupina želi dobiti informaciju na temelju koje će donositi poslovne odluke. Tako su primjerice vlasnici zainteresirani za stanje kapitala i informacije koje su im potrebne za donošenje odluka o budućem poslovanju, dobavljači su zainteresirani o stanju likvidnosti i solventnosti poduzeća, državu zanima visina ostvarene dobiti radi ostvarivanja što boljeg poreza koji se plaća, zaposlenici žele znati kakva je stabilnost i profitabilnost poduzeća kako bi bio sigurniji u svoju stalnu i sigurnu zaradu, i sl. Sve navedeno dovodi do zaključka da različite interesne skupine žele što bolje poslovanje poduzeća iako se njihovi ciljevi, potrebe i interesi razlikuju. Zbog postojanja velikog broja očekivanja od strane različitih interesnih skupina koje bi poduzeće trebalo zadovoljiti potrebna je odgovarajuća koordinacija u svrhu njihovog ostvarivanja. Iz svega proizlazi koncept korporativnog upravljanja koji se sve više primjenjuje u praksi i o kojem više riječi biti u nastavku ovog poglavlja.

3.1 Pojam korporativnog upravljanja

Poduzeće se može utemeljiti u različitim pravnim oblicima, ovisno o svojoj svrsi i nakani te željama i interesima nositelja vlasničkih prava. Ovisno o ustrojstvu poduzeća mijenja se oblik, vrsta i kvaliteta upravljačkih i nadzornih procesa. Korporativno upravljanje (Corporate Governance) bavi se upravljačkim strukturama i procesima u poslovnim sustavima, a možemo ga definirati kao sustav nadzornih mehanizama kojima svi dobavljači ključnih inputa trebaju osigurati povrate na svoja ulaganja u poduzeće, ne ugrozivši dugoročni opstanak i prosperitet⁵¹.

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

⁵¹ Tipurić, D. i suradnici (2008): Korporativno upravljanje, Sinergija, Zagreb, str. 4.

poticaj za upravu i menadžment radi ostvarivanja ciljeva koji su od interesa za poduzeće i dioničare“.⁵²

Korporativno upravljanje je „sustav kojim se poduzeće usmjerava i kontrolira. Korporativno upravljanje je proces pomoću kojeg vlasnici i kreditori organizacije provode kontrolu i zahtijevaju odgovornost za resurse koje su povjerali organizaciji“.⁵³

Prema definiciji Instituta internih revizora (IIA Global) proces korporativnog upravljanja „uključuje postupke koje koriste oni koji zastupaju interesne skupine organizacije, prije svih menadžment, u osiguravanju nadzora nad rizicima i procesu kontrole“.⁵⁴

Pojam korporativnog upravljanja „označava napore usavršavanja kvalitete upravljačkog sustava. Njegovi su elementi etika i odgovornost vlasnika, investitora, regulatora i opće javnosti, a isto tako i zahtjevi o transparentnom upravljanju rizicima, na što se nadovezuje i održavanje kvalitetnog i cjelovitog sustava unutarnjih kontrola, financijskih i operativnih“.⁵⁵

Temeljem navedenih definicija korporativnog upravljanja, proizlazi da je težnja korporativnog upravljanja prepoznavanje potreba različitih interesnih skupina i njihovo zadovoljavanje, osiguranje nadzora nad procesima poduzeća, upravljanje rizicima, ispunjavanje ciljeva poduzeća te poboljšanje poslovanja poduzeća.⁵⁶

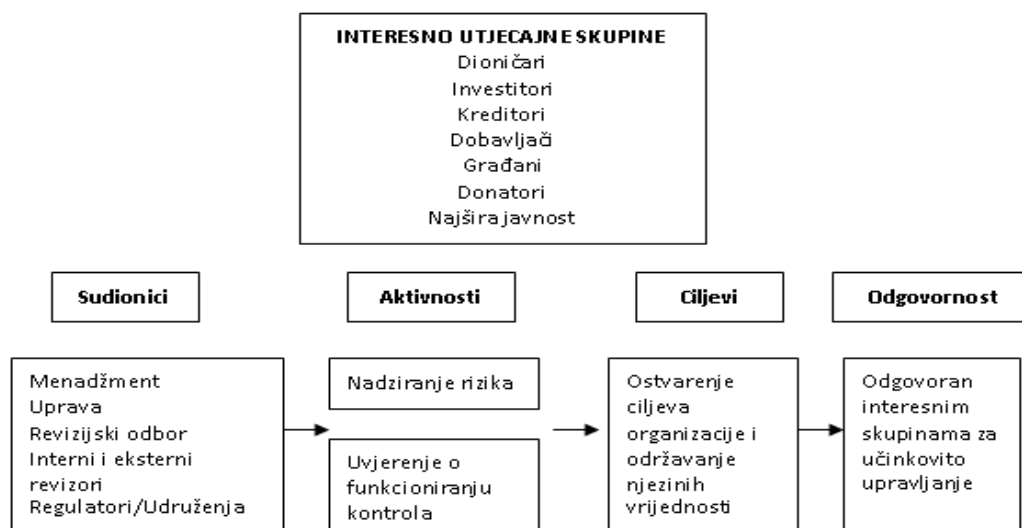
⁵² Tušek, B., Žager, L., Barišić, I. (2014): Interna revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 12.

⁵³ Ibid, str. 12.

⁵⁴ Ibid, str. 12.

⁵⁵ Ibid, str. 12.

⁵⁶ Ibid, str. 13.



Slika 4: Korporativno upravljanje

Izvor: Tušek, B., Žager, L., Barišić, I. (2014): Interna revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 13.

Slika 4 prikazuje ključne elemente koncepta korporativnog upravljanja. Analiza započinje s različitim interesnim skupinama koje osiguravaju resurse poduzeću i zbog toga su zainteresirane za učinkovitost korporativnog upravljanja. Zatim slijede sudionici korporativnog upravljanja koji izvršavanjem svojih obveza, ovlasti i odgovornosti pridonose ostvarivanju ciljeva korporativnog upravljanja. Kako bi ostvarili ciljeve poduzeća i održali njegovu vrijednost poduzimaju različiti niz aktivnosti poput nadziranja rizika i procjene sustava internih kontrola⁵⁷.

Uspostavljanje učinkovitog i kvalitetnog sustava korporativnog upravljanja u poduzeću dovodi do smanjenja troškova kapitala i efikasnije uporabe resursa poduzeća osiguranih od interesnih skupina ali i povećava konkurentsku prednost poduzeća, što je u dinamičnom tržišnom okruženju s povećanom konkurencijom od velikog značaja. Koncept korporativnog upravljanja zbog razdvajanja vlasničke i menadžerske uloge u suvremenim poduzećima posebnu pozornost pridaje upravo tom odnosu koji zbog različitih interesa rezultira agencijskim troškovima. Kada je riječ o odnosima u korporaciji, moguće je identificirati dva temeljna sustava korporativnog upravljanja: *otvoreni* (*angloamerički*) i *zatvoreni* (*europsko – kontinentalni*) sustav⁵⁸.

⁵⁷ Tušek, B., Žager, L., Barišić, I. (2014): Interna revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 13.

⁵⁸ Tipurić, D. i suradnici (2008): Korporativno upravljanje, Sinergija, Zagreb, str. 8.

Razlike između ova dva sustava moguće je pronaći u odgovorima na pitanja⁵⁹:

- ❖ Koje su najvažnije interesno utjecajne skupine koje utječu na odluke koje se donose u korporacijama?
- ❖ Koje instrumente i mehanizme pojedina interesno utjecajna skupina ima na dispoziciji, kako se njima koristi i na koji način sudjeluje u korporativnom upravljanju?
- ❖ Na koji način uloge pojedinih nositelja interesa (i mehanizmi koje te skupine imaju na raspolaganju) utječu na osnovna pitanja i probleme korporativnog upravljanja?

3.1.1 Otvoreni (tržišni) sustav korporativnog upravljanja

Temeljno obilježje otvorenog sustava je razdvojenost vlasništva i kontrole do kojega dolazi zbog visoke fragmentacije vlasničke strukture, odnosno velikog broja dioničara koji posjeduju male dioničke pakete. Primjena ovog sustava karakteristična je za SAD i Veliku Britaniju. Otvoreni sustav zbog velike disperzije vlasništva stavlja kontrolu nad korporacijom na menadžment koji odlučuje o svim bitnim pitanjima poduzeća. Bitan problem koji proizlazi je način sprječavanja menadžmenta da zbog nedostatka nadzora dioničara temeljem poslovnih odluka optimizira vlastite interese umjesto interesa dioničara. Dioničari u otvorenom sustavu ne žele biti previše uključeni u moguće poboljšanje korporacije zbog postojanja velike razlike između informacijskih troškova u slučaju nadzora menadžmenta te koristi koje imaju kao pojedinci. Iako otvoreni sustav daje veliku moć menadžmentu, oni ne bi trebali dovoditi u pitanje interese i prava dioničara jer u slučaju smanjenja profitabilnosti poduzeća i pada dionica, dioničari mogu prodati dionice te bi u slučaju kupnje poduzeća novi vlasnici lako mogli smijeniti postojeći menadžment.

3.1.2 Zatvoreni sustav korporativnog upravljanja

Zatvoreni sustav korporativnog upravljanja još se naziva i unutarnji (insajderski) sustav, kontinentalni ili kontinentalno - japanski sustav korporativnog upravljanja⁶⁰. Za razliku od otvorenog sustava vlasnička koncentracija je znatna u zatvorenom sustavu, što dioničare smješta na središnju poziciju korporativnog upravljanja. Ovaj sustav karakterizira činjenica da postoji nekoliko dioničara koji posjeduju velik broj dioničkih paketa što povećava njihovo sudjelovanje u donošenju bitnih odluka za poduzeće. Problem nadzora menadžmenta u ovom

⁵⁹ Ibid, str. 83.

⁶⁰ Ibid, str. 91.

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

3.2 Mehanizmi korporativnog upravljanja

Koncept korporativnog upravljanja uključuje suradnju između menadžmenta, odbora, dioničara i interesno – utjecajnih skupina, definira okvir za postavljanje ciljeva i određivanje sredstava za postizanje tih ciljeva te praćenje izvedbe i djelotvornosti poduzeća. Mehanizmi korporativnog upravljanja obuhvaćaju kontrolu od strane dioničara i kreditora, mehanizme unutarnje kontrole, vanjske revizore i dr. Koncept korporativnog upravljanja razlikuje interne mehanizme koji obuhvaćaju upravni odbor, naknade menadžmentu, koncentracija vlasništva, odnosi s interesno-utjecajnim skupinama i korporativno izvještavanje te eksterne mehanizme koji obuhvaćaju tržište za korporativnu kontrolu, pravni i regulatorni okvir, zaštitu manjinskih dioničara i konkurentske uvjete⁶¹. Nadzorni mehanizmi koji se spominju u računovodstvenoj i revizijskoj literaturi vezanoj uz korporativno upravljanje su eksterna revizija, interna revizija i neovisni odbori, uključujući i revizijski odbor⁶².

3.2.1 Interni mehanizmi korporativnog upravljanja

Interni upravljački mehanizmi su⁶³:

- ❖ Odbor(i),
- ❖ Naknade menadžmentu,
- ❖ Koncentracija vlasništva,
- ❖ Odnos s interesno-utjecajnim skupinama te
- ❖ Korporativno izvještavanje (financijska transparentnost i adekvatno objavljivanje relevantnih informacija).

⁶¹ Tipurić, D. i suradnici (2008): Korporativno upravljanje, Sinergija, Zagreb, str. 35.

⁶² Tušek, B., Žager, L., Barišić, I. (2014): Interna revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 17.

⁶³ Tipurić, D. i suradnici (2008): Korporativno upravljanje, Sinergija, Zagreb, str. 36.

Odbor

Kako bi dioničari osigurali da menadžment upravlja poduzećem u skladu s njihovim interesima, u poduzećima osnivaju odbore kao instrument nadzora. Odbori su u poduzeću od iznimne važnosti jer stvaraju direktnu vezu između vlasnika i menadžera. Kada je riječ o kreiranju odbora u modernoj korporaciji, moguća su dva načina organizacije, uspostava jedinstvenog odbora direktora ili upravnog odbora (eng. The Board of Directors) ili uspostava dvaju odbora: nadzornog odbora (eng. Supervisory Board) i uprave (eng. Management Board)⁶⁴. „Monistički model korporativnog upravljanja ili jednorazinski, temelji se na jedinstvenom upravnom odboru direktora koji obnašaju dvije funkcije, upravljačku i nadzornu, te u njemu sjede i izvršni i neizvršni direktori. Upravni odbori u Hrvatskoj vode društvo, nadziru vođenje poslova društva, zastupaju društvo prema izvršnim direktorima, sazivaju glavnu skupštinu i brinu se o urednom vođenju poslovnih knjiga i dokumentacije društva, blagajne, vrijednosnih papira, daju nalog revizoru za ispitivanje godišnjih financijskih izvještaja. Kako bi odbor lakše ispunjavao svoje dužnosti, u poduzećima se uspostavljaju specijalizirani pododbori u okviru odbora direktora. Razlikuju se sljedeći pododbori⁶⁵:

- ❖ Odbor vanjskih (neizvršnih) direktora – članovi ovog odbora zaduženi su za nadziranje izvršnih direktora, tenjegovi članovi ne obnašaju menadžerske dužnosti u poduzeću.
- ❖ Izvršni odbor – može zamijeniti odbor direktora u slučaju da se ne može sastati u punom sastavu, može biti sastavljen od predsjednika ostalih pododbora i koordinirati njihovim radom te može biti pretpostavljeni odbor kojemu se prezentiraju svi problemi prije nego što dođu na dnevni red odbora direktora.
- ❖ Odbor za nagrađivanje – bavi se nagrađivanjem i kompenzacijama menadžmenta i drugoga ključnog osoblja korporacije.
- ❖ Revizijski odbor – jedan od najvažnijih pododbora zadužen za kvalitetne i ispravne financijske izvještaje. U svakom trenutku trebaju biti upoznati sa sadržajem izvještaja i odgovarati za podatke koje prikazuju⁶⁶.
- ❖ Odbor za imenovanja – pronalazi i predlaže nove članove odbora kad se pojavi slobodno mjesto.

⁶⁴ Tipurić, D. i suradnici (2008): Korporativno upravljanje, Sinergija, Zagreb, str. 36.

⁶⁵ Ibid, str. 39.

⁶⁶ Ibid, str. 39.

Jednorazinski upravni odbori teže povećanju broja neizvršnih direktora te povećanju njihove važnosti i pozicije u upravnom odboru. Razlog leži u tome što neizvršni direktori nisu zaposlenici poduzeća, ne obavljaju nikakve poslove i aktivnosti za korporaciju i nemaju veliku povezanost s ključnim menadžerima korporacije. Sve više odbora povećava ulogu neizvršnih direktora jer se smatra da utjecaj vlasnika na ponašanje menadžmenta ne može biti djelotvoran ako menadžeri dominiraju upravnim odborom. Postoje mišljenja kako se model s jedinstvenim upravnim odborom nije pokazao sposobnim u prevladavanju korporativnih kriza, ali je njegova prednost bolja informiranost članova odbora te lakše i pravodobnije donošenje ključnih odluka u odnosu prema situaciji kakva vlada u nadzornim odborima u dvorazinskom modelu⁶⁷.

Za razliku od jednorazinskog modela korporativnog upravljanja, dvorazinski se zasniva na uspostavljanju dvije vrste odbora u upravljačkoj strukturi korporacije: nadzornog odbora, čiji članovi nemaju izvršne pozicije, te uprave koja objedinjuje najviše menadžere u korporaciji i preuzima ulogu upravljanja i vođenja poduzeća. Nadzorni odbor imenuje se od strane glavne skupštine, a nadzorni odbor imenuje upravu koja vodi poslovanje i zastupa društvo. Uloga nadzornog odbora u poduzećima je velika jer povezuju vlasnike poduzeća koji su uložili svoj kapital s vrhovnim menadžerima koji raspolažu njihovim kapitalom i stvaraju vrijednosti u poduzeću. Uprava kao dio korporativnog upravljanja predstavlja izvršni organ društva koji vodi poslovanje, nadzorni odbor nadzire rad društva i preuzima niz drugih poslova povezanih s izvještavanjem i upravljanjem, a glavna skupština je vrhovni organ u vlasničkom smislu⁶⁸.

Premda je jasno koji je od ovih organa sastavljen od vlasnika poduzeća, ne postoji hijerarhijski odnos između ova tri organa jer svi zasebno preuzimaju svoj dio ovlasti i djeluju u interesu društva. Članovi nadzornog odbora trebali bi tretirati sve dioničare na jednak način, bez obzira koliki dio vlasničke strukture pojedini dioničar posjeduje jer se time narušava njegova objektivnost, ali i činjenica da pri svom radu moraju uzimati u obzir i interese drugih utjecajnih skupina poput zaposlenika, kreditora, kupaca, dobavljača i sl. Prednost dvorazinskog modela korporativnog upravljanja je neovisnost nadzornog odbora o upravi, posebice kada menadžeri teže ostvarivanju vlastitih ciljeva na štetu interesa poduzeća⁶⁹.

⁶⁷ Ibid, str. 41.

⁶⁸ Ibid, str. 42.

⁶⁹ Ibid, str. 43.

Naknade menadžmentu

Kao drugi interni mehanizam korporativnog upravljanja navodi se naknada menadžmentu. Ukoliko je jednostavno nadgledati rad menadžera i ako je rutinski te ako vlasnici imaju dobar pristup informacijama, najčešće se njihova naknada određuje u fiksnom iznosu. Kako bi motivacija menadžera bila što veća postoji mogućnost primanja varijabilnog iznosa naknada, odnosno bonusa. Ovaj oblik kompenzacija ide u prilog vlasnicima jer su menadžeri potaknuti primanjem što boljih naknada usmjereni na ostvarivanje vlasničkih ciljeva. Različiti su načini primanja varijabilnih naknada, pa tako postoji mogućnost isplate u novcu, dionicama ili dioničkim opcijama te udjelom u dobiti⁷⁰.

Koncentracija vlasništva

Ovaj oblik internog mehanizma korporativnog upravljanja određuje distribuciju moći i kontrole između menadžera i vlasnika. Dva su moguća načina koncentracije vlasništva, fragmentarno i konsolidirano. Fragmentarno vlasništvo karakteristično je za poduzeća s velikim brojem dioničara koji kao pojedinci nemaju bitan utjecaj u poduzeću, dok s druge strane konsolidirano vlasništvo podrazumijeva postojanje dioničara s velikim brojem dioničkih paketa koji im omogućuju znatno sudjelovanje u poslovnim procesima poduzeća. Globalno gledajući, koncentrirano vlasništvo karakteristično je za europske odnosno kontinentalne sustave korporativnog upravljanja, dok je niska koncentracija vlasništva prevladavajuća u angloameričkim sustavima korporativnog upravljanja. Do izražaja dolazi velika razlika i razvijenost tržišta kapitala koje je manje razvijeno u kontinentalnim sustavima nego u angloameričkim sustavima korporativnog upravljanja⁷¹.

Koncentrirano vlasništvo može imati pozitivne posljedice na korporativno upravljanje i uspješnost poduzeća zbog činjenice da se aktivno angažiraju u kontroli korporacije i menadžerskog djelovanja. Ovakav način djelovanja dioničara sprječava menadžere da upravljaju poduzećem u svrhu ostvarivanja vlastite koristi. Smatra se da ovakav način vlasništva povećava vrijednost poduzeću, što se ne može reći za fragmentarno vlasništvo kod kojeg se vlasništvo odvaja od kontrole što posljedično dovodi do postojanja različitih interesa menadžera i dioničara. Koncentrirano vlasništvo može imati i negativne posljedice na uspješnost poduzeća zbog niske diverzifikacije portfolija investitora na tržištima kapitala, slab položaj manjinskih dioničara, nedostatak transparentnosti u računovodstvenim praksama,

⁷⁰ Ibid, str. 47.

⁷¹ Ibid, str. 52.

povezanost grupa poduzeća kroz mreže međusobnog suvlasništva i moguće favoriziranje određenih opcija pri donošenju odluka i zapošljavanju menadžmenta⁷².

Odnos s interesno-utjecajnim skupinama

Interesno-utjecajne skupine definiraju se kao pojedinci, grupe i organizacije, unutar i izvan poduzeća, koji imaju neka prava, zahtjeve ili interese od poduzeća. Stvaranjem veze s poduzećem iskazuju svoje interese jer preuzimaju na sebe veći ili manji rizik sudjelovanja u poslovanju poduzeća. Sve skupine koje su vezane za poduzeće na određeni način možemo nazvati stakeholderima od kojih jedni pripadaju primarnim, a drugi sekundarnim stakeholderima. Primarni stakeholderi imaju izravnu vezu s poduzećem te opipljive interese, a to su vlasnici, menadžeri, zaposleni, kupci i dobavljači. Upravo je njihova uloga presudna za postojanje i aktivnosti poduzeća. Druga skupina stakeholdera je sekundarna i oni su često određeni kao posljedica aktivnosti poduzeća. Pod ovom skupinom stakeholdera, čiji su interesi neizravni i udaljeni, podrazumijevamo konkurente, krajnje potrošače, javnost, državu, društvo kao cjelinu te medije. Cilj svake korporacije je održavanje pozitivnih odnosa između interesno-utjecajnih skupina sa svrhom stvaranja bogatstva za poduzeće, a važnu ulogu u tome ima stvaranje kvalitetnog stakeholderskog menadžmenta⁷³.

Objavljivanje informacija i financijska transparentnost

Posljednji interni mehanizam odnosi se na objavljivanje relevantnih informacija i financijsku transparentnost. Pouzdano i pravodobno izvještavanje o važnim poslovnim informacijama, o financijskom stanju poduzeća te investicijskim odlukama od velike je važnosti za poduzimanje odgovarajućih radnji vlasnika te kontrolu menadžerskog rada. Objavljivanje bitnih informacija mora se temeljiti na odgovarajućoj regulativi i praksi, a veliku ulogu u tome ima upravni odbor kako bi se izgradio što efikasniji sustav korporativnog upravljanja. Pored obveznog izvještavanja korporacije mogu pružati informacije i dobrovoljno, a sve u svrhu privlačenja investitora.

Prema OECD-ovim (*Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj*) Načelima korporativnog upravljanja izvještavanje bi trebalo uključivati⁷⁴:

- ❖ Informacije o financijskim i poslovnim rezultatima,

⁷² Ibid, str. 56.

⁷³ Ibid, str. 59.

⁷⁴ Tipurić, D. i suradnici (2008): Korporativno upravljanje, Sinergija, Zagreb, str. 64.

- ❖ Informacije o ciljevima poduzeća,
- ❖ Informacije o vlasničkoj strukturi i pravima glasanja,
- ❖ Politiku nagrađivanja za članove odbora i ključne menadžere te informacije o članovima odbora,
- ❖ Informacije o povezanim poslovima i transakcijama i njihovoj prirodi,
- ❖ Informacije o vidljivim činiteljima rizika,
- ❖ Informacije o pitanjima koja se tiču zaposlenika i drugih interesno-utjecajnih skupina te
- ❖ Informacije o strukturama i politikama korporativnog upravljanja.

Korporativno izvještavanje u Hrvatskoj definirano je različitim zakonima i pravilnicima od kojih posebno treba istaknuti : *Zakon o računovodstvu, Zakon o trgovačkim društvima, Zakon o tržištu vrijednosnih papira i Pravilnik o sadržaju i obliku financijskih i poslovnih izvješća javnih dioničkih društava*. Javna dionička društva dužna su tromjesečno HANFA-i (*Hrvatska agencija za nadzor financijskih usluga*) dostavljati bilancu, račun dobiti i gubitka, izvještaj o novčanom toku i izvještaj o promjenama kapitala. Pored toga, dužni su dostaviti i dodatne podatke poput popisa ovisnih trgovačkih društava, iznosa isplaćenih dividendi, broja dionica i njihove tržišne cijene, itd. Hrvatski kodeks korporativnog upravljanja ističe važnost objave svih podataka o činjenicama i okolnostima koje mogu utjecati na cijenu dionica, financijskih izvještaja, kalendara važnih događaja, podataka o vlasničkoj strukturi, o glavnim rizicima kojima je poduzeće izloženo, cjenovno osjetljivim podacima te je izričito naglašena zabrana korištenja povlaštenih informacija zbog valjanog trgovanja vrijednosnim papirima društva. Važnost korporativnog izvještavanja i financijske transparentnosti ogleda se u povećanju povjerenja postojećih investitora, osnaživanju tržišta kapitala i potencijalnih ulagača na kupnju dionica, ali objavljene informacije ne bi smjele pružati mogućnost suparnicima u provođenju njihovih strategija čime bi se mogao ugroziti tržišni položaj i konkurentska prednost poduzeća⁷⁵.

⁷⁵ Tipurić, D. i suradnici (2008): *Korporativno upravljanje, Sinergija*, Zagreb, str. 66.

3.2.2 Eksterni mehanizmi korporativnog upravljanja

Eksterni mehanizmi korporativnog upravljanja su⁷⁶:

- ❖ Tržište za korporativnu kontrolu,
- ❖ Zakonodavni i regulatorni okvir,
- ❖ Zaštita manjinskih dioničara te
- ❖ Konkurentski uvjeti.

Tržište za korporativnu kontrolu

Navedeni model razvili su ekonomist Robin Marris i pravnik Henry Manne, a cilj ovog mehanizma je sprječavanje menadžera da se ne ponašaju na način koji je suprotan interesima dioničara. Menadžeri ovakav model mogu promatrati kao svojevrsan oblik prijetnje koji ne samo da ih može udaljiti s postojeće pozicije, nego također može ugroziti njihove izgled u menadžerskom svijetu u budućim poslovima. Kako bi preuzeli kontrolu nad poduzećem bez suglasnosti menadžera, dioničari koriste borbu glasovima na skupštini dioničara ili javnom ponudom za preuzimanje dionica. Djelovanje tržišta za korporativnu kontrolu osamdesetih godina dovelo je do valova preuzimanja i spajanja, a nerijetko su se poduzeća čije su dionice bile listane na tržištima kapitala pretvarala u zatvorena privatna društva s ograničenom odgovornošću. Europske zemlje ne bilježe prečeste aktivacije tržišta za korporativnu kontrolu zbog činjenice da postoji visoka razina kontrole od strane velikih dioničara, što nije slučaj na angloameričkim tržištima koji kao najvažniji mehanizam stvara konstantan pritisak na menadžment⁷⁷.

Zakonodavni i regulatorni okvir

Kako bi se osiguralo da ulagači imaju prava koja im pripadaju posjedovanjem dionica poduzeća te kako bi se smanjile nesigurnosti tržišnih sudionika i stvorila jasna očekivanja u investitorskom i korporacijskom svijetu, potrebno je razviti kvalitetan pravni okvir koji će sve to omogućiti. Pravni okvir ne smije biti prestrogo reguliran da ne bi odbio ulagače, ali mora biti osmišljen na način da štiti njihova prava i interese. Kada je riječ o globalnoj regulativi, OECD ima važnu ulogu u objavljivanju neobvezujućih Načela korporativnog upravljanja koja pomažu zemljama u razvoju vlastitog pravnog, institucijskog i zakonodavnog okvira korporativnog upravljanja. Zakonodavni okvir Republike Hrvatske postepeno se razvija

⁷⁶ Tipurić, D. i suradnici (2008): Korporativno upravljanje, Sinergija, Zagreb, str. 67.

⁷⁷ Tipurić, D. i suradnici (2008): Korporativno upravljanje, Sinergija, Zagreb, str. 68.

posljednjih dvadesetak godina. Temelj za upravljanje trgovačkim društvima predstavlja *Zakon o trgovačkim društvima* koji uređuje upravljanje, nadzor te kontrolu nad trgovačkim društvima, a pored ovoga Zakona, bitno je spomenuti i ostale pravilnike i zakone koji uređuju tržište kapitala, područja računovodstva, revizije i sl. Pored navedenih zakona veliku ulogu imaju i *Zakon o tržištu vrijednosnih papira*, *Zakon o preuzimanju dioničkih društava* te *Kodeks korporativnog upravljanja* kreiran od strane Zagrebačke burze i HANFA-e 2007. godine. Kodeks je izrađen prema smjernicama OECD-ovih *Načela korporativnog upravljanja*, a svrha njegovog postojanja je uspostaviti visoke standarde korporativnog upravljanja i transparentnosti poslovanja društava te upravljati i nadzirati poslovnim i upravljačkim funkcijama dioničkih društava kako bi se zaštitili prvenstveno investitori društava, a potom i druge interesno-utjecajne skupine⁷⁸.

Zaštita manjinskih dioničara

Zaštita manjinskih dioničara važan je eksterni mehanizam korporativnog upravljanja. Prema OECD-ovim načelima definirana su prava koja manjinski dioničari imaju te su dane smjernice njihovog sudjelovanja na glavnoj skupštini. Velika pozornost usmjerena je na jednaki tretman svih dioničara, prvenstveno manjinskih dioničara zbog činjenice da u velikim korporacijama u kojima postoje većinski dioničari čiji se interesi mogu razlikovati od interesa ostalih dioničara. Manjinski dioničari definirani su kao skupina koja brojem dionica koje posjeduju, niti pojedinačno niti skupno ne mogu skupiti dovoljno glasova da ostvari vlastite interese ukoliko se oni kose s interesima većinskih dioničara. Kako bi se izbjeglo moguće iskorištavanje položaja većinskih dioničara na štetu malih, proizlazi osiguravanje njihove zaštite kao bitnog mehanizma korporativnog upravljanja. U Hrvatskoj se osnažuje načelo jedna dionica – jedan glas. Na taj način, svi dioničari imaju pravo glasa na glavnoj skupštini sukladno broju dionica koje posjeduju. Premda su zakonskim okvirom i nacionalnim kodeksom korporativnog upravljanja prava dioničara zaštićena, problem se javlja u praksi. Naime, bilo kakva povreda dioničarskih prava zahtijeva određenu pravnu zaštitu, što u Hrvatskoj često predstavlja problem zbog hrvatskog pravosudnog sustava, odnosno sporosti odlučivanja. Organizacija malih dioničara u Hrvatskoj nije dovoljno raširena i oni najčešće nisu usmjereni efikasnoj zaštiti vlastitih interesa nego služe kao instrument u postizanju dogovora između radničkih i dioničarskih ciljeva radnika koji su kroz proces privatizacije stekli dionice društva u kojem su zaposleni. Pored *Zakona o trgovačkim društvima* i *Zakona o*

⁷⁸ Tipurić, D. i suradnici (2008): *Korporativno upravljanje*, Sinergija, Zagreb, str. 73.

preuzimanju dioničkih društava, zaštita dioničara treba slijediti i europske regulative kojima se osnažuju njihova prava⁷⁹.

Konkurentski uvjeti

Ukoliko poduzeće ima dobro poslovanje koje mu omogućuje stvaranje konkurentske prednosti, veća je mogućnost njegovog opstanka na tržištu. Korporacije vođene najboljim menadžerima i s kvalitetnim upravljačkim strukturama uspjeh će na tržištu, dok korporacije vođene lošim menadžerima moraju pronaći kadar kvalitetnih ljudi koji će biti u mogućnosti ostvariti konkurentsku prednost. Ukoliko poduzeća djeluju u okruženju u kojem nema konkurencije te se iskorištava monopolni položaj, veća je vjerojatnost postojanja neučinkovitih menadžera i lošeg korporativnog upravljanja⁸⁰.

3.3 Odnos interne revizije i revizijskog odbora

Interna revizija prilikom planiranja svog rada mora kreirati Povelju o internoj reviziji koja definira njen status u organizaciji, pristup dokumentaciji, osoblju i imovini, definira opseg njenih aktivnosti te svrhu, ovlasti i odgovornosti interne revizije u poduzeću. Ona mora biti u skladu s temeljnim Standardima interne revizije te je interni revizor dužan povremeno revidirati povelju i dati je na odobrenje višem menadžmentu i odboru. Kako bi se potvrdila administrativna i funkcionalna odgovornost interne revizije te linije izvještavanja revizijski odbor mora periodično odobriti sadržaj povelje o internoj reviziji. U povelji o internoj reviziji određuje se da interna revizija mora imati mogućnost neposrednog pristupa te interakcije s revizijskim odborom čime se omogućuje ostvarivanje nadzorne uloge revizijskog odbora kao savjetodavnog tijela nadzornog odbora. Razmatranjem strukture i linija izvještavanja revizijski odbor osigurava prihvatljivu razinu organizacijske neovisnosti interne revizije te objektivnost članova odjela interne revizije. Jedan od načina kojim se osigurava da interna revizija bude neovisna u svom radu je imenovanje internog revizora od strane nadzornog odbora što im omogućuje profesionalno obavljanje posla te sprječavanje menadžera da djeluju u ciljevima koji su suprotni ciljevima poduzeća. Revizijski odbor mora pružati potporu internoj reviziji te poticati njenu komunikaciju i suradnju s menadžmentom prepoznajući je

⁷⁹ Tipurić, D. i suradnici (2008): Korporativno upravljanje, Sinergija, Zagreb, str. 75. – 81.

⁸⁰ Tipurić, D. i suradnici (2008): Korporativno upravljanje, Sinergija, Zagreb, str. 82.

kao funkciju koja bitno pridonosi stvaranju dodane vrijednosti⁸¹. U organizaciji odjela interne revizije najviši status ima rukovoditelj interne revizije koji je odgovoran za efikasno ispunjavanje obveza interne revizije te prezentaciju odjela prema članovima organizacije. Revizijskom odboru je u cilju da neposredno sudjeluje u izboru glavnog internog revizora zbog činjenice da odnos između interne revizije i revizijskog odbora ovisi o komunikaciji revizijskog odbora s glavnim internim revizorom. Revizijski odbor procjenjuje stručnosti, znanja i vještine internog revizora, kao i njegovu sposobnost da rukovodi aktivnostima interne revizije i ljudima koji su zaposleni u odjelu interne revizije⁸². Također, dio svojih aktivnosti revizijski odbor treba posvetiti razmatranju kvalifikacija i sposobnosti cjelokupnog odjela interne revizije u ostvarivanju ciljeva i zadataka interne revizije⁸³. Komunikacija internog revizora i revizijskog odbora je dvosmjernan proces i potrebno je uložiti velike napore kako bi ta suradnja bila kvalitetna. Odjel interne revizije mora biti spreman na konkretna pitanja i zahtjeve od strane revizijskog odbora, a revizijski odbor mora biti pripremljen na argumentirane stavove i zaključke te sukladno njima djelovati⁸⁴. Različiti su načini komunikacije između ove dvije strane, a najčešće se radi o komunikaciji u usmenom i pisanom načinu. Sastanci koji se održavaju su nerijetko unaprijed dogovoreni i redoviti, ali također po potrebi sazivaju izvanredne sastanke ukoliko situacija u kojoj se nađu to zahtijeva. Kada govorimo o radu revizijskog odbora s internom revizijom u najkraćim crtama može se sažeti da on mora⁸⁵:

- ❖ Ispitati aktivnosti, resurse i organizacijsku strukturu funkcije interne revizije i utvrditi da nema neopravdanih ograničenja,
- ❖ Ispitati kvalifikacije osoblja odjela interne revizije i participirati u aktivnostima imenovanja, premještanja, postavljanja na novu dužnost ili otpuštanja direktora interne revizije,
- ❖ Ispitati učinkovitost funkcije interne revizije,
- ❖ Posebno se sastati s direktorom interne revizije u svrhu raspravljanja problema za koje članovi odbora ili interni revizori vjeruju da se trebaju raspraviti,

⁸¹ Tušek, B., Žager, L., Barišić, I. (2014): Interna revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 416.

⁸² Ibid, str. 417.

⁸³ Tušek, B. (2007): Revizijski odbor u sustavu korporativnog upravljanja, Ekonomski fakultet Zagreb, Zagreb, str. 12.

⁸⁴ Ibid, str. 419.

⁸⁵ Tušek, B. (2007): Revizijski odbor u sustavu korporativnog upravljanja, Ekonomski fakultet Zagreb, Zagreb, str. 435.

- ❖ Osigurati da se značajni nalazi i preporuke internih revizora prihvate i rasprave na vrijeme te
- ❖ Osigurati da menadžment odgovara na preporuke internih revizora.

3.4 Odnos interne i eksterne revizije

Već je definirano kako je svrha interne revizije ocjena cjelokupnog poslovanja poduzeća, dok je eksterna revizija usmjerena ispitivanju financijskih izvještaja s izražavanjem mišljenja o njihovoj realnosti i objektivnosti. Iako se njihov rad temelji na različitim aktivnostima i mjerama kojima se služe za utvrđivanje krajnjeg cilja, koriste različite zakonodavne okvire i pravila, u konačnici njihov cilj je jednak, a to je uspostavljanje efikasnog sustava internih kontrola, priprema informacijske podloge za proces upravljanja i najvažniji cilj je očuvanje i zaštita kapitala vlasnika⁸⁶.

Tabela 2: Različite uloge interne i eksterne revizije

	Interna revizija	Eksterna revizija
Zapošljavanje /Izvješće	Zaposleni u organizaciji i podnose izvješće nadzornom ili revizijskom odboru	Zaposleni izvan organizacije i odgovorni dioničarima
Djelokrug	Procjena svih kategorija rizika i upravljanje poslovanjem poduzeća	Ispitivanje financijskih izvještaja te izražavanje mišljenja o učinkovitosti sustava internih kontrola
Cilj	Pružanje jamstva da viši menadžment ispunjava svoje dužnosti povezane s upravljanjem rizicima i internim kontrolama	Izražavanje mišljenja o realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja
Fokus	Pružanje osiguranja o učinkovitosti i djelotvornosti upravljanja rizicima i internim kontrolama	Razumijevanje poslovanja dovoljno da se izrazi mišljenje o financijskih izvještajima
Nezavisnost	Nezavisan je od aktivnosti koje obavlja	Nezavisan od menadžmenta i odbora direktora
Korisnici izvješća	Pomaže menadžmentu poduzeća	Dioničari, viši menadžment, revizijski odbor, javnost,..
Učestalost	Konstantno provjerava aktivnosti	Periodično obavlja reviziju financijskih izvještaja, najčešće jednom godišnje
Profesionalni okvir	Etički kodeks i Međunarodni standardi za profesionalno obavljanje interne revizije	Međunarodniračunovodstveni i revizijski standardi za profesionalno obavljanje revizije
Poboljšanja	Kontinuirano praćenje i poduzimanje korektivnih mjera i preporuka	Izvještaj o izvršenoj reviziji i preporuke poboljšanja vezane uz financijske izvještaje i interne kontrole
Vještine	Sposobnost razumijevanja korporativnog upravljanja	Razumijevanje poslovanja za primjenu standarda za obavljanje procesa eksterne revizije

Izvor: ECIIA: Improving cooperation between internal and external audit, raspoloživo na: <http://www.ecia.eu/wp-content/uploads/2013/11/ECIIA-Internal-vs-External-Audit-WEB.pdf>

⁸⁶ Ibid, str. 253.

„Suradnja između internih i eksternih revizora trebala bi pomoći upravi kroz cjelovit prikaz poslovanja poduzeća i rizika uz eliminaciju dvostrukog obavljanja procesa interne i eksterne revizije. Koordinacija bi trebala biti od koristi i višem menadžmentu jer će suradnjom između njih preporuke za poboljšanje upravljanja rizicima i internim kontrolama biti bolje usklađene. S obzirom na specifične opsege rada i ciljeve eksterne revizije, prikupljeni podaci o rizicima usmjereni su samo na rizike financijskih izvještaja i ne pružaju preporuke za upravljanje strateškim, poslovnim i upravljačkim rizicima. To je dio djelokruga interne revizije i dobrom koordinacijom rada između interne i eksterne revizije, uprava može dobiti preporuke za upravljanje navedenim rizicima. Premda su ciljevi interne i eksterne revizije različiti postoje neka područja preklapanja, posebice kada je riječ o financijskom izvještavanju. Eksterna revizija u pismu upravi pruža mišljenje o učinkovitosti internih kontrola na temelju obavljenog revizijskog angažmana. Ono što interna revizija pri planiranju svoga rada može napraviti je uzeti u obzir mišljenje eksterne revizije o internim kontrolama te pratiti da li je menadžment poduzeo predložene korektivne mjere o internim kontrolama. Prije suradnje eksternih i internih revizora, pojedinačno će provesti procjenu rada koju mogu koristiti od druge strane.

Minimalna razina suradnje ovih dviju strana podrazumijeva sljedeće:

- ❖ Planiranje revizije treba isključiti moguće obavljanje istih procesa,
- ❖ Interni revizori moraju omogućiti eksternim revizorima njihov izvještaj o poslovanju, a eksterna revizija mora poslati kopiju svoga izvještaja rukovoditelju interne revizije,
- ❖ Interni i eksterni revizori trebali bi se sastati najmanje jednom godišnje kako bi raspravljali o zajedničkim pitanjima i osiguravanju koordinacije, te
- ❖ Rukovoditelj interne revizije mora prisustvovati sastanku revizijskog odbora koji se odnosi na analizu izvješća eksternog revizora.⁸⁷

⁸⁷ ECIIA: Improving cooperation between internal and external audit, raspoloživo na: <http://www.ecia.eu/wp-content/uploads/2013/11/ECIIA-Internal-vs-External-Audit-WEB.pdf>

4. SURADNJA INTERNE I EKSTERNE REVIZIJE

U prethodnom poglavlju ukratko je objašnjen odnos interne i eksterne revizije u svrhu postizanja što kvalitetnijih rezultata i preporuka menadžmentu za poboljšanje poslovanja poduzeća. Ovo poglavlje više će biti usmjereno na MRevS 610 i 315 koji predstavljaju zakonodavni okvir za korištenje rada internih revizora te procjenu rizika značajnih pogrešnih prikazivanja kroz razumijevanje subjekta i njegovog okruženja.

4.1 Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja kroz stjecanje razumijevanja subjekta i njegovog okruženja

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 315 izmijenjen je i objavljen u Narodnim Novinama 33/16, te stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja završavaju 15. prosinca 2013. ili nakon tog datuma. MRevS 315 bavi se revizorovom odgovornošću da prepozna i procijeni rizike značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima kroz razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, uključujući i subjektive interne kontrole. Na taj način stječe se osnovica za oblikovanje i primjenu reakcija na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja. MRevS 315 također objašnjava kako učinkovito komuniciranje između internih i eksternih revizora stvara okruženje u kojem eksterni revizor može biti informiran o važnim pitanjima koja mogu utjecati na rad eksternog revizora. Kroz uvid u subjektive interne kontrole i njegovo okruženje, revizor će obaviti postupak procjene rizika značajnih pogrešnih prikazivanja koji su bitni za provedbu procesa revizije financijskih izvještaja. Pri prikupljanju podataka za procjenu rizika, revizor pored upita menadžmentu može postavljati pitanja i službi interne revizije ukoliko ona postoji. Kroz obavljanje postupaka interne revizije, služba interne revizije stekla je i najbolje je upućena u subjektovo poslovanje i poslovne rizike. Temeljem tih nalaza u kojima su prepoznate slabosti kontrola ili rizici mogu biti vrijedno polazište za revizorovo razumijevanje subjekta, procjenu rizika ili druge procese prilikom obavljanja revizije. Kroz uvid u nalaze interne revizije, eksterni revizor može postavljati upite internoj reviziji tijekom cijelog angažmana ne znajući da li će mu to pomoći u smanjenju obujma revizijskih postupaka koje planira obaviti. Veliku ulogu u tome ima procjena rizika interne revizije te problematika koja je ukazana menadžmentu i svima koji su zaduženi za upravljanje.

4.2 Korištenje radom internih revizora

Međunarodni Revizijski Standard (MRevS) 610 izmijenjen je 2013. godine i objavljen u Narodnim Novinama 33/16 te stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta 15. prosinca 2014. ili nakon tog datuma. Ovaj MRevS odnosi se na odgovornost eksternog revizora ako se koristi radom internog revizora u pribavljanju revizijskih dokaza ili korištenja radom internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći uz usmjeravanje, nadzor i pregled koje obavlja eksterni revizor. Ukoliko subjekt ima službu interne revizije ali njena odgovornost i aktivnosti nisu relevantne za reviziju onda se ne primjenjuju zahtjevi iz ovog MRevS-a. Eksterni revizor može biti u mogućnosti koristiti se radom službe interne revizije ovisno o tom da li posjeduju odgovarajuće vještine i znanja te ovisno da li organizacijska služba interne revizije na odgovarajući način podržava objektivnost internih revizora. Prilikom obavljanja procesa eksterne revizije te izražavanja mišljenja o financijskim izvještajima, eksterni revizor ima potpunu odgovornost i ona se ne umanjuje korištenjem rada interne revizije. Ocjenjivanjem razmjera u kojem organizacijski status i relevantne politike i postupci službe internih revizora podupiru objektivnost internih revizora, ocjenjivanjem kompetentnosti službe internih revizora te ocjenjivanjem primjenjivosti sustavnog i discipliniranog pristupa službe interne revizije, eksterni revizor utvrdit će može li se koristiti radom službe interne revizije.

5. ANALIZA OBILJEŽJA FUNKCIJE INTERNE REVIZIJE I SURADNJE S EKSTERNIM REVIZORIMA NA PODRUČJU REPUBLIKE HRVATSKE

Istraživanje o obilježjima funkcije interne revizije i suradnji s eksternim revizorima ima za cilj predočiti trenutno stanje u Republici Hrvatskoj s gledišta internih revizora. Ovo poglavlje bavi se analizom i testiranjem rezultata dobivenih popunjavanjem anketnih upitnika upućenih internim revizorima preko Hrvatskog instituta internih revizora. Kroz poglavlje je najprije dan kratak pregled dosadašnjih relevantnih istraživanja navedene problematike u Republici Hrvatskoj, konkretno istraživanja provedena 2009. i 2012. godine, koja su proveli revizorsko društvo PricewaterhouseCoopers u suradnji s Hrvatskim institutom internih revizora. Nakon analize provedenih istraživanja, donijet će se zaključci o postavljenim hipotezama na temelju dobivenih rezultata istraživanja.

5.1 Pregled prethodnih istraživanja

Tijekom 2009. i 2012. godine Hrvatski institut internih revizora i revizorsko društvo PriceWaterhouseCoopers proveli su istraživanja o stanju interne revizije u Republici Hrvatskoj. Pored pregleda prakse i organizacije funkcije interne revizije, istraživanja su provedena kako bi pomogli internim revizorima ukazati na potencijalne izazove koje trebaju svladati u budućnosti u svrhu unaprjeđenja statusa i funkcije interne revizije, ali i kako bi svim poduzećima omogućili usporedbu s drugim tvrtkama koje bi ih dovele do saznanja koja područja rada mogu unaprijediti. Tematika kojom se bave navedena istraživanja poistovjećuje se s istraživanjem koje se provodi, te se usporedbom njihovih rezultata s onima koji su dobiveni temeljem anketnog upitnika mogu dobiti trendovi nekih ključnih pitanja interne revizije. U istraživanju iz 2009. godine koje su proveli Hrvatski institut internih revizora i revizorsko društvo PriceWaterhouseCoopers⁸⁸, sudionici su stavili naglasak na neke bitne činjenice, a to je da u trenutku provođenja istraživanja 84% organizacija obavlja aktivnosti interne revizije koristeći vlastite resurse u Hrvatskoj, 76% vjeruje da funkcija interne revizije ima odgovarajući status u njihovoj organizaciji, 65% ispitanika vjeruje da interna revizija donosi veliku korist uz nizak trošak, 89% ispitanika poštuje standarde Instituta interne

⁸⁸ PriceWaterhouseCoopers, Hrvatski institut internih revizora (2009): Interna revizija u Hrvatskoj (Internal audit in Croatia), Zagreb

revizije, 35% zaposlenika nema stručni certifikat te 27% voditelja interne revizije nedovoljnu komunikaciju s menadžmentom smatra kao njihov najveći problem. S obzirom na područje kojim se organizacija bavi, u 2012. godini 67% ispitanika zaposleno je u državnim tijelima i javnoj upravi ili u sektoru financijskih usluga, dok je taj postotak za ova dva područja u 2009. godini iznosio 55%, što predstavlja povećanje za 22% u 2012. godini u odnosu na 2009. godinu. U 2009. godini približno je jednak postotak ispitanika koji su naveli broj zaposlenih u odjelima interne revizije; jedna grupa ispitanika odnosi se na jednog do tri zaposlenika, a druga na 5 ili više zaposlenih u odjelu interne revizije. U 2009. godini 1-3 zaposlenika ima 57% organizacija, a u 2012. taj broj iznosi 45%. Više od 5 zaposlenih u 2009. godini ima 30% organizacija, dok je u 2012. postotak organizacija s 5 i više zaposlenih 43%. Prema istraživanju iz 2012. godine koje su također proveli Hrvatski institut internih revizora i revizorsko društvo PriceWaterhouseCoopers⁸⁹, podaci su nešto drugačiji jer su za potrebe istraživanja ispitanici podijeljeni u 3 sektora: državna tijela i javnu upravu, financijske usluge te sektor ostalih. Državna tijela (74%) imaju većinom jednog do tri revizora, financijski sektor (63%) ima pet ili više revizora, dok sektor ostalih (68%) ima do šest revizora. U 2009. godini 55% organizacija odgovorilo je da je odgovorno jednom tijelu ili osobi, dok je preostalih 45% odgovorno dvama ili više. Podaci u 2012. godini idu u korist internih revizora odgovornih jednom tijelu ili osobi (73%), a preostalih 27% odgovorno je dvama ili više. Sveukupno gledajući 2009. godinu, 84% ispitanika odgovorno je predsjedniku uprave ili generalnom direktoru, nadzornom odboru odgovorno je 45%, revizijskom 21%, a preostalih 18% navelo je ostalo. Rezultati u 2012. godini pokazuju da su interni revizori također najčešće odgovorni predsjedniku uprave ili generalnom direktoru i zabilježen je negativan trend u postotku internih revizora odgovornih revizijskom odboru u odnosu na istraživanje iz 2009. godine. Postotak odgovora na pitanje najvećeg problema funkcije interne revizije u 2012. godini povećao se u skoro svim pitanjima u odnosu na 2009. Kao tri temeljna problema navedeni su nedovoljna komunikacija između interne kontrole i ključnih vlasnika udjela, nedostatak sposobnog stručnog osoblja, nedovoljno korištenje prateće informatičke tehnologije te nedostatak odgovarajućeg budžeta. Ispitanici u oba istraživanja smatraju da funkcija interne revizije ima odgovarajući status u organizaciji te da donose veliku korist uz niske troškove.

⁸⁹ PriceWaterhouseCoopers, Hrvatski institut internih revizora (2012): Stanje interne revizije u Hrvatskoj, Zagreb

5.2 Opis varijabli i uzorka

Istraživanje obilježja funkcije interne revizije i suradnja s eksternim revizorima u Republici Hrvatskoj uključuje analizu na temelju rezultata dobivenih popunjavanjem on-line anketnog upitnika. Anketni upitnik sastojao se od 26 pitanja podijeljenih u tri dijela od kojih prvi obuhvaća demografska pitanja i općenita pitanja o obilježjima organizacije, drugi dio odnosi se na obilježja funkcije interne revizije, dok treći dio obuhvaća suradnju interne i eksterne revizije.⁹⁰ Anketni upitnik poslan je internim revizorima na način da je predsjednica HIIR-a (Hrvatski institut internih revizora) prosljedila e-mail s direktnom poveznicom na online upitnik. Nije poznat podatak o broju e-mail adresa na koji je upitnik prosljeđen što onemogućuje izračun stope povrata popunjenih upitnika. Preko direktne poveznice 33 ispitanika su popunila upitnik i na temelju tih odgovora provedeno je daljnje testiranje.

5.3 Analiza rezultata istraživanja

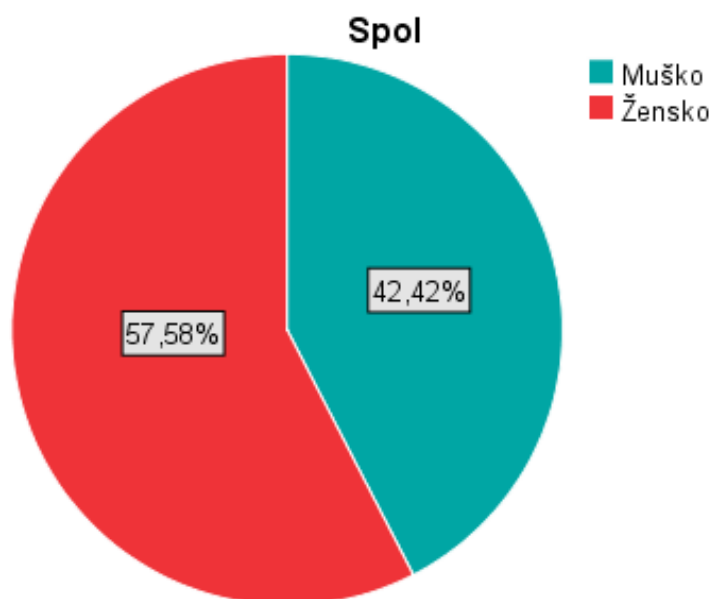
Prvi dio istraživanja usmjeren je na analizu pojedinačnih pitanja kroz prikaz grafikona i tablica kako bi se vidio postotak odgovora ispitanika u odnosu na ukupan uzorak za pojedina pitanja nakon čega se analiza usredotočila na testiranje postavljenih hipoteza. U uvodnom ili prvom dijelu upitnika ispitanici su odgovarali na općenita pitanja o spolu, dobi, radnom iskustvu, radnom mjestu u organizaciji, kategorizaciji poduzetnika prema Zakonu o računovodstvu, porijeklu kapitala, glavnoj djelatnosti kojom se bave te o uspostavljenosti revizijskog odbora od kojih će neka općenita biti opisana u nastavku rada.

Tabela 3: Odnos spola i dobi ispitanika

		Dob			Ukupno	
		30 - 40 godina	41-50 godina	51+ godina		
Spol	Muško	Broj	6	6	2	14
		Postotak	42,9%	42,9%	14,3%	100,0%
	Žensko	Broj	7	6	6	19
		Postotak	36,8%	31,6%	31,6%	100,0%
Ukupno		Broj	13	12	8	33
		Postotak	39,4%	36,4%	24,2%	100,0%

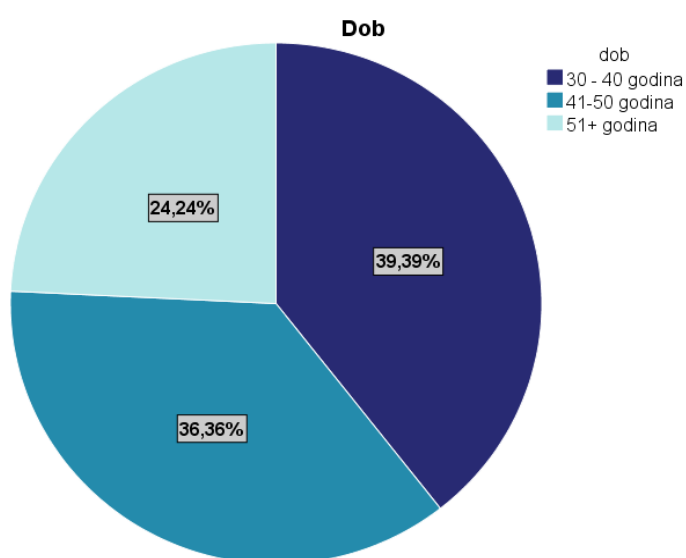
Izvor: Izrada autora

⁹⁰ Izvorni anketni upitnik se nalazi u Prilogu



Slika 5: Spol ispitanika

Izvor: Prikaz autora



Slika 6: Dob ispitanika

Izvor: Izrada autora

Od ukupno 33 ispitanika koji su popunili anketni upitnik njih 14 su muškarci, dok su preostalih 19 žene, ili izraženo u postotcima, 42,42% muškaraca i 57,58% žena. Pitanje o godinama ispitanika u anketnom upitniku postavljeno je kao otvoren odgovor, tako da su upisivali točan broj godina. Za potrebe ovog istraživanja formirane su 3 skupine od kojih prva predstavlja ispitanike koji imaju između 30 i 40 godina, druga grupa uključuje ispitanike koji imaju između 41 do 50 godina i treća koja uključuje ispitanike koji imaju 51 godinu i više. Iz

tablice i grafikona vidimo da prvoj grupi u odnosu na ukupan broj ispitanika pripada 39,4% (13 ispitanika), drugoj 36,4% (12 ispitanika), a trećoj skupini pripada 24,2% (8 ispitanika). Najviše ispitanika, njih 13 pripada prvoj skupini, za jedan manje, odnosno njih 12 pripada drugoj skupini, te svega 8 ispitanika imaju više od 51 godinu.

Tabela 4: Odnos spola i radnog iskustva ispitanika

		Radno iskustvo				Ukupno	
		do 5 godina radnog iskustva	6 do 10 godina radnog iskustva	11 do 15 godina radnog iskustva	16+ godina radnog iskustva		
Spol	Muško	Broj	3	5	5	1	14
		Postotak	21,4%	35,7%	35,7%	7,1%	100,0%
	Žensko	Broj	6	8	3	2	19
		Postotak	31,6%	42,1%	15,8%	10,5%	100,0%
Ukupno		Broj	9	13	8	3	33
		Postotak	27,3%	39,4%	24,2%	9,1%	100,0%

Izvor: Izrada autora

Pitanje o radnom iskustvu također je postavljeno kao otvoreno, ali za potrebe istraživanja formirane su 4 grupe prema kojima prva skupina ima do 5 godina radnog iskustva, druga od 6 do 10, treća od 11 do 15 i četvrta ima 16 i više godina radnog iskustva. Promatrajući sve skupine, vidljivo je da je u svim skupinama veći broj žena osim one u kojoj su godine iskustva od 11 do 15 godina. Usporedbom radnog iskustva prema spolu vidljivo je da najviše ispitanika ima 6 do 10 godina radnog iskustva, dok ih je najmanje s 16 i više godina radnog iskustva. Od ukupno 14 muškaraca, njih 21,4% pripada prvoj skupini s iskustvom do 5 godina, 35,7% drugoj i trećoj skupini te preostalih 7,1% ima 16 i više godina radnog iskustva. Kada su u pitanju žene, njih 31,6% ima do 5 godina radnog iskustva, 42,1% od 6 do 10 godina, 15,8% od 11 do 15 godina, te 10,5% ima 16 i više godina radnog iskustva.

Ispitanicima je postavljeno pitanje da odgovore u koju kategoriju poduzetnika pripadaju prema Zakon u o računovodstvu, te da pored toga navedu jesu li su subjekt od javnog interesa ili ne. Budući da je dosta ispitanika zaokružilo samo da su subjekt od javnog interesa, bez odgovora kojoj kategorizaciji poduzetnika pripadaju, formirana je dodatna varijabla koja definira ispitanike koji su subjekt od javnog interesa i oni koji nisu te će se ta varijabla uzeti u obzir prilikom analize rezultata.

Tabela 5: Odnos poduzeća koji su subjekt od javnog interesa i uspostavljenosti revizijskog odbora

		Revizijski odbor			Ukupno	
		Učinkovit revizijski odbor	Neučinkovit revizijski odbor	Nema revizijski odbor		
Subjekt od javnog interesa	Da	Broj	8	3	12	23
		Postotak	34,8%	13,0%	52,2%	100,0%
	Ne	Broj	8	0	2	10
		Postotak	80,0%	0,0%	20,0%	100,0%
Ukupno		Broj	16	3	14	33
		Postotak	48,5%	9,1%	42,4%	100,0%

Izvor: Izrada autora

Od ukupno 33 ispitanika, njih 23 su naveli da su subjekt od javnog interesa, što je postotak od 69,70%, dok preostalih 10, odnosno 30,30% nisu subjekt od javnog interesa. Prema postojanju revizijskog odbora, 14 organizacija nema revizijski odbor, što je postotak od 42,4%, dok preostalih 19 (57,6%) ima revizijski odbor, od čega 3 organizacije imaju neučinkovit revizijski odbor, a ostalih 16 imaju učinkovit revizijski odbor. Iako čl. 27. Zakona o reviziji nalaže da svi subjekti od javnog interesa, tj. društva od javnog interesa imaju obvezu uspostavljanja revizijskog odbora, vidimo da to prema ovim rezultatima nije slučaj, jer od 23 organizacije koje jesu subjekt od javnog interesa, njih 12 nema revizijski odbor.

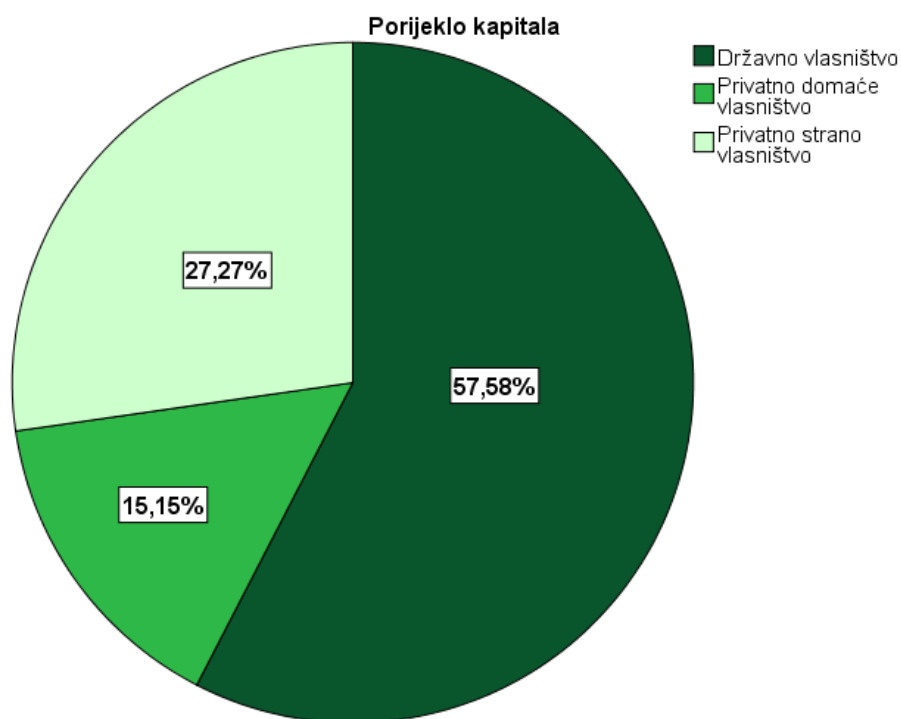
Tabela 6: Djelatnost organizacije anketiranih ispitanika

	Frekvencije	Postotak	Važeći postotak	Kumulativni postotak
Proizvodnja	4	12,1	12,1	12,1
Trgovina	1	3,0	3,0	15,2
Financijska industrija	11	33,3	33,3	48,5
Turizam i ugostiteljstvo	1	3,0	3,0	51,5
Promet, veze i komunikacije	2	6,1	6,1	57,6
IT	1	3,0	3,0	60,6
Energetika	1	3,0	3,0	63,6
Javni sektor	9	27,3	27,3	90,9
Poljoprivreda	1	3,0	3,0	93,9
EU fondovi	1	3,0	3,0	97,0
Uslužna djelatnost	1	3,0	3,0	100,0
Ukupno	33	100,0	100,0	

Izvor: Izrada autora

Prema djelatnosti kojom se bave vidimo da najviše organizacija pripada financijskoj industriji, njih 11, što je postotak od 33,33%, zatim slijedi javni sektor kojim smo obuhvatili odgovore poput lokalne samouprave, proračunskih korisnika i trgovačkih društva u vlasništvu grada, zatim područna (regionalna) samouprava, državna uprava i administracija te obavljanje poslova dopunskog zdravstvenog osiguranja. Javnom sektoru pripada 9 (27,27%)

organizacija, 4 (12,12%) organizacije bave se proizvodnjom, 2 (6,06%) prometom, vezama i komunikacijom, dok preostalih 7 (21,21%) pripada različitim djelatnostima poput trgovine, turizma i ugostiteljstva, energetike, IT sektoru, poljoprivredi, uslužnim djelatnostima i EU fondovima. Kada usporedimo ove rezultate s navedenim istraživanjima koje su proveli PWC i HIIR, vidimo da je najviše ispitanika zaposleno u financijskoj industriji i javnom sektoru.



Slika 7: Porijeklo kapitala

Izvor: Izrada autora

S obzirom na porijeklo kapitala vidljivo je da je najviše organizacija u većinskom državnom vlasništvu, čak 57,58%, dok privatno domaće vlasništvo i privatno strano vlasništvo skupa zauzimaju 42,42%, od čega je 27,27% većinski domaći kapital, a 15,15% strani kapital.

Tabela 7: Organizacija interne revizije i vrste usluga koje pružaju

Organizacija interne revizije	Unutar organizacije	Broj	Vrste usluga koje pruža interna revizija		Ukupno
			Isključivo revizijske	I revizijske i savjetodavne	
Organizacija interne revizije	Unutar organizacije	Broj	3	28	31
		Postotak	9,7%	90,3%	100,0%
	Eksternalizirana	Broj	1	1	2
		Postotak	50,0%	50,0%	100,0%
Ukupno		Broj	4	29	33
		Postotak	12,1%	87,9%	100,0%

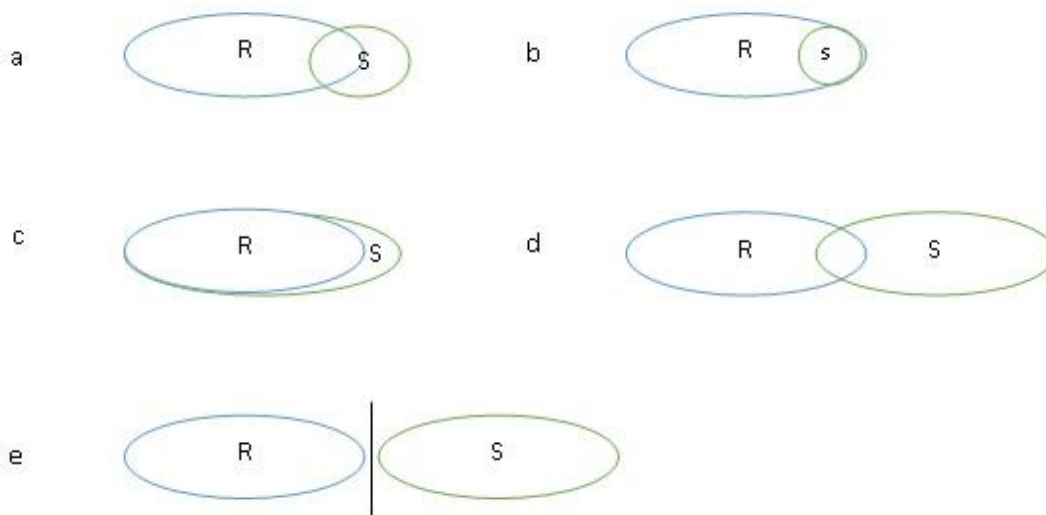
Izvor: Izrada autora

Prema organizaciji funkcije interne revizije, većina ispitanika odgovorila je da imaju službu interne revizije unutar organizacije, što je postotak od 93,94%, dok 6,1% organizacija ima eksternaliziranu službu interne revizije. Kada je riječ o vrsti usluga koje interna revizija pruža unutar organizacije, također je vidljivo da se kod većine organizacija pružaju revizijske i savjetodavne usluge, odnosno 87,9% organizacija, dok preostalih 12,1% pruža isključivo revizijske usluge. Zbog malog broj odgovora o eksternalizaciji službe interne revizije ovu smo varijablu podijelili na organizaciju službe interne revizije unutar poduzeća i na eksternaliziranu službu interne revizije. Uspoređujući ove rezultate s dva provedena istraživanja nastavlja se trend korištenja vlastitih resursa kod obavljanja revizijskih procesa.

Tabela 8: Odnos revizijskih i savjetodavnih usluga

	Frekvencije	Postoak	Važeći postotak	Kumulativni postotak
Slika a	13	39,4	39,4	39,4
Slika b	5	15,2	15,2	54,5
Slika c	8	24,2	24,2	78,8
Slika d	1	3,0	3,0	81,8
Slika e	5	15,2	15,2	97,0
Bez odgovora	1	3,0	3,0	100,0
Ukupno	33	100,0	100,0	

Izvor: Izrada autora



Slika 8: Odnos revizijskih i savjetodavnih usluga

Izvor: Izrada autora

Tabela 8. prikazuje analizu odgovora koji su dani u anketnom upitniku u obliku slike 8. Cilj ovog pitanja je vidjeti percepciju internih revizora o odnosu revizijskih i savjetodavnih usluga u njihovoj organizaciji te percepciju internih revizora o tome da li su savjetodavne usluge

potpuno odvojena vrsta usluga ili se mogu promatrati kao nadopuna revizijskih usluga. Najviše ispitanika označilo je sliku a (39,4%) kao najčešći odnos revizijskih i savjetodavnih usluga, što bi značilo da se većinom obavljaju revizijske usluge, dok su savjetodavne usluge manjim dijelom zastupljene. Prema slici također vidimo da su savjetodavne usluge tek dijelom izdvojene kao posebna vrsta usluga u odnosu na revizijske. Sliku b označilo je 5 (15,2%) ispitanika koja označava da pružaju mali dio savjetodavnih usluga u sklopu pružanja revizijskih usluga. Također, sliku e označilo je 5 (15,2%) ispitanika, a ona označava pružanje i revizijskih i savjetodavnih usluga u jednakom omjeru, ali su one potpuno nezavisne jedne od drugih. Sliku d označio je samo 1 (3%) ispitanik, a ona označava pružanje i revizijskih i savjetodavnih usluga u jednakom omjeru s vrlo malim preklapanjem. Sliku c označilo je 8 (24,2%) ispitanika, a ona predstavlja pružanje revizijskih i savjetodavnih usluga u jednakom omjeru, s tim da su savjetodavne usluge samo malim dijelom razdvojene od revizijskih. Od ukupno 33 ispitanika vidimo da 1 ispitanik nije označio odgovorio na postavljeno pitanje.

Tabela 9: Imenovanje rukovoditelja interne revizije

	Frekvencije	Postotak	Važeći postotak	Kumulativni postotak
Uprava	15	45,5	45,5	45,5
Nadzorni odbor	9	27,3	27,3	72,7
Revizijski odbor	2	6,1	6,1	78,8
Čelnik	5	15,2	15,2	93,9
Ministar	1	3,0	3,0	97,0
Gradonačelnik	1	3,0	3,0	100,0
Ukupno	33	100,0	100,0	

Izvor: Izrada autora

Kada je u pitanju imenovanje rukovoditelja interne revizije, ispitanici su pored odgovora uprava, revizijski i nadzorni odbor mogli navesti i druga tijela ili osobe koje imenuju rukovoditelja, ukoliko to nije jedan od tri navedena. Iz tablice je vidljivo da pored uprave, revizijskog odbora i nadzornog odbora rukovoditelje interne revizije može birati čelnik, ministar ili gradonačelnik. Od ukupno 33 ispitanika, njih 15 je odgovorilo da rukovoditelja interne revizije bira uprava, što je postotak od 45,5%, kod 9 organizacija rukovoditelja imenuje nadzorni odbor (27,3%), revizijski odbor bira rukovoditelja interne revizije kod 2 organizacije (6,1%), u 5 organizacija rukovoditelja bira čelnik (15,2%), jedna organizacija u kojoj rukovoditelja bira ministar te jedna u kojoj se rukovoditelj bira od strane gradonačelnika. U odnosu na 2009. godinu u kojoj je 62% organizacija u kojima rukovoditelja interne revizije bira uprava, u ovom provedenom istraživanju taj broj je 45,5%. Iako je u

provedenom istraživanju anketnim upitnikom postotak manji, to se može pripisati manjem broju ispitanika, ali i dalje uprava u najvećem postotku bira rukovoditelja interne revizije.

Tabela 10:Odgovornost rukovoditelja interne revizije

	Frekvencije	Postotak	Važeći postotak	Kumulativni postotak
Uprava	11	33,3	33,3	33,3
Nadzorni odbor	10	30,3	30,3	63,6
Revizijski odbor	3	9,1	9,1	72,7
Čelnik	5	15,2	15,2	87,9
Gradonačelnik	1	3,0	3,0	90,9
Ministar	1	3,0	3,0	93,9
Uprava i revizijski odbor	1	3,0	3,0	97,0
Lokalni direktor financija i globalni p&ci menadžer	1	3,0	3,0	100,0
Ukupno	33	100,0	100,0	

Izvor: Izrada autora

Na pitanje odgovornosti rukovoditelja interne revizije u 11 organizacija rukovoditelji interne revizije odgovorni su upravi i 10 rukovoditelja odgovorno je nadzornom odboru, što je sumarno gledajući za ova dva tijela postotak od 63,6%. Revizijskom odboru odgovorna su 3 rukovoditelja (9,1%), čelniku 5 (15,2%), te je jedna organizacija u kojoj je rukovoditelj odgovoran gradonačelniku, a jedna u kojoj je rukovoditelj odgovoran ministru. Iz tablice također vidimo da su dvije organizacije odgovorile da imaju dvostruku liniju odgovornosti. U jednoj organizaciji rukovoditelj interne revizije odgovoran je upravi i revizijskom odboru, dok je kod druge odgovoran lokalnom direktoru financija i globalnom pci menadžeru. Rezultati anketnog upitnika poklapaju se s rezultatima dva prethodno navedena istraživanja koje su proveli PWC i HIIR, prema kojima je većina ispitanika navela da je odgovorna jednom tijelu ili osobi. U istraživanju provedenom 2009. godine najviše rukovoditelja interne revizije odgovorno je upravi i nadzornom odboru, dok u 2012. godini u sektoru financijskih usluga bilježi se negativan trend rukovoditelja koji su odgovorni revizijskom odboru, a sektor ostalih bilježi rast rukovoditelja odgovornih revizijskom odboru za 14% u odnosu na 2009. godinu. U istraživanju provedenom anketnim upitnikom najviše rukovoditelja odgovorno je upravi i nadzornom odboru, a svega 9,1% rukovoditelja odgovorno je revizijskom odboru, što predstavlja pad u odnosu na prethodna dva istraživanja ali to je dijelom uzrokovano i malim uzorkom ispitanika.

Tabela 11: Posjedovanje certifikata

	Frekvencije	Postotak	Važeći postotak	Kumulativni postotak
Lokalni certifikati	23	69,7	69,7	69,7
Međunarodni certifikati	3	9,1	9,1	78,8
Bez certifikata	1	3,0	3,0	81,8
Lokalni i međunarodni certifikati	6	18,2	18,2	100,0
Ukupno	33	100,0	100,0	

Izvor: Izrada autora

Od ukupno 33 ispitanika, na pitanje o posjedovanju certifikata, najviše ih posjeduje lokalne certifikate, njih 23, što je 69,7%, 3 ispitanika posjeduju međunarodne certifikate, što je 9,1%, 1 (3%) ispitanik je bez certifikata, dok ih 6 (18,2%) posjeduje i međunarodne i lokalne certifikate. Kao vrstu certifikata koje posjeduju, ispitanici su naveli ACCA (*Association of Chartered Certified Accountants*), CIA (*Certified Internal Auditor*), ISMS (*Information Security Management System*) i CISA (*Certified Information Systems Auditor*) certifikate, kao i razne certifikate IIA (*Institute of Internal Auditors*) i ISACA (*Information Systems Audit and Control Association*), te certifikate Ministarstva financija i Hrvatske zajednice računovođa i financijskih djelatnika. Iako je značajno manji broj ispitanika koji su odgovorili na anketni upitnik, bilježi se pad ispitanika koji nemaju stručni certifikat u odnosu na provedena istraživanja PWC-a i HIIR-a, dok je postotak ispitanika koji posjeduju lokalne certifikate veći u istraživanju koje se provelo anketnim upitnikom (57% u 2009. godini; 69,7% na temelju anketnog upitnika).

Tabela 12: Raspolaganje adekvatnim resursima za rad

	Frekvencije	Postotak	Važeći postotak	Kumulativni postotak
Da	26	78,8	78,8	78,8
Ne	7	21,2	21,2	100,0
Ukupno	33	100,0	100,0	

Izvor: Izrada autora

Kada je riječ o raspolaganju adekvatnim resursima za obavljanje procesa interne revizije, 26 ispitanika (78,8%) smatra da raspolaže adekvatnim resursima, dok 7 (21,2%) smatra da ne raspolažu adekvatnim resursima za rad.

Tabela 13: Obavljanje interne revizije u skladu sa Standardima interne revizije

	Frekvencije	Postotak	Važeći postotak	Kumulativni postotak
Da	27	81,8	81,8	81,8
Ne	6	18,2	18,2	100,0
Ukupno	33	100,0	100,0	

Izvor: Izrada autora

Jedna od važnijih stvari prilikom obavljanja procesa interne revizije je postupanje u skladu sa Standardima interne revizije Međunarodnog instituta internih revizora. Od 33 ispitanika, 27 ih postupa u skladu sa Standardima, što je 81,8%, dok preostalih 6 (18,8%) ne postupa u potpunosti prema Standardima. I u ovom slučaju velik je broj ispitanika koji su naveli da u radu poštuju Standarde (81,8%), kao i u istraživanju provedenom 2009. godine (89%).

Tabela 14: Nadziranje službe interne revizije

	Frekvencije	Postotak	Važeći postotak	Kumulativni postotak
Da	29	87,9	87,9	87,9
Ne	4	12,1	12,1	100,0
Ukupno	33	100,0	100,0	

Izvor: Izrada autora

Tabela 15: Vrednovanje rada službe interne revizije

	Frekvencije	Postotak	Važeći postotak	Kumulativni postotak
Da	22	66,7	66,7	66,7
Ne	11	33,3	33,3	100,0
Ukupno	33	100,0	100,0	

Izvor: Izrada autora

Kako bi rad revizije bio što kvalitetniji potrebno ju je kontinuirano nadzirati i vrednovati. 29 ispitanika (87,9%) odgovorilo je da se služba interne revizije adekvatno nadzire, a 4 ispitanika su navela da se ne nadzire. S vrednovanjem rada službe interne revizije, rezultati su nešto drugačiji. Njih 22, odnosno 66,7%, navelo je da se rad službe interne revizije adekvatno vrednuje, a preostalih 11 (33,3%) navelo je da se rad službe interne revizije ne vrednuje na adekvatan način.

Tabela 16: Poticanje revizijskog odbora u suradnji interne i eksterne revizije i postojanje revizijskog odbora

		Revizijski odbor			Ukupno
		Učinkovit revizijski odbor	Neučinkovit revizijski odbor	Nema revizijski odbor	
Uloga revizijskog odbora u poticanju suradnje	Revizijski odbor aktivno potiče suradnju između internih i eksternih revizora	6	0	0	6
	Revizijski odbor potiče suradnju između internih i eksternih revizora, ali se stvara otpor od strane eksternih revizora	3	0	0	3
	Revizijski odbor nedovoljno potiče suradnju između internih i eksternih revizora	1	0	0	1
	Revizijski odbor ne potiče nikakav oblik suradnje između internih i eksternih revizora	2	2	0	4
	Ne mogu procijeniti	4	1	0	5
	Ne postoji revizijski odbor	0	0	14	14
Ukupno	16	3	14	33	

Izvor: Izrada autora

Prethodna tablica u odnos stavlja postojanje revizijskog odbora, te napore revizijskog odbora u poticanju suradnje između internih i eksternih revizora. 14 (42,42%) organizacija uopće nema revizijski odbor, dok ih 5 (15,15%) ne može procijeniti poticanje suradnje između internih i eksternih revizora. Od 2 organizacije koje imaju neučinkovit revizijski odbor za očekivati je da neće poticati nikakav oblik suradnje, što je i vidljivo iz tablice. 16 (48,48%) organizacija ima učinkovit revizijski odbor, od kojih 4 (25%) ne mogu procijeniti poticanje suradnje između revizora, kod 2 (12,5%) organizacije revizijski odbor ne potiče nikakav oblik suradnje, u 1 (6,25%) organizaciji potiče ali nedovoljno, dok u 9 (56,25%) organizacija revizijski odbor aktivno potiče suradnju između internih i eksternih revizora, ali kod 3 organizacije se stvara problem otpora od strane eksternih revizora.

Jedno od glavnih pitanja koje je ključno za ovo istraživanje je ocjena suradnje službe interne revizije s eksternim revizorima u pribavljanju revizijskih dokaza i u osiguravanju izravne pomoći eksternoj reviziji uz usmjeravanje, nadzor i pregled eksternog revizora. Budući da je ovo pitanje postavljeno kao skala, za ove varijable računaju se osnovne frekvencije svih odgovora kako bi se mogao donijeti smislen zaključak na temelju odgovora ispitanika. Iz tablice vidimo da je za ocjenu suradnje o korištenju radom službe interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza minimalna vrijednost 1, a maksimalna 5. Srednja

vrijednost odgovora svih ispitanika za tu varijablu iznosi 2,52. Ocjena suradnje o korištenju interne revizije radi osiguravanja izravne pomoći uz nadzor eksternog revizora na temelju tablice govori kako je minimalna vrijednost varijable 1, a maksimalna 4, što znači da nitko od ispitanika na ovu varijablu nije odgovorio da postoji visoka razina suradnje u osiguravanju izravne pomoći. Zbog toga je srednja vrijednost ove varijable nešto veća nego prethodna i iznosi 2,33. Prema izračunatom modu za ove dvije varijable vidimo da je za korištenje radom službe interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza najčešći odgovor na skali bio 3, dok je kod korištenja radom internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći uz nadzor eksternog revizora najčešći odgovor bio 1. Standardna devijacija definira se kao prosječno odstupanje vrijednosti numeričkog obilježja od aritmetičke sredine. U obe varijable suradnje internih i eksternih revizora standardna devijacija veća je od 1 što možemo pripisati malom uzorku ispitanika.

Tabela 17: Izračun osnovnih frekvencija za varijable koje definiraju suradnju interne i eksterne revizije

		Korištenje radom službe interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza	Korištenje radom internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći uz nadzor eksternog revizora
Uzorak	Odgovoreno	33	33
	Bez odgovora	0	0
Aritmetička sredina		2,52	2,33
Medijan		3,00	2,00
Mod		3	1
Standardna devijacija		1,093	1,315
Minimum		1	1
Maksimum		5	4

Izvor: Izrada autora

5.4 Testiranje hipoteza

Poglavlje testiranje hipoteza bavi se statističkom obradom podataka u programu SPSS (*Statistical Package for Social Sciences*) kroz provođenje testova te interpretaciju rezultata o odnosima testiranih varijabli na temelju pitanja postavljenih u anketnom upitniku. Za testiranje hipoteza koriste se dvije zavisne varijable, a to su područje suradnje interne i eksterne revizije u prikupljanju revizijskih dokaza te u osiguravanju izravne pomoći eksternim revizorima, dok sve ostale varijable koje su stavljene u odnos su nezavisne. Promatra se kako pojedine varijable poput obilježja funkcije interne revizije i učinkovitost revizijskog odbora utječu na suradnju eksterne i interne revizije.

H₁: Obilježja funkcije interne revizije značajno utječu na suradnju između interne i eksterne revizije.

H₁ hipoteza definira da se testiraju obilježja funkcije interne revizije i njihov utjecaj na suradnju interne i eksterne revizije. Budući da su obilježja funkcije raznovrsna, za potrebe ovog istraživanja formirane su tri podhipoteze koje u obzir uzimaju neka od obilježja interne revizije, čijim se pojedinačnim testiranjem i interpretacijom dobivenih rezultata donose zaključci za hipotezu H₁.

H_{1a}: Vrsta usluga koje interna revizija pruža unutar organizacije značajno utječe na suradnju internih i eksternih revizora.

Dvije su vrste usluga koje služba interne revizije može pružati unutar organizacije, a to su isključivo revizijske, odnosno jamstvene te revizijske i savjetodavne. Za testiranje hipoteze koristi se pitanje „*Vrste usluga koje interna revizija pruža u Vašoj organizaciji*“. Na navedeno pitanje ispitanici su imali mogućnost odabira da pružaju isključivo revizijske usluge ili revizijske i savjetodavne. Za ovu hipotezu koristi se Mann Whitney U-test za dva nezavisna uzorka koja se mjere pomoću redosljedne skale.

Tabela 18: Rangovi suradnje interne i eksterne revizije prema vrsti usluga koje interna revizija pruža u organizaciji

	Vrste usluga koje pruža interna revizija	Uzorak	Srednja vrijednost	Suma srednjih vrijednosti
Korištenje radom službe interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza	Isključivo revizijske	4	19,50	78,00
	I revizijske i savjetodavne	29	16,66	483,00
	Ukupno	33		
Korištenje radom internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći uz nadzor eksternog revizora	Isključivo revizijske	4	16,13	64,50
	I revizijske i savjetodavne	29	17,12	496,50
	Ukupno	33		

Izvor: Izrada autora

Iz tablice 17. kada je riječ o korištenju radom službe interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza vidimo da interni revizori koji pružaju isključivo revizijske usluge u organizaciji imaju bolji rang suradnje s eksternom revizijom (19,50) od onih koji pružaju i revizijske i savjetodavne usluge (16,66). Kod osiguravanja izravne pomoći internih revizora u radu eksterne revizije to pak nije slučaj. Prema rezultatima bolju suradnju s eksternom revizijom

imaju organizacije koje pružaju i revizijske i savjetodavne usluge (17,12) od organizacija koje pružaju isključivo revizijske usluge (16,13).

Tabela 19: Rezultati Mann-Whitney U-testa za zadani uzorak ispitanika

	Korištenje radom službe interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza	Korištenje radom internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći uz nadzor eksternog revizora
Mann-Whitney U	48,000	54,500
Wilcoxon W	483,000	64,500
Z	-,581	-,204
Asymp. Sig. (2-tailed)	,561	,838
Exact Sig. [2*(1-tailed Sig.)]	,613	,852
a. Grouping Variable: Vrste usluga koje pruža interna revizija		

Izvor: Izrada autora

Prema tablici 18. vidimo da je empirijska signifikantnost u oba slučaja zavisnih varijabli veća od 5% pa se donosi zaključak da nije moguće odbaciti nultu hipotezu, odnosno zaključujemo **da ne postoji statistički značajna razlika u suradnji interne i eksterne revizije ovisno o vrsti usluga koje interna revizija pruža u organizaciji uz signifikantnost testa od 5%. Iz svega navedenog proizlazi da se hipoteza H_{1a} odbacuje.** Premda se hipoteza da vrste usluga koje interna revizija pruža značajno utječe na suradnju interne i eksterne revizije odbacila, vidimo da eksterni revizori koriste rad interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza u većem stupnju ako pružaju isključivo revizijske usluge, dok za korištenje interne revizije radi osiguravanja izravne pomoći stupanj je veći ako pružaju i revizijske i savjetodavne usluge. Potencijalni razlog ovim rezultatima može biti procjena eksternih revizora o neovisnosti i objektivnosti interne revizije. Kroz prikupljanje isključivo revizijskih dokaza pomažu se internom revizijom jer smatraju da je stupanj neovisnosti i objektivnosti veći, dok kod osiguranja izravne pomoći mogu im koristiti i savjeti koje su interni revizori uputili menadžmentu organizacije te sukladno tome procijeniti objektivnost interne revizije u svom radu.

H_{1b} : Način organiziranja funkcije interne revizije značajno utječe na suradnju internih i eksternih revizora.

Za testiranje H_{1b} hipoteze koristi se pitanje „*Funkcija (služba) interne revizije u Vašoj organizaciji organizirana je unutar organizacije, djelomično eksternalizirana ili potpuno eksternalizirana*“. Ovo pitanje prema anketnom upitniku sadrži više od dva nezavisna uzorka

te bi temeljem toga trebalo koristiti Kruskal Wallis test za više od dva nezavisna uzorka koja se mjere pomoću redoslijedne skale, ali zbog malog odgovora o eksteralizaciji službe interne revizije ovu varijablu smo definirali u SPSS-u kao organizacija službe interne revizije unutar organizacije i eksteralizirana služba interne revizije zbog čega ćemo koristiti Mann-Whitney U-test za dva nezavisna uzorka koja se mjere pomoću redoslijedne skale.

Tabela 20: Rangovi suradnje interne i eksterne revizije prema organizaciji interne revizije

	Organizacija interne revizije	Uzorak	Srednja vrijednost	Suma srednjih vrijednosti
Korištenje radom službe interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza	Unutar organizacije	31	16,71	518,00
	Eksteralizirana	2	21,50	43,00
	Total	33		
Korištenje radom internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći uz nadzor eksternog revizora	Unutar organizacije	31	16,50	511,50
	Eksteralizirana	2	24,75	49,50
	Total	33		

Izvor: Izrada autora

Prema tablici 19. vidimo da je za korištenje radom službe interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza bolji rang suradnje ukoliko je služba interne revizije eksteralizirana (21,50). Do istog zaključka dolazimo kada je riječ o korištenju radom internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći uz nadzor eksternog revizora, čiji je rang suradnje s eksternim revizorima veći ukoliko je služba interne revizije eksteralizirana (24,75).

Tabela 21: Rezultati Mann-Whitney U-testa za zadani uzorak ispitanika

	Korištenje radom službe interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza	Korištenje radom internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći uz nadzor eksternog revizora
Mann-Whitney U	22,000	15,500
Wilcoxon W	518,000	511,500
Z	-,715	-1,239
Asymp. Sig. (2-tailed)	,475	,215
Exact Sig. [2*(1-tailed Sig.)]	,545	,273

a. Grouping Variable: **Organizacija interne revizije**

Izvor: Izrada autora

Prema rezultatima empirijske signifikantnosti dobivenim na temelju Mann-Whitney U-testa vidimo da je u oba slučaja veća od 5%. Sukladno tome, **ne može se odbaciti nulta hipoteza da ne postoji statistički značajna razlika u suradnji interne i eksterne revizije ovisno o organizaciji službe interne revizije, odnosno početno postavljena hipoteza da organizacija službe interne revizije značajno utječe na suradnju interne i eksterne revizije se odbacuje.** Zanimljivi su rezultati suradnje interne i eksterne revizije kako za

pribavljanje revizijskih dokaza tako i za osiguravanje izravne pomoći. Naime, vidimo da je stupanj suradnje veći ukoliko je interna revizija eksternalizirana. Postoji mogućnost da eksterni revizori smatraju da ako je interna revizija eksternalizirana manja je pristranost onih koji je obavljaju, a samim time je veća njihova objektivnost i neovisnost u provođenju procesa interne revizije. Postavlja se pitanje znači li to da bi eksterna revizija više surađivala s internom revizijom ukoliko bi ona bila eksternalizirana?

H_{1c}: Kvaliteta rada interne revizije značajno utječe na suradnju internih i eksternih revizora.

Kvaliteta interne revizije jednim dijelom anketnog upitnika ispitana je pitanjem koje je za potrebe istraživanja razdvojeno na 4 varijable. Ispitanici su imali mogućnost odgovora s *Da* ili *Ne* na ova pitanja. Sljedeća pitanja uzeta su u obzir za testiranje H_{1c} hipoteze: „*Odjel interne revizije raspolaže adekvatnim resursima za rad*“, „*Interna revizija se u potpunosti obavlja u skladu sa Standardima interne revizije Međunarodnog instituta internih revizora*“, „*Služba interne revizije se adekvatno nadzire*“ te „*Rad službe interne revizije se adekvatno vrednuje*“. Za svako od navedenih pitanja proveden je Mann-Whitney U-test budući da imamo dva nezavisna uzorka. H_{1c} hipoteza temelji se na provedbi četiri posebna testa, te se zaključak o postavljenoj hipotezi donosi na temelju svih rezultata.

Tabela 22: Rangovi suradnje interne i eksterne revizije uzorka ispitanika prema raspolaganju adekvatnim resursima za rad

	Raspolaganje adekvatnim resursima	Uzorak	Srednja vrijednost	Suma srednjih vrijednosti
Korištenje radom službe interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza	Da	26	18,52	481,50
	Ne	7	11,36	79,50
	Ukupno	33		
Korištenje radom internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći uz nadzor eksternog revizora	Da	26	19,04	495,00
	Ne	7	9,43	66,00
	Ukupno	33		

Izvor: Izrada autora

Na temelju rezultata donosimo zaključak da je kod obe zavisne varijable suradnja interne revizije s eksternom revizijom bolja ako raspolažu adekvatnim resursima za rad. To je i za očekivati jer ukoliko interna revizija neometano pristupa svom radu te ima sve uvjete za kvalitetno provođenje procesa interne revizije i eksterni revizori će više uzimati u obzir

kvalitetu provedenog procesa, a samim tim i korištenje internih revizora za osiguravanje pomoći u provođenju analize financijskih izvještaja.

Tabela 23: Rezultati Mann-Whitney U-testa za zadani uzorak ispitanika

	Korištenje radom službe interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza	Korištenje radom internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći uz nadzor eksternog revizora
Mann-Whitney U	51,500	38,000
Wilcoxon W	79,500	66,000
Z	-1,831	-2,472
Asymp. Sig. (2-tailed)	,067	,013
Exact Sig. [2*(1-tailed Sig.)]	,082	,018
a. Grouping Variable: Raspolaganje adekvatnim resursima		

Izvor: Izrada autora

Iz tablice 22. vidimo da je empirijska signifikantnost u prvoj nezavisnoj varijabli 6,7%, a u drugoj iznosi 1,8%. Prema ovim rezultatima dolazimo do zaključka da u prvom slučaju korištenja interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza postoji statistički značajna razlika na razini signifikantnosti od 10% ovisno o raspolaganju adekvatnim resursima za rad, te u slučaju korištenja interne revizije radi osiguravanja izravne pomoći postoji statistički značajna razlika na razini empirijske signifikantnosti od 5%.

Tabela 24: Rangovi suradnje interne i eksterne revizije prema poštivanju Standarda

	Obavljanje interne revizije u skladu sa Standardima	Uzorak	Srednja vrijednost	Suma srednjih vrijednosti
Korištenje radom službe interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza	Da	27	17,30	467,00
	Ne	6	15,67	94,00
	Ukupno	33		
Korištenje radom internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći uz nadzor eksternog revizora	Da	27	17,06	460,50
	Ne	6	16,75	100,50
	Ukupno	33		

Izvor: Izrada autora

Promatranjem rezultata iz tablice 23. za obe varijable korištenja interne revizije u analizi financijskih izvještaja vidimo da je rang suradnje veći ukoliko se interna revizija u svom radu vodi Standardima interne revizije Međunarodnog instituta internih revizora.

Tabela 25: Rezultati Mann-Whitney U-testa za zadani uzorak ispitanika

	Korištenje radom službe interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza	Korištenje radom internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći uz nadzor eksternog revizora
Mann-Whitney U	73,000	79,500
Wilcoxon W	94,000	100,500
Z	-,393	-,074
Asymp. Sig. (2-tailed)	,694	,941
Exact Sig. [2*(1-tailed Sig.)]	,733	,946
a. Grouping Variable: Obavljanje interne revizije u skladu sa Standardima		

Izvor: Izrada autora

Uspoređujući empirijske signifikantnosti dviju varijabli sa zadanom varijablom od 5%, može se zaključiti da je empirijska signifikantnost za oba slučaja veća od 5%, što bi značilo da ne postoji statistički značajna razlika suradnje obzirom na poštivanje Standarda.

Tabela 26: Rangovi suradnje interne i eksterne revizije prema nadziranju interne revizije

	Nadziranje službe interne revizije	Uzorak	Srednja vrijednost	Suma srednjih vrijednosti
Korištenje radom službe interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza	Da	29	17,55	509,00
	Ne	4	13,00	52,00
	Ukupno	33		
Korištenje radom internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći uz nadzor eksternog revizora	Da	29	17,53	508,50
	Ne	4	13,13	52,50
	Ukupno	33		

Izvor: Izrada autora

Rezultati ovog testa dovode do zaključka da je rang suradnje interne i eksterne revizije veći ukoliko postoji adekvatno nadziranje i to je slučaj za obe varijable suradnje interne i eksterne revizije, i za pribavljanje revizijskih dokaza i za osiguravanje izravne pomoći.

Tabela 27: Rezultati Mann-Whitney U-testa za zadani uzorak ispitanika

	Korištenje radom službe interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza	Korištenje radom internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći uz nadzor eksternog revizora
Mann-Whitney U	42,000	42,500
Wilcoxon W	52,000	52,500
Z	-,929	-,906
Asymp. Sig. (2-tailed)	,353	,365
Exact Sig. [2*(1-tailed Sig.)]	,407	,407
a. Grouping Variable: Nadziranje službe interne revizije		

Izvor: Izrada autora

I prema ovoj tablici ako usporedimo empirijsku signifikantnost obe varijable vidimo da je ona veća od 5%, što također dovodi do zaključka da ne postoji statistički značajna razlika u suradnji s obzirom na nadziranje službe interne revizije.

Tabela 28: Rangovi suradnje interne i eksterne revizije prema vrednovanju rada interne revizije

	Vrednovanje rada službe interne revizije	Uzorak	Srednja vrijednost	Suma srednjih vrijednosti
Korištenje radom službe interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza	Da	22	16,80	369,50
	Ne	11	17,41	191,50
	Ukupno	33		
Korištenje radom internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći uz nadzor eksternog revizora	Da	22	18,75	412,50
	Ne	11	13,50	148,50
	Ukupno	33		

Izvor: Izrada autora

Tablica 22. prema rangovima suradnje interne i eksterne revizije dovodi do zaključka da je za prvu varijablu korištenja interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza veća ukoliko ne postoji vrednovanje interne revizije, dok je za korištenje radom interne revizije radi osiguravanja izravne pomoći veća suradnja ukoliko postoji adekvatno vrednovanje interne revizije.

Tabela 29: Rezultati Mann-Whitney U-testa za zadani uzorak ispitanika

	Korištenje radom službe interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza	Korištenje radom internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći uz nadzor eksternog revizora
Mann-Whitney U	116,500	82,500
Wilcoxon W	369,500	148,500
Z	-,181	-1,557
Asymp. Sig. (2-tailed)	,856	,119
Exact Sig. [2*(1-tailed Sig.)]	,866	,143
a. Grouping Variable: Vrednovanje rada službe interne revizije		

Izvor: Izrada autora

Usporedbom empirijskih signifikantnosti ovih dviju varijabli vidimo da su za oba slučaja opet veće od 5%, što znači da ne vrednovanje rada ne utječe značajno na suradnju interne i eksterne revizije.

Promatrajući sva četiri provedena testa za navedena pitanja možemo zaključiti da gotovo svi rezultati dovode do zaključka da se ne može odbaciti nulta hipoteza da kvaliteta rada interne revizije ne utječe značajno na suradnju između interne i eksterne revizije, odnosno odbacuje se početno postavljena hipoteza. Uzimajući u obzir četiri

varijable koje definiraju kvalitetu interne revizije (raspolaganje adekvatnim resursima za rad, poštivanje Standarda, nadziranje i vrednovanje interne revizije) uočavamo da je gotovo kod svih varijabli korištenje interne revizije u procesu revizije finansijskih izvještaja veće ukoliko su sve kvalitete zadovoljene. Iako su gotovo sve hipoteze koje su prvotno postavljene odbačene, logičan je slijed da bi eksterni revizori koristili rad interne revizije ako je on kvalitetno proveden i ako posjeduju odgovarajuće uvjete za rad. Potencijalni problem zbog kojeg su se hipoteze odbacile je nedovoljno prepoznata uloga interne revizije u organizaciji i nedovoljno razumijevanje njihova rada. Eksterni revizori nipošto ne žele preuzimati rizik korištenja interne revizije ako bi to dovelo do neprepoznavanja značajnih pogrešnih prikaza u finansijskim izvještajima i zato se vjerojatno više odlučuju na samostalan rad. Osim što uloga interne revizije u poduzećima još uvijek nije dovoljno prepoznata, još jedan problem koji je doveo do odbacivanja navedenih hipoteza je malen uzorak ispitanika koji su ispunili upitnik. Moglo bi se zaključiti da bi rezultati bili drugačiji, tj. da se hipoteze ne bi odbacile da je u istraživanju sudjelovalo više ispitanika, što je u ovom slučaju faktor na koji se nije moglo utjecati.

H₂: Učinkovitost revizijskog odbora kao internog mehanizma korporativnog upravljanja značajno utječe na suradnju internih i eksternih revizora.

Za ispitivanje H₂ hipoteze korišteno je pitanje „*Ima li Vaša organizacija uspostavljen revizijski odbor*“. Ispitanici su imali tri mogućnosti odgovora na ovo pitanje, a to su da postoji revizijski odbor, revizijski odbor postoji ali nije učinkovit te ne postoji revizijski odbor. Može se zaključiti da opet postoje više od dva nezavisna uzorka te se za testiranje hipoteze H₂ koristi Kruskal-Wallis test za više od dva nezavisna uzorka koji se mjere pomoću redoslijedne skale.

Tabela 30: Rangovi suradnje interne i eksterne revizije prema postojanju revizijskog odbora

	Revizijski odbor	Uzorak	Srednja vrijednost
Korištenje radom službe interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza	Učinkovit revizijski odbor	16	17,38
	Neučinkovit revizijski odbor	3	15,83
	Nema revizijski odbor	14	16,82
	Ukupno	33	
Korištenje radom internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći uz nadzor eksternog revizora	Učinkovit revizijski odbor	16	19,59
	Neučinkovit revizijski odbor	3	15,00
	Nema revizijski odbor	14	14,46
	Ukupno	33	

Izvor: Izrada autora

Tablica 21. navodi nas na zaključak da organizacije koje imaju učinkovit revizijski odbor imaju i bolji rang suradnje s eksternom revizijom što je i za očekivati budući da se na taj način osigurava kvalitetna komunikacija između ovih dviju strana. Vidimo da je to slučaj za obe nezavisne varijable kada je u pitanju postojanje učinkovitog revizijskog odbora. Veći je rang suradnje u korištenju internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći uz nadzor eksternog revizora kad organizacija ima učinkovit revizijski odbor nego u prikupljanju revizijskih dokaza.

Tabela 31: Rezultati Kruskal-Wallis testa za zadani uzorak ispitanika

	Korištenje radom službe interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza	Korištenje radom internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći uz nadzor eksternog revizora
Chi-Square	,080	2,516
df	2	2
Asymp. Sig.	,961	,284
a. Kruskal Wallis Test		
b. Grouping Variable: Revizijski odbor		

Izvor: Izrada autora

Empirijska vrijednost Kruskal-Wallis testa prema tablici 22. iznosi 0,080 za varijablu korištenja interne revizije u prikupljanju revizijskih dokaza, te 0,284 u slučaju korištenja radom interne revizije radi osiguravanja izravne pomoći. **Uspoređujući odgovarajući tablični hi-kvadrat koji iznosi 5,99, s dobivenim vrijednostima vidimo da je u oba slučaja tablična vrijednost veća nego empirijska. Iz ovoga zaključujemo da se na temelju provedenog testiranja ne može odbaciti nulta hipoteza da ne postoji značajna razlika između suradnje interne i eksterne revizije s obzirom na uspostavljenost revizijskog odbora. Pogledamo li vrijednosti empirijske signifikantnosti koje iznose 96,1% te 28,4%, opet dolazimo do istog zaključka da se nulta hipoteza o nepostojanju statistički značajne razlike ne može odbaciti, budući da su vrijednosti veće od 5%. Iz svega navedenog dolazimo do konačnog zaključka da se početno postavljena hipoteza odbacuje.**

6. ZAKLJUČAK

Doprinos i važnost interne revizije u Republici Hrvatskoj za poduzeća još je uvijek relativno malen. Poduzeća koja imaju ustrojenu službu interne revizije ni sama ne smatraju da je ta funkcija potencijalno bitan faktor u ostvarenju uspješnosti poduzeća i nije prepoznata kao takva. Iako se funkcija interne revizije, odnosno njeno područje i opseg rada bitno promijenio u odnosu na same začetke njezinog ustrojstva, još uvijek postoji problem neprepoznavanja interne revizije kao odjela koji bitno može pomoći menadžmentu u poboljšanju učinkovitosti poslovanja. Tradicionalni pristup interne revizije, od isključivo računovodstvenog nadzora te usklađenosti s propisima i zakonima, postepeno se okreće prema suvremenom pristupu interne revizije koji karakterizira ustrojstvo učinkovitih internih kontrola te upravljanje i ukazivanje na najznačajnije rizike za poduzeće. Na temelju provedenog istraživanja može se zaključiti da su se sve početno postavljene hipoteze o suradnji interne revizije s eksternom revizijom odbacile. Premda rezultati nisu u potpunosti za očekivati i nisu potpuno realni, kao jedan od najvećih uzroka dobivenih rezultata je nedovoljan uzorak ispitanika. Naime, u Republici Hrvatskoj licencirano je preko 1000 ovlaštenih internih revizora, dok se upitnik temeljio na istraživanju njih 33 i zbog toga je teško doći do zaključka o stvarnom stanju interne revizije u Hrvatskoj o nekim definiranim pitanjima. Potencijalna istraživanja u budućnosti definitivno bi trebala obuhvatiti veći broj internih revizora te još dublje razviti tematiku odnosa interne i eksterne revizije, kako bi se pojasnio način njihove suradnje te istražili potencijalni razlozi nesuradnje. Na temelju anketnog upitnika dobiveni su pojedini razlozi nesuradnje interne i eksterne revizije sa stajališta internih revizora. Samo neki od njih su: nepovjerenje, neprenosivost odgovornosti, različita metodologija rada, podcjenjivanje i nerazumijevanje uloge interne revizije, izostanak rizika financijskog izvještavanja i slično. Iz navedenog se može zaključiti da i pored dosadašnjeg uloženog truda, interni revizori i Međunarodni institut internih revizora te sve druge organizacije koje se bave unaprjeđenjem i razvojem funkcije interne revizije moraju još dugo vremena ulagati veliki napor kako bi se funkcija interne revizije prepoznala kao bitan faktor u stvaranju dodane vrijednosti poduzeća.

SAŽETAK

Glavna svrha ovog istraživanja je uvidjeti stanje interne revizije u RH kroz njezina obilježja te dobiti uvid u odnos između interne i eksterne revizije. Istraživanje se temelji na odgovorima anketnih upitnika koji su poslani internim revizorima. Naime, iako nije poznat broj internih revizora kojima je upitnik poslan, na temelju rezultata možemo zaključiti da je uzorak malen jer su se neke hipoteze koje bi potencijalno mogle utjecati na suradnju eksternih revizora s internim revizorima odbacile. Definiranjem pojedinih pitanja anketnog upitnika kao nezavisnih varijabli, promatrao se njihov utjecaj u promjeni suradnje eksterne revizije s internom revizijom. Provedena su dva neparametrijska testa za postavljene hipoteze ovisno o broju nezavisnih uzoraka koji su bili definirani postavljenim pitanjima. Usporedbom rezultata dobivenih korištenjem statističkih testova za testiranje hipoteza možemo zaključiti da i dalje postoji otpor od strane eksterne u suradnji s internom revizijom. Nepovjerenje, neprenosivost odgovornosti te podcjenjivanje i nerazumijevanje uloge interne revizije tek su neki od bitnih čimbenika koji utječu na nezadovoljavajuću razinu suradnje između internih i eksternih revizora.

Ključne riječi: *obilježja funkcije interne revizije, eksterna revizija, suradnja interne i eksterne revizije*

SUMMARY

The main purpose of this study was to find out the state of internal audit in the Republic of Croatia through its characteristics and to gain insight into the relationship between internal and external auditing. The research was based on the responses of survey questionnaires that were sent to internal auditors. Although the number of internal auditors who received the questionnaire is unknown, we can conclude from the results that the sample was too small because some hypotheses that might potentially affect the cooperation of external auditors with internal auditors were rejected. By defining individual questions of the questionnaire as independent variables, we observed their influence in changing the cooperation of external audit with internal audit. Two non-parametric tests were performed for hypotheses based on the number of independent samples defined by the set of questions. By comparing the results obtained using statistical tests, it can be concluded that there is still collaboration resistance

between internal and external audit. Uncertainty, non-transferability of responsibilities, underestimation and lack of understanding of the role of internal auditing are just some of the important factors that affect the unsatisfactory level of cooperation between internal and external auditors.

Key words: *internal audit characteristics, external audit, cooperation between internal and external audit*

LITERATURA:

1. Andrew, D., Bailey, Jr., Gramling, A.A., Ramamoorti, S. (2003): Research Opportunities in Internal Auditing: Anderson, U. Chapter 4: Assurance and consulting services, IIA, Florida, str. 97-129.
2. ECIIA (2013): Improving cooperation between internal and external audit, ECIIA, Belgium
3. Filipović, I. (2009): Revizija, Sinergija, Zagreb
4. Ježovita, A. (2013): Interna revizija i kontrola, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika sekcija internih revizora, Zagreb – Biograd na Moru: Mogućnosti potpunog ili djelomičnog outsourcinga funkcije interne revizije, str. 177-189.
5. Međunarodni revizijski standard 610 (izmijenjen 2013): Korištenje radom internih revizora, IASB, raspoloživo na <http://www.propisi.hr/print.php?id=5677>
6. Mortel, C. (2016): Outsource vs. insource in Internal Audit: what's the right approach?, raspoloživo na:
<https://home.kpmg.com/au/en/home/insights/2016/09/internal-audit-outsource-vs-insource.html>
7. Pivac, S. (2010): Statističke metode, Ekonomski fakultet Split, Split
8. PriceWaterhouseCooper (2009): Internal Audit in Croatia, market survey,PWC,HIIR, raspoloživo na:
http://www.pwc.hr/en/publikacije/assets/istrazivanje/ia_report_2009_eng.pdf
9. PriceWaterhouseCooper (2012): Stanje interne revizije u Hrvatskoj, istraživanje tržišta, PWC, HIIR, raspoloživo na:
https://www.pwc.hr/hr/publikacije/assets/istrazivanje/ia_report_2012.pdf

10. Pundman, S., International Audit outsourcing, raspoloživo na: <https://www2.deloitte.com/us/en/pages/risk/articles/internal-audit-outsourcing-meeting-the-evolving-demands-of-the-organization.html>
11. Rozga, A. (2009): Statistika za ekonomiste, Ekonomski fakultet Split, Split
12. Sever Mališ, S., Tušek, B., Žager, L. (2012): Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb
13. Smita, G., Ankush, P. (2012): Internal Audit Outsourcing vs. In-house, raspoloživo na: https://ctconline.org/pdf/chamber-journal/CJ_September_2012/CJ_Sep_2012_15.pdf
14. Spencer Pickett K. H., (2011): The essential guide to internal auditing, Wiley, United Kingdom
15. Thompson, R. M. (2013): A Conceptual Framework of Potential Conflicts with the Role of the Internal Auditor in Enterprise Risk Management, Accounting and Finance Research, 2 (3), str. 65-77.
16. Tipurić, D. i suradnici (2008): Korporativno upravljanje, Sinergija, Zagreb
17. Tušek, B., Žager, L., Barišić, I. (2014): Interna revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb
18. Tušek, B., Žager, L. (2008): Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb,
19. Tušek, B., Sever, S. (2007): Uloga interne revizije u povećanju kvalitete poslovanja poduzeća u Republici Hrvatskoj – empirijsko istraživanje, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, str. 273-294.
20. Zelenika, R. (2014): Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog rada, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci, Rijeka

POPIS SLIKA

Slika 1: Kriteriji za ocjenu i određenje postupka ocjene poslovanja poduzeća	18
Slika 2: Povijesni razvoj pravila za obavljanje interne revizije	20
Slika 3: Organizacijska shema odjela interne revizije	29
Slika 4: Korporativno upravljanje	33
Slika 5: Spol ispitanika	52
Slika 6: Dob ispitanika	52
Slika 7: Porijeklo kapitala	55
Slika 8: Odnos revizijskih i savjetodavnih usluga	56

POPIS TABLICA

Tabela 1: Prikaz standarda po skupinama	23
Tabela 2: Različite uloge interne i eksterne revizije	45
Tabela 3: Odnos spola i dobi ispitanika	51
Tabela 4: Odnos spola i radnog iskustva ispitanika	53
Tabela 5: Odnos poduzeća koji su subjekt od javnog interesa i uspostavljenosti revizijskog odbora	54
Tabela 6: Djelatnost organizacije anketiranih ispitanika	54
Tabela 7: Organizacija interne revizije i vrste usluga koje pružaju	55
Tabela 8: Odnos revizijskih i savjetodavnih usluga	56
Tabela 9: Imenovanje rukovoditelja interne revizije	57
Tabela 10: Odgovornost rukovoditelja interne revizije	58
Tabela 11: Posjedovanje certifikata	59
Tabela 12: Raspolaganje adekvatnim resursima za rad	59
Tabela 13: Obavljanje interne revizije u skladu sa Standardima interne revizije	60
Tabela 14: Nadziranje službe interne revizije	60
Tabela 15: Vrednovanje rada službe interne revizije	60
Tabela 16: Poticanje revizijskog odbora u suradnji interne i eksterne revizije i postojanje revizijskog odbora	61
Tabela 17: Izračun osnovnih frekvencija za varijable koje definiraju suradnju interne i eksterne revizije	62

Tabela 18: Rangovi suradnje interne i eksterne revizije prema vrsti usluga koje interna revizija pruža u organizaciji	63
Tabela 19: Rezultati Mann-Whitney U-testa za zadani uzorak ispitanika	64
Tabela 20: Rangovi suradnje interne i eksterne revizije prema organizaciji interne revizije	65
Tabela 21: Rezultati Mann-Whitney U-testa za zadani uzorak ispitanika	65
Tabela 22: Rangovi suradnje interne i eksterne revizije uzorka ispitanika prema raspolaganju adekvatnim resursima za rad	66
Tabela 23: Rezultati Mann-Whitney U-testa za zadani uzorak ispitanika	67
Tabela 24: Rangovi suradnje interne i eksterne revizije prema poštivanju Standarda	67
Tabela 25: Rezultati Mann-Whitney U-testa za zadani uzorak ispitanika	68
Tabela 26: Rangovi suradnje interne i eksterne revizije prema nadziranju interne revizije	68
Tabela 27: Rezultati Mann-Whitney U-testa za zadani uzorak ispitanika	68
Tabela 28: Rangovi suradnje interne i eksterne revizije prema vrednovanju rada interne revizije	69
Tabela 29: Rezultati Mann-Whitney U-testa za zadani uzorak ispitanika	69
Tabela 30: Rangovi suradnje interne i eksterne revizije prema postojanju revizijskog odbora	70
Tabela 31: Rezultati Kruskal-Wallis testa za zadani uzorak ispitanika	71

PRILOZI

Anketni upitnik

Upitnik o obilježjima funkcije interne revizije i suradnji s eksternom revizijom

Poštovani interni revizori,

u okviru diplomskog rada provodim istraživanje o obilježjima interne (unutarnje) revizije u Republici Hrvatskoj i suradnji s eksternom revizijom. Molim Vas, da izdvojite 5 minuta Vašeg dragocjenog vremena i odgovorite na kratka pitanja iz Upitnika. Svi odgovori na anketna pitanja su anonimni, a rezultati istraživanja će se prikazivati na zbirnoj osnovi.

Zahvaljujem!

Antonela Pehar
 Studentica Ekonomskog fakulteta u Splitu
 E-mail: apehar00@efst.hr

Demografska pitanja i obilježja organizacije:

Pročitajte pažljivo pitanja u nastavku i odaberite odgovore koji se odnose na Vaša obilježja i obilježja organizacije u kojoj radite:

1. Spol

- a. Muški b. Ženski

2. Dobna skupina, radno iskustvo u internoj reviziji i radno mjesto

Imam _____ godina i _____ godina radnog iskustva u poslovima interne revizije te radim na radnom mjestu _____.

3. Navedite u koju od navedenih kategorija poduzetnika (prema Zakonu o računovodstvu) spada Vaša organizacija. Također zaokružite odgovor pod d) ako je Vaša organizacija i subjekt od javnog interesa.

- a. Mikro poduzetnici
b. Veliki poduzetnici
c. Mali poduzetnici
d. Subjekt od javnog interesa

4. Ima li vaša organizacija uspostavljen revizijski odbor:

- a. Ima učinkovit revizijski odbor
b. Ima ali on nije učinkovit
c. Nema

5. S obzirom na porijeklo kapitala moja organizacija je pretežito u:

- a. Državnom vlasništvu
b. Privatnom domaćem vlasništvu
c. Privatnom stranom vlasništvu

6. Glavna djelatnost kojom se moja organizacija bavi je:

- a. Proizvodnja
b. Trgovina
c. Financijska industrija
d. Turizam i ugostiteljstvo
e. Građevinarstvo
f. Promet, veze i komunikacije
g. Ostalo: _____

Obilježja funkcije interne revizije:

1. Funkcija (služba) interne revizije u mojoj organizaciji je organizirana:

- a. Unutar organizacije
b. Djelomično eksternalizirana
c. Potpuno eksternalizirana

Ako ste zaokružili odgovor pod b. molim Vas objasnite način i postotak eksternalizacije:

Ako ste zaokružili odgovor pod b. i pod c. molim Vas navedite tko pruža uslugu vanjsku uslugu interne revizije:

- a. Vanjski revizori iz skupine Velika četvorka
- b. Vanjski revizori, članovi ostalih međunarodnih grupacija (osim Velike četvorke)
- c. Ostalo (navesti):_____

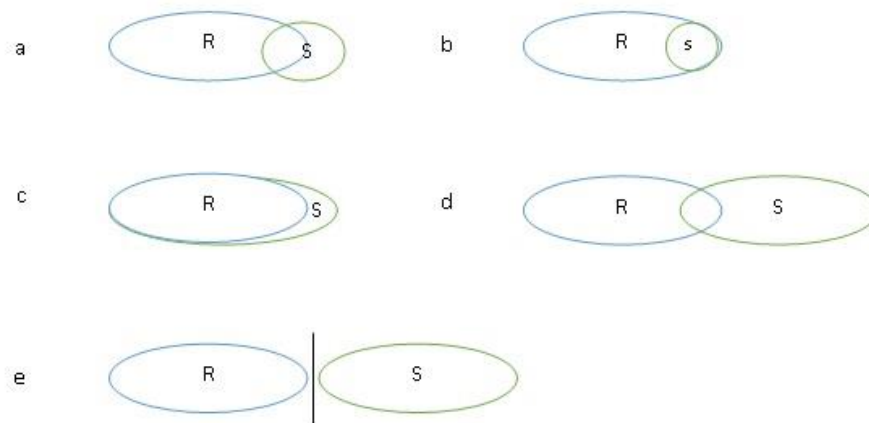
2. Navedite broj zaposlenih u internoj reviziji Vaše organizacije, tj. broj internih revizora koji pružaju uslugu interne revizije (ako je ona eksternalizirana):

3. Vrste usluga koje interna revizija pruža Vašoj organizaciji su:

- a. Isključivo revizijske (jamstvene)
- b. I jamstvene (revizijske) i savjetodavne

Ako ste zaokružili odgovor pod b. molim Vas procijenite udio savjetodavnih usluga u ukupnim usluga koje pruža interna revizija:

4. Koji od sljedećih grafika najbolje pokazuje odnos između revizijskih (R) i savjetodavnih usluga koje interna revizija pruža u Vašoj organizaciji:



5. Rukovoditelja (direktora) interne revizije ili vanjskog pružatelja usluga interne revizije u Vašoj organizaciji imenuje:

- a. Uprava
- b. Revizijski odbor
- c. Nadzorni odbor
- d. Drugo:_____

6. Rukovoditelj (direktor) interne revizije ili vanjski pružatelj usluga interne revizije u Vašoj organizaciji funkcionalno je odgovoran:

- a. Upravi
- b. Revizijskom odboru
- c. Nadzornom odboru
- d. Drugo:_____

7. Koje certifikate posjeduju interni revizori u Vašoj organizaciji:

- a. Lokalne certifikate
- b. Međunarodne certifikate: _____
- c. Bez certifikata

8. Na sljedeća pitanja odgovorite s Da ili Ne:

Pitanja:	Da	Ne
a. Odjel interne revizije raspolaže adekvatnim resursima za rad		
b. Interna revizija se <i>u potpunosti</i> obavlja u skladu sa Standardima interne revizije Međunarodnog instituta internih revizora		
c. Služba interne revizije se adekvatno nadzire		
d. Rad službe interne revizije se adekvatno vrednuje		

Suradnja interne i eksterne revizije:

- 1. Ocjenite dosadašnju razinu suradnje Vaše službe interne revizije s eksternim revizorima u sljedećim područjima, odnosno intenzitet korištenje rada interne revizije od strane eksternih revizora (1- nema suradnje, 5 - visoka razina suradnje):**

Područja suradnje:	1	2	3	4	5
Korištenje radom službe interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza					
Korištenje radom internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći uz usmjeravanje, nadzor i pregled koji obavlja eksterni revizor					

- 2. Ocjenite napore Vašeg revizijskog odbora (ako ga postoji u Vašoj orgnizaciji) u poticanju suradnje između internih i eksternih revizora:**

- a. Revizijski odbor aktivno potiče suradnju između internih i eksternih revizora
- b. Revizijski odbor potiče suradnju između internih i eksternih revizora ali se stvara otpor od strane eksternih revizora
- c. Revizijski odbor nedovoljno potiče suradnju između internih i eksternih revizora
- d. Revizijski odbor ne potiče nikakav oblik suradnje između internih i eksternih revizora
- e. Ne mogu procijeniti
- f. Ne postoji revizijski odbor

- 3. Ako se eksterni revizori ne koriste radom interne revizije, što je prema Vašem mišljenju glavni razlog tome:**
