

dr.sc. Ivana Barišić

Ekonomski fakultet, Sveučilište u Zagrebu, RH

ibarisic@efzg.hr

ISTRAŽIVANJE VAŽNOSTI POTPORE VIŠEG MENADŽMENTA ZA AKTIVNOST INTERNE REVIZIJE NA PRIMJERU PODUZEĆA U REPUBLICI HRVATSKOJ

Prethodno priopćenje

Sažetak

Stvarna korisnost interne revizije moguća je kroz potpuno ostvarenje njezina potencijala i svrhe, a neke od pretpostavki su podržavajuće okruženje u kojem djeluje, odnosno suradnja s menadžmentom koje prepoznaje važnost i podržava rad interne revizije. Odnos s menadžmentom može značajno utjecati na učinkovitost funkcije interne revizije. Adekvatnost odnosa s menadžmentom, kao temeljnim korisnikom interne revizije, važna je zbog omogućavanja rada kroz dostupnost svih potrebnih resursa, kako ljudskih i materijalnih, tako i informacijskih. Interna revizija se razvija kao savjetnička funkcija menadžmenta pa je njegova potpora u obostranom interesu.

Cilj rada je istražiti jesu li interakcija s menadžmentom i potpora višeg menadžmenta internoj reviziji povezane s učinkovitošću interne revizije, odnosno kakav vid potpore menadžmenta se u tom odnosu iskazuje kao najznačajniji. Empirijsko istraživanje je provedeno na primjeru poduzeća u Republici Hrvatskoj. Ustanovljeno je da su interakcija s menadžmentom i potpora menadžmenta internoj reviziji statistički značajno povezani s učinkovitošću interne revizije te u poduzećima u kojima postoji bolja interakcija s menadžmentom i potpora internoj reviziji, veća je šansa da će interna revizija biti učinkovita. Također, prema rezultatima istraživanja, kod poduzeća kod kojih rukovoditelj interne revizije ima veću mogućnost direktnog pristupa višem menadžmentu te gdje viši menadžment osigurava internoj reviziji u većoj mjeri neometan pristup svim sektorima u poduzeću i direktnu komunikaciju s ostalim razinama menadžmenta (nižom i srednjom) interna revizija je učinkovitija, odnosno njezine preporuke se prihvaćaju u većem stupnju.

Ključne riječi: *interna revizije, potpora menadžmenta, učinkovitost interne revizije*

JEL: M420

1. UVOD

Adekvatnost odnosa s menadžmentom, kao temeljnim korisnikom interne revizije, važna je zbog omogućavanja rada interne revizije kroz dostupnost svih potrebnih resursa, kako ljudskih i materijalnih, tako i informacijskih. Interna revizija se razvija kao savjetnička funkcija menadžmenta pa je njegova potpora u obostranom interesu. Stvarna korist interne revizije moguća je kroz potpuno ostvarenje njezina potencijala i svrhe, a neke od pretpostavki su podržavajuće okruženje u kojem djeluje, s menadžmentom koje prepoznaje važnost i podržava rad interne revizije.

Odnos s menadžmentom može značajno utjecati na učinkovitost funkcije interne revizije. S obzirom na njezinu ulogu u korporativnom upravljanju, učinkovitost funkcije interne revizije postaje iznimno značajna, a kontinuirano unapređenje učinkovitosti interne revizije, odnosno njezine uloge u stvaranju dodane vrijednosti jedan je od načina poboljšanja učinkovitosti korporativnog upravljanja u cjelini.

Učinkovitost (eng. effectiveness) je pojam koji predstavlja sposobnost ostvarenja planiranih rezultata, odnosno postavljenih ciljeva ili učinaka, a definicija učinkovitosti interne revizije se najčešće izvodi iz tih općih definicija kao stupanj postizanja zadanih ciljeva, odnosno razina ostvarenja svog *raison d'être* ili razloga postojanja (Mihret & Yismaw, 2007., str. 470.). Dittenhoffer (2001., str. 445.) definira učinkovitost kao razinu ostvarenja željenih stanja, odnosno postavljenih ciljeva te smatra kako izvedba interne revizije utječe na učinkovitost samog revidiranog subjekta, a ispitivanje i mjerenje učinkovitosti smatra važnim, iako ističe da je zbog kompleksnosti same aktivnosti utvrđivanje kriterija za mjerenje učinkovitosti otežano.

Sarens (2009., str. 3.) upućuje na važnost istraživanja značenja učinkovitosti interne revizije kao i njezinog utjecaja na korporativno upravljanje, naglašavajući da se o učinkovitoj internoj reviziji može govoriti samo kada njezina aktivnost ima pozitivan utjecaj na kvalitetu korporativnog upravljanja. Svoj zaključak temelji na razmišljanjima Gramlinga, et al. (2004., str.194-196.) koji internu reviziju promatraju kroz perspektivu jednog od temelja (eng. *cornerstone*) korporativnog upravljanja te zaključuju kako kvaliteta funkcije interne revizije utječe na povezanost s ostalim sudionicima korporativnog upravljanja (menadžmentom, revizijskim odborom i eksternom revizijom), a posljedično i na kvalitetu korporativnog upravljanja. Neprekidno poboljšavanje učinkovitosti utječe na poboljšanje kvalitete, s obzirom da učinkovitost zajedno s djelotvornosti (eng. *efficiency*) čini aspekte kvalitete (Slišković, 1989., citirano u Vuko, 2009., str. 63.).

Važnost profesionalne suradnje i potpore menadžmenta bez ograničavajućih intervencija za kvalitetno i učinkovito djelovanje interne revizije podržavaju mnogi autori (Christopher et. al., 2009.; Cohen & Sayag, 2010.). Karakteristike njihova međusobnog odnosa utječu na percepciju menadžmenta o internoj reviziji što je izravno povezano s razinom potpore koju će menadžment pružiti internoj reviziji, kako u smislu omogućavanja resursa, tako i u drugim aspektima potpore. Prema rezultatima nekih prethodnih istraživanja menadžment je taj koji definira orijentaciju interne revizije (Nagy & Cenker, 2002.), a važnost njihova odnosa za svakodnevno funkcioniranje interne revizije u poduzeću naglašena je i Standardima, koji obvezuju na administrativnu odgovornost upravo višem menadžmentu, odnosno upravi. Interakcija, odnosno mogućnost neposrednog pristupa i komunikacije s višim menadžmentom nužna je zbog bolje upućenosti interne revizije u eventualne strateške promjene u upravljanju poduzećem i rizike s kojima se susreće. Također, potpora koja se može iskazati i kroz omogućavanje neometanog pristupa informacijama važnim za obavljanje revizijskih aktivnosti nužna su pretpostavka za mogućnost djelovanja i ispunjavanja funkcije interne revizije.

Cilj rada je istražiti jesu li interakcija s menadžmentom i potpora višeg menadžmenta internoj reviziji povezane s učinkovitosti interne revizije, odnosno kakav vid potpore menadžmenta se u tom odnosu iskazuje kao najznačajniji. Istraživanja koja analiziraju povezanost i interakciju između interne revizije i menadžmenta su iznimno rijetka te će s obzirom na to rezultati ovog istraživanja pridonijeti kompletnijem razumijevanju važnosti njihovog međusobnog odnosa, pogotovo u kontekstu problematike učinkovitosti interne revizije.

U radu se također analiziraju zahtjevi Standarda za profesionalno obavljanje interne revizije, kojima se u određenoj mjeri propisuje sadržaj odnosa interne revizije i najviše razine menadžmenta te se teorijski razmatra njihova povezanost i aspekti suradnje. Teorijsko razmatranje predstavlja osnovu za empirijsko istraživanje tog odnosa na primjeru hrvatskih poduzeća, čiji su rezultati predstavljeni u nastavku rada.

2. ANALIZA POVEZANOSTI INTERNE REVIZIJE S MENADŽMENTOM

Temeljne značajke odnosa interne revizije i menadžmenta mogu se ustanoviti iz definicije interne revizije prema kojoj ona, rukovodeći se filozofijom dodane vrijednosti, pomaže u poboljšanju poslovanja poduzeća kroz neovisno i objektivno procjenjivanje i poboljšanje djelotvornosti procesa upravljanja rizicima, kontrole i korporativnog upravljanja. Interna revizija upravljačkim strukturama poduzeća, ključnim nositeljima korporativnog upravljanja s odgovornostima nad upravljanjem rizicima poduzeća i oblikovanjem kontrola s ciljem njihova umanjavanja,

predstavlja neovisan izvor nepristranog savjeta. S tim u svezi, menadžment, pri čemu se prvenstveno podrazumijeva najviša razina menadžmenta, od interne revizije traži pružanje uvjerenja o učinkovitosti upravljanja rizicima, primarno u pogledu njihove identifikacije i nadzora, učinkovitosti i djelotvornosti organizacijskih procesa, kao i njihove kontrole. U tom kontekstu, interna revizija se još od svojih najranijih početaka često spominjala kao „oči i uši menadžmenta“ (Hermanson & Rittenberg, 2003., str.33.).

Važnost interne revizije za ispunjavanje odgovornosti upravljačkih struktura očituje se ponajviše u velikim poduzećima s kompleksnim poslovanjem, gdje vlastiti nadzor nad svim aktivnostima, za koje su odgovorni, upravljačkim strukturama postaje neizvediv. U uvjetima neadekvatnog nadzora aktivnosti često gube na djelotvornosti i učinkovitosti pa je nužno oblikovanje surogatne funkcije na čiju bi se procjenu menadžment mogao osloniti (Sawyer, et al., 2003., str. 34.). Važno je istaknuti kako odgovornost za upravljanje poduzećem i rizicima te internim kontrolama ostaje na menadžmentu, a interna revizija preuzima savjetničku ulogu pružanjem vrijednih informacija vezanih uz ta područja. Pomaganje u procesu poslovnog odlučivanja, kroz pružanje ili potvrđivanje informacija na kojima se ono temelji, pomoć u identifikaciji i minimiziranju rizika te nadzor aktivnosti koje menadžment ne može nadzirati samostalno, Sawyer, et al. (2003., str. 35-36.) smatraju nekim od najznačajnijih doprinosa interne revizije menadžmentu.

Osim posjedovanja obilježja integriteta i vjerodostojnosti same funkcije interne revizije, kao nužan uvjet ostvarenja njezine maksimalne vrijednosti, uobičajeno se ističe i njezin konstruktivan odnos s menadžmentom. ECIIA (2005., str. 42.) ga smatra ključnim za ostvarenje učinkovite funkcije interne revizije. Administrativna odgovornost rukovoditelja interne revizije izvršnom menadžmentu obvezujući je zahtjev međunarodnih Standarda interne revizije, ali i zajednički stav koji proizlazi iz akademskih rasprava u kontekstu osnaživanja neovisnosti interne revizije. Konstruktivna povezanost s menadžmentom također bi trebala omogućiti rukovoditelju interne revizije dolaženje do informacija koje su potrebne za adekvatno obavljanje aktivnosti interne revizije, neometan pristup ostalim zaposlenicima i traženoj dokumentaciji. ECIIA (Ibd., str. 42.) naglašava važnost uspostavljanja uravnoteženog odnosa, ne pretjerano prijateljski, ali i neprijateljski nastrojenog, baziranog na međusobnom povjerenju koji je u interesu samog poduzeća. Takav odnos je potrebno kontinuirano graditi kroz redovnu međusobnu interakciju i suradnju koja treba rezultirati sadržajnijim i korisnijim rezultatima rada interne revizije, predloženima u samom izvještaju.

Međusobna komunikacija i interakcija u velikoj mjeri utječe na percepciju menadžmenta o vrijednosti funkcije interne revizije, a prema istraživanju koje su proveli Birkett et al. (1999., citirano u Sarens & De Beelde, 2006. b) percepcija

menadžmenta o ulozi interne revizije utječe na aktivnosti koje obavljaju interni revizori. Zaključak ovog istraživanja je da manjak svijesti kod menadžmenta o ulozi interne revizije rezultira izostankom suradnje tijekom revizijske aktivnosti i neprovođenjem preporuka internih revizora. S obzirom na to, može se pretpostaviti da je percepcija menadžmenta o internoj reviziji izravno povezana s razinom potpore koju će menadžment pružiti internoj reviziji, kako u smislu omogućavanja resursa, tako i u drugim aspektima potpore. To podržavaju i zaključci istraživanja koje su proveli Rupšys & Boguslauskas (2007., str.13.), prema kojima je percepcija menadžmenta o statusu interne revizije u poduzeću u korelaciji sa stupnjem implementiranih preporuka.

Neki standardi u okviru skupine Standarda obavljanja interne revizije (2010.; 2020.; 2060.) definiraju područja o kojima bi interni revizori trebali komunicirati s menadžmentom, odnosno o kojima bi ih trebali izvještavati. Zahtjev Standarda (2010.) je da se kod procjene rizika, koja je faza procesa planiranja interne revizije, u obzir uzmu komentari višeg menadžmenta i odbora. Naime, menadžment može pomoći internoj reviziji u identifikaciji visoko rizičnih područja na način da traži uključivanje procesa koje smatraju značajnim u plan interne revizije. Interna revizija treba imati mogućnost izravnog komuniciranja s višim menadžmentom, a međusobni sastanci rukovoditelja interne revizije s višim menadžmentom bi trebali biti izvor informacija o eventualnim promjenama u poslovanju poduzeća i povezanim rizicima. S druge pak strane, prevelika uključenost menadžmenta u proces planiranja interne revizije može imati negativan utjecaj na njezinu neovisnost što je pokazalo istraživanje koje su proveli Christopher et. al. (2009.). Autori smatraju (str. 208.) da usprkos preporuci o uvažavanju sugestija višeg menadžmenta vezano uz identifikaciju rizičnih područja poduzeća, rukovoditelj interne revizije i revizijski odbor trebaju imati autonomiju u odlučivanju o konačnim prioritetima kod definiranja revizijskih područja. Ukoliko viši menadžment pretjerano inzistira na definiranju orijentacije interne revizije, njezina neovisnost postaje indirektno ugrožena. Dakle, utjecaj menadžmenta na revizijski plan postaje prijetnja neovisnosti interne revizije kada je kombinirana s činjenicom da rukovoditelj interne revizije i revizijski odbor nemaju mogućnost odlučivanja o prioritetima rada.

Standardi (2020.) također zahtijevaju od rukovoditelja interne revizije da jednom godišnje izvijesti viši menadžment i odbor o planovima provedbe interne revizije te o potrebama resursa, uključujući i eventualne promjene do kojih je došlo u okviru tih područja (The Institute of Internal Auditors, 2012., str. 10.). U okviru povezane Preporuke za rad (2020.-1) navodi se kako je funkcija tog izvještavanja upoznavanje višeg menadžmenta i odbora s opsegom posla interne revizije i mogućim ograničenjima vezanim uz taj opseg. Također, daje i mogućnost višem menadžmentu da ustanovi odražavaju li ciljevi i planovi aktivnosti interne

revizije ciljeve i planove poduzeća i višeg menadžmenta te njihovu usklađenost s poveljom interne revizije (Institut internih revizora, 2009., str. 93.).

Postoji i obveza (Standard 2060.) povremenog podnošenja izvještaja višem menadžmentu i odboru o temeljnim odrednicama aktivnosti, koje bi trebale biti definirane poveljom interne revizije, odnosno njezinoj svrsi, ovlastima i odgovornostima, kao i izvještavanje o izvedbi u odnosu na prethodno definirani plan. Svrha izvještavanja o područjima definiranim poveljom o internoj reviziji je analiziranje njihove adekvatnosti za ostvarenje ciljeva interne revizije. Rukovoditelj interne revizije također treba izvijestiti o značajnoj izloženosti riziku i o pitanjima vezanim uz interne kontrole, pitanja korporativnog upravljanja ili o onim područjima koje je posebno zahtijevao viši menadžment ili odbor. Vremenski okvir izvještavanja nije definiran što podrazumijeva da se on može prilagoditi potrebama poduzeća, ali ovisi i o važnosti informacija koje bi trebale biti prezentirane. Anderson & Dahle (2009., str.106.) posebno naglašavaju važnost izvještavanja o izloženostima riziku, pitanjima vezanim uz interne kontrole i korporativno upravljanje kao ključnim za ulogu koju interna revizija ima u pogledu osiguravanja transparentnosti i učinkovitosti tih područja, a dijeljenje informacija od strane interne revizije predstavlja važan dio u pridonošenju dobrom upravljanju poduzećem.

Sastanci s višim menadžmentom također mogu poslužiti i za dobivanje povratne informacije o percepcijama vezanim uz izvedbu interne revizije, kao i za analizu načina na koje interna revizija može dodatno pomoći menadžmentu u okviru upravljačkih procesa, što bi dodatno potvrdilo njezinu učinkovitost u kontekstu zadovoljenja potreba njezinih korisnika.

2.1. Očekivanja i percepcije menadžmenta o doprinosu aktivnosti interne revizije

Iako je odnos interne revizije i menadžmenta u određenoj mjeri u teorijskom smislu definiran, o karakteristikama tog odnosa u praksi, poglavito u kontekstu percepcije menadžmenta o doprinosu funkcije interne revizije, postoji ograničen broj empirijskih istraživanja.

Nekoliko istraživanja poduzetih krajem 90-tih godina prošlog stoljeća pokazali su tradicionalno shvaćanje interne revizije kao procjenjivačke funkcije, ali su prepoznate i neke njezine moderne karakteristike koje ipak do tada nisu u dovoljnoj mjeri prevladale. Ridley & D'Silva (1997., citirano u D'Silva & Ridley, 2007.) su istraživali percepciju višeg menadžmenta u pogledu doprinosa interne revizije kontroli, procjeni rizika, izvedbi poduzeća te cjelokupnom upravljanju poduzeća. Rezultati istraživanja su pokazali kako su ispitanici homogeni u

prepoznavanju značaja interne revizije u kontekstu doprinosa korporativnom upravljanju. Međutim, analiziranje njezina doprinosa u ostalim područjima nije dalo tako jednoznačne rezultate. Naime, neki su smatrali da interna revizije stvara vrijednost kao savjetnička aktivnost uprave u području rizika i kontrola, sa širokim spektrom odgovornosti vezanih uz angažmane s izražavanjem uvjerenja i procjenjivanja usklađenosti. Drugi su prepoznali internu reviziju kao partnera menadžmentu, dok su neki istaknuli njenu povezanost s revizijskim odborom. Većina je, dakle, smatrala da je najveći doprinos interne revizije u dijelu obavljanja njezinih tradicionalnih aktivnosti, dok su neki prepoznali i važnost njezine savjetničke uloge. Prema nalazima Griffitha (1999., citirano u Sarens & De Beelde, 2005., str.12.) koji je analizirao stavove financijskih direktora, interna revizija se uglavnom percipirala kao nedovoljno orijentirana na poslovanja i na rizike koji iz njega proizlaze. Također je istaknuta potreba za poboljšanjem vještina internih revizora, kao i za njihovim većim doprinosom procesima stvaranja dodane vrijednosti poduzeća.

Međutim, od kraja 90-tih godina prošlog stoljeća dogodile su se mnoge promjene u kontekstu korporativnog upravljanja i mehanizama koji osiguravaju njegovu učinkovitost. Rezultati nekih recentnijih istraživanja pokazuju kako su aktivnosti izražavanja objektivnog jamstva i savjetodavna funkcija interne revizije prepoznate kao vrijedni doprinosi dobroj praksi upravljanja na razini najviših organizacijskih struktura u mnogim poduzećima (D'Silva & Ridley, 2007.).

Prema istraživanju koje su 2005. godine proveli Sarens & De Beelde, na uzorku menadžera belgijskih poduzeća, menadžeri su očekivali od interne revizije usmjerenost na poslovanje te kompenziranje gubitka kontrole koje je posljedica porasta kompleksnosti poslovanja, kroz nadziranje poslovnih jedinica i doprinos razvoju jedinstvenog sustava internih kontrola. Takva očekivanja ne začuđuju s obzirom da su rezultati pokazali kako je ustanovljavanje interne revizije u poduzeću posljedica rastuće kompleksnosti uslijed organizacijskog rasta kroz spajanja, pripajanja i decentralizaciju. Menadžeri su također izrazili visoka očekivanja od interne revizije s obzirom na njihovo iskustvo vezano uz poslovanje, rizike, interne kontrole i ostala povezana područja te izrazili potrebu za dodatnim razvojem interne revizije u funkciji „alata za poboljšanje.“ Kao područja u kojima bi interna revizija posebno trebala iskazati svoju vrijednost, istaknuto je pružanje uvjerenja o procesu upravljanja rizicima i sustavu internih kontrola te područje procjene rizika, gdje se od interne revizije očekuje razvijanje i oblikovanje baza rizika vezanih uz poslovanje. Također se istaknulo očekivanje fokusiranosti interne revizije na poboljšanje poslovnih procesa te mogućnost njezine aktivne uključenosti kao savjetničke aktivnosti u okviru strateški važnih projekata, koja bi korelirala sa stupnjem razvijenosti same funkcije u poduzeću.

Jedno od recentnijih istraživanja u tom kontekstu, provedeno je 2011. godine (PWC, 2012.). Analiza stavova ispitanika (uključivali su najvišu razinu menadžmenta i članove revizijskih odbora) potvrđuje zahtjeve za uključivanjem interne revizije u procese upravljanja rizicima poduzeća. Ispitanici su u tom kontekstu naglasili posebnu vrijednost internih revizora s obzirom na njihovu sposobnost identifikacije rizika, procjenjivanja njihove prijetnje te davanje preporuka o procesima i kontrolama za njihovo upravljanje (PWC, 2012., str.12.). Istraživanje je pokazalo da tradicionalne aktivnosti interne revizije, vezane uz reviziju financijskih kontrola i usklađenost, i dalje imaju najvišu poziciju u kontekstu očekivanja od interne revizije (88% ispitanika je rangiralo ovu aktivnost među prve tri). Međutim, odmah nakon toga slijede očekivanja vezana uz aktivnosti pružanja savjeta o rizicima i kontrolama (82% ispitanika je rangiralo ovu aktivnost među prve tri), gdje se ističe važna uloga interne revizije u nadzoru ključnih rizika poduzeća. Preporuke interne revizije vezane uz kontrole smatraju se važnima, međutim mnogi ispitanici su se izjasnili o potrebi za detaljnijim uvidom interne revizije u okviru tog područja koji bi omogućio analizu njegovog utjecaja na poslovanje. Rezultati istraživanja sugeriraju potrebu neprestanog prilagođavanja interne revizije zahtjevima korisnika kao nužne pretpostavke zadovoljenja njihovih očekivanja.

2.2. Podrška upravljačkih struktura internoj reviziji

Za uspješno funkcioniranje interne revizije u poduzeću nužna je, kako je već navedeno, odgovarajuća potpora najviše razine menadžmenta. Naime, vrlo često percepcija o potpori koju internoj reviziji pruža viši menadžment utječe na njezin odnos s operativnim menadžmentom i na prihvaćenost interne revizije od strane zaposlenika. I prema obvezujućim smjernicama, u okviru Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja, je navedeno kako „interni revizori moraju imati potporu višeg menadžmenta i odbora kako bi mogli računati na suradnju klijenata i obaviti svoj posao bez uplitanja“ (PA 1110-1, Institut internih revizora, 2009., str. 45.). Osim tog direktnog utjecaja, organizacijska potpora može imati i indirektan utjecaj na internu reviziju kroz njezinu predanost poduzeću. Naime, prema Sarensu & De Beeldeu (2006.a) osiguravanjem da interni revizori percipiraju svoju funkciju kao onu koja stvara dodanu vrijednost poduzeću može se utjecati na povećanje razine predanosti u obavljanju revizijskih aktivnosti te stvaranjem osjećaja obveze za očuvanje dobrobiti poduzeća. Iako za takav teorijski stav nisu našli valjanu empirijsku potvrdu u okviru svog istraživanja, autori smatraju da bi se on svakako trebao razmatrati u kontekstu ostvarenja boljeg razumijevanja revizijske prakse.

Potpورا menadžmenta može biti izražena na mnogo načina. U tom smislu često se ističe postojanje povelje o internoj reviziji u poduzeću. Naime, poveljom, koju

odobrava viši menadžment i odbor, se između ostalog definira položaj interne revizije unutar poduzeća, pristup dokumentaciji, osoblju i imovini u materijalnom obliku, odnosno resursima značajnim za ispitivanje u procesu revizije, a upravo takav pisani dokument signalizira ostalim zaposlenicima o razini potpore koju internoj reviziji pruža menadžment. Izravna komunikacija interne revizije i menadžmenta, odnosno mogućnost njihovih međusobnih sastanaka, također može biti dobar indikator potpore (Office of the Auditor General of Canada, 1992.). Na tim sastancima interni revizori imaju mogućnost komuniciranja o eventualnim problemima na koje nailaze ili o značajnim pitanjima vezanim uz nalaze realizirane revizijske aktivnosti, a i menadžment može informirati interne revizore o eventualnim promjenama vezanim uz poslovanje. To potvrđuju i rezultati istraživanja koje su proveli Sarens & De Beelde (2006.a) gdje se viša razina potpore od strane menadžmenta manifestirala kroz učestalije sastanke (formalne i neformalne prirode) s internim revizorima, u okviru kojih se iskazivao aktivan interes menadžmenta vezan uz rezultate revizije, preporuke te planove vezane za njihovo provođenje. Izostanak shvaćanja interne revizije kao „policajca“ te uvažavanje mišljenja internih revizora, također je percipirano kao prihvaćanje i podržavanje funkcije interne revizije.

Sarens & De Beelde (2006.a; 2006.b), u kontekstu potpore koju menadžment može pružiti, također spominju i informacije koje daje internoj reviziji, a koje se odnose na područja od iznimne važnosti za poduzeće ili neka visokorizična područja. Također smatraju da se različite razine menadžmenta, uključujući i najvišu razinu, moraju obvezati na pružanje odgovora na preporuke internih revizora, nadzor i implementaciju planiranih akcija te na informiranje internih revizora o eventualnim promjenama vezanih uz izloženost riziku poduzeća te promjenama u procedurama i politikama poduzeća. Njihovo istraživanje je također pokazalo kako potpora menadžmenta ima utjecaj na aktivnosti interne revizije. Utvrđeno je naime, da je viši udio savjetodavnih aktivnosti interne revizije prisutan u poduzećima u kojima postoji aktivnija suradnja interne revizije i menadžmenta te njegova snažnija potpora. Sličan stav zauzimaju Mihret & Yismaw (2007.) koji u svoje razmatranje o faktorima učinkovitosti interne revizije uključuju potporu menadžmenta kao ključnu komponentu. Stav autora je da nalazi interne revizije nemaju svrhu, ako se menadžment ne obveže na njihovu implementaciju (str. 472.). Spremnost na prihvaćanje preporuka interne revizije i osnaživanje funkcije interne revizije smatrali su glavnim obilježjima potpore menadžmenta internoj reviziji i neophodnim faktorima za njezinu učinkovitost.

Cohen & Sayag (2010.) zastupaju stav da je potpora menadžmenta internoj reviziji važna kako s aspekta osiguranje legitimnosti njezine uloge, tako i zbog osiguranja adekvatnosti ljudskih i materijalnih resursa za obavljanje predviđenih revizijskih aktivnosti (str. 301.). Autori su na temelju svog istraživanja zaključili

da je potpora najviše razine menadžmenta u smislu osiguranja odgovarajućeg broja osoblja, budžeta i edukacije odjelima interne revizije ključna za osiguranje operativnosti i uspjeha funkcije interne revizije, odnosno njezine učinkovitosti. Međutim, u okviru istraživanja koje su proveli Christopher et al. (2009.) odobravanje budžeta interne revizije od strane menadžmenta identificirano je kao potencijalna prijetnja njezinoj neovisnosti. Naime, u tom slučaju postoji mogućnost da menadžeri kroz budžetska ograničenja zapravo značajno utječu na definiranje djelokruga rada interne revizije. Prema revidiranim Standardima interne revizije iz 2013. godine, odobrenje budžeta internoj reviziji spada pod odgovornosti odbora, a ne višeg menadžmenta.

3. ISTRAŽIVANJE POVEZANOSTI POTPORE VIŠEG MENADŽMENTA I UČINKOVITOSTI INTERNE REVIZIJE NA PRIMJERU PODUZEĆA U REPUBLICI HRVATSKOJ

3.1. Definiranje hipoteze, uzorka i metoda istraživanja

U kontekstu prethodno navedenog moguće je potvrditi kako je potpora i prihvaćanje menadžmenta od iznimnog značaja za uspješno funkcioniranje interne revizije. S obzirom na to, manjak istraživanja i nekonzistentnost nekih od rezultata upućuje na potrebu i važnost poduzimanja daljnjih istraživačkih napora u kontekstu analize ostalih aspekata povezanosti koje definiraju konstruktivan odnos interne revizije i menadžmenta.

Polazeći od navedenog, oblikuje se sljedeća hipoteza rada:

Interakcija s menadžmentom i potpora menadžmenta internoj reviziji značajno i pozitivno utječu na učinkovitost interne revizije.

Navedeni čimbenik je odabran zbog potrebe cjelovitijeg razumijevanja problematike učinkovitosti interne revizije i čimbenika koji na nju utječu u kontekstu njezina okruženja i karakteristika odnosa s njezinim primarnim korisnicima. Iako je u malobrojnim prethodnim istraživanjima bilo pokušaja da se ti odnosi rasvijetle, sami autori (primjerice Arena & Azzone, 2009.; Cohen & Sayag, 2010.) pozivaju na potrebu za daljnjim istraživanjem zbog nemogućnosti obuhvata svih njihovih aspekata. Također, sveukupna obilježja korporativnog upravljanja utječu na prirodu njegovih mehanizama, ali njihove međusobne odnose, što posljedično ima utjecaj i na učinkovitost u realiziranju njihovih odgovornosti. Stoga je važno provođenje istraživanja i u uvjetima manje razvijenog korporativnog upravljanja kako bi se identificirati varijacije odnosa u različitim kulturološkim i ekonomskim okruženjima.

Razina interakcije s menadžmentom, odnosno potpore koju viši menadžment pruža internoj reviziji promatrati će se kroz percepciju internih revizora o sljedećem: mogućnost međusobne neometane neposredne komunikacije, informiranja interne revizije o promjenama koje se događaju u izloženosti poduzeća rizicima ili promjenama procedura i politika, osiguranju (od strane višeg menadžmenta) internoj reviziji mogućnosti neograničenog pristupa svim potrebnim informacijama i sektorima te komunikacije s ostalim razinama menadžmenta, kao i mogućnosti komunikacije s višim menadžmentom o dostatnosti materijalnih i ljudskih resursa potrebnih za obavljanje interne revizije. Navedeni čimbenici identificirani su prethodnim istraživanjima, koji su obrađeni u okviru drugog poglavlja rada, kao značajni indikatori postojanja zadovoljavajuće interakcije i potpore koju viši menadžment pruža internoj reviziji, a njihovo postojanje, u kontekstu ostvarenja potpore i dobre profesionalne suradnje, preporuka je i međunarodnih Standarda interne revizije. Razina interakcije s menadžmentom i potpore koju viši menadžment pruža internoj reviziji će se također mjeriti kroz neponderirani prosjek tvrdnji (navedenih u tablici 6.) kojima se ispituje postojanje i razina implementacije navedenih indikatora. Tvrdnje su postavljene u okviru upitnika za interne revizore te su odgovori izraženi na skali od 1 do 5 (1- u potpunosti se ne slažem, 5- u potpunosti se slažem).

Za mjerenje učinkovitosti interne revizije koristit će se pristup koji je identificiran u prethodnim istraživanjima (Arena & Azzone 2009.; Mihret and Yismaw, 2007.) i među najučestalijim je mjerama učinkovitosti interne revizije koje se koriste u praksi (Ziegenfuss 2000.), a odnosi se na korištenje stupnja prihvaćenih preporuka interne revizije od strane menadžmenta. Korištenje ove mjere smatra se značajnim i zbog razmatranja učinkovitosti interne revizije kao stupnja postizanja zadanih ciljeva same funkcije.

Za potrebe izrade empirijskog dijela rada provedeno je istraživanje metodom anketnog upitnika u razdoblju od 17. prosinca 2012. godine do 6. travnja 2013. godine na populaciji koja je obuhvaćala kreditne institucije i društva za osiguranje¹, javna poduzeća od posebnog državnog interesa² u Republici Hrvatskoj te poduzeća koja kotiraju na Zagrebačkoj burzi. Ispitanici su bili interni revizori u spomenutim skupinama poslovnih subjekata. Potrebno je napomenuti kako nije postojao službeni popis poduzeća koja dokazano imaju internu reviziju tako da su poduzeća koja je po zakonu nisu obvezna ustrojiti kontaktirana s namjerom da se identificiraju ona kod kojih ona postoji. Upit je bio poslan javnim poduzećima od

¹ Prema podacima HNB-a, odnosno popisu kreditnih institucija iz 2012. godine u Hrvatskoj su poslovale 32 banke (Hrvatska narodna banka, 2012.), a prema podacima HANFA –e 38 društava za osiguranje (HANFA - Hrvatska agencija za nadzor financijskih usluga, 2012.).

² U Odluci o popisu trgovačkih društava od posebnog državnog interesa (Narodne novine, 132/09) navedeno je 66 poduzeća od javnog interesa Republike Hrvatske.

posebnog državnog interesa i poduzećima koja kotiraju na Zagrebačkoj burzi (ne i poduzećima koja su dijelom financijskog sektora). Konačno, upitnici su poslani na e-mail³ adrese ispitanika 106 poduzeća koji se izjasnili o postojanju interne revizije, i to u 32 banke i 29 osiguravajućih društava te ukupno u 45 poduzeća koja uključuju zajedno kotirajuća (30) i javna poduzeća od posebnog državnog interesa (15).

3.2. Analiza rezultata istraživanja

Na upitnike poslane internim revizorima odgovorili su ispitanici u 66 poduzeća, S obzirom da svi primljeni upitnici nisu udovoljavali potrebnim kriterijima za obradu, za potrebe ispitivanja obrađena su 52 anketna upitnika. U nastavku se navode podaci u vezi s obilježjima poduzeća i ispitanika koji su sudjelovali u istraživanju (tablice 1 do 3).

Tablica 1. Obilježja poduzeća iz uzorka

Poduzeće kotira na Zagrebačkoj burzi:			Veličina poduzeća		Sektor			
	n	(%)	n	(%)		n	(%)	
Da	20	38,46%	Veliko	43	82,69%	Ostalo	20	38,46%
Ne	31	59,62%	Srednje veliko	5	9,62%	Financijski sektor	32	61,54%
Nedostaje	1	1,92%	Malo	2	3,85%	Ukupno	52	100,00%
Ukupno	52	100,0%	Nedostaje	2	3,85%			
			Ukupno	52	100,0%			

Izvor: Obrada autora

Tablica 2. Djelatnost poduzeća iz uzorka

Djelatnost poduzeća	n	(%)
Financijsko posredovanje	32	61,54%
Prerađivačka industrija	3	5,77%
Opskrba plinom, el. energijom i vodom	3	5,77%
Građevinarstvo	2	3,85%
Trgovina na veliko i malo	2	3,85%
Prijevoz, skladištenje i veze	3	5,77%
Ostalo	7	13,46%
Ukupno	52	100,00%

Izvor: Obrada autora

³ Anketu je bilo moguće popuniti elektronski, putem servisa za anketiranje Survey Monkey.

Tablica 3. Obilježja ispitanika iz uzorka

Funkcija ispitanika	n	(%)
Glavni interni revizor	37	71,15%
Interni revizor (viši i ostalo)	12	23,08%
Nedostaje	3	5,77%
Ukupno	52	100,0%

Izvor: Obrada autora

Prema podacima koji su navedeni u tablici 1., gotovo 40% poduzeća iz uzorka kotira na Zagrebačkoj burzi. Također, oko 82% je velikih poduzeća, dok je njih oko 61% iz financijskog sektora. U vezi s uz djelatnosti poduzeća osim djelatnosti financijskog posredovanja, zastupljena su poduzeća iz prerađivačke industrije te opskrbe plinom, električnom energijom i vodom (5,77%), građevinarstva i trgovine na veliko i malo (3,85%) te prijevoza skladištenja i veza (5,77%). Također, prema podacima iz tablice 3., većina ispitanika (njih 71%) su glavni interni revizori, dok su ostali ispitanici interni revizori.

Deskriptivna statistika varijable stupanj prihvaćenih preporuka od strane menadžmenta na godišnjoj razini, prikazana je u tablici 4.

Tablica 4. Deskripcija stupnja prihvaćenih preporuka interne revizije

Postotak prihvaćenih preporuka (korektivnih akcija) od strane menadžmenta na godišnjoj razini	n	(%)
<20%	3	5,77%
20%<n<50%	5	9,62%
50%<n<80%	3	5,77%
>80%	41	78,85%
Ukupno	52	100,0%

Izvor: Obrada autora

Prema podacima iz tablice 4., gotovo 80% odjela interne revizije iz uzorka ima više od 80% prihvaćenih preporuka (korektivnih akcija) od strane menadžmenta na godišnjoj razini, a ostatak ima između 50% i 80% (5,7%), odnosno manje od 50% (oko 15% internih revizija). S obzirom na navedeno, u nastavku istraživanja koristit će se ova raspodjela za utvrđivanje manje i više učinkovite interne revizije te će se graničnu vrijednost od više od 80% prihvaćenih preporuka uzeti kao referentnu za određivanje razine učinkovitosti interne revizije. Prema tome, 41 odjel interne revizije, koji ima više od 80% prihvaćenih preporuka, će se kategorizirati kao učinkoviti, dok će se preostali, koji imaju manje od 80% prihvaćenih preporuka kategorizirati kao manje učinkoviti odjeli (u tablicama kodirani kao „neučinkoviti“).

Za mjerenje determinante interakcija s menadžmentom i potpora menadžmenta internoj reviziji konstruiran je novi mjerni instrument pa se s ciljem utvrđivanja njegove pouzdanosti izračunao pokazatelj Cronbach's alpha (α). Na temelju vrijednosti pokazatelja (tablica 5) moguće je zaključiti da se radi o vrlo dobroj pouzdanosti mjernog instrumenta.

Tablica 5. Pouzdanost mjernog modela interakcije s menadžmentom i potpore menadžmenta internoj reviziji

Naziv skale	Cronbach's α	Broj varijabli
Interakcija s menadžmentom i potpora menadžmenta (B1 - B7)	0,803	7

Izvor: Obrada autora

Kako bi se ispitalo postoji li razlika između prosječne razine interakcije i potpore koju menadžment daje internoj reviziji s obzirom na razinu učinkovitosti interne revizije, mjerene stupnjem prihvaćenih preporuka, provedeno je ispitivanje t-testom za nezavisne uzorke. Prosječne vrijednosti svake tvrdnje i ukupno gledane determinante, kao i pripadajuće standardne devijacije su prikazane u tablici 6.

Tablica 6. Testiranje razlike prosječnih ocjena varijabli koje opisuju interakciju s menadžmentom i potporu menadžmenta internoj reviziji s obzirom na razinu učinkovitosti interne revizije

	Učinkovitost interne revizije	N	Prosjeak	sd	$t_{(df)}$; p
Rukovoditelj interne revizije ima mogućnost direktnog pristupa višem menadžmentu u slučaju potrebe za tim (B1)	neučinkoviti (<80%)	10	4,40	,516	-2,957 ₍₁₁₎ ; 0,014
	učinkoviti (>80%)	41	4,90	,300	
Viši menadžment redovito informira internu reviziju o promjenama vezanim uz izloženost poduzeća rizicima (B2)	neučinkoviti (<80%)	10	2,80	1,033	-1,355 ₍₄₉₎ ; 0,182
	učinkoviti (>80%)	41	3,29	1,031	
Viši menadžment redovito informira internu reviziju o promjenama vezanim uz politike i procedure poduzeća (B3)	neučinkoviti (<80%)	11	3,18	1,079	-1,987 ₍₄₉₎ ; 0,053
	učinkoviti (>80%)	40	3,90	1,057	

Rukovoditelj interne revizije ima mogućnost komunikacije s višim menadžmentom vezano uz dostatnost budžeta koji je na raspolaganju za obavljanje aktivnosti interne revizije (B4)	neučinkoviti (80%)	11	3,82	1,168	-1,926 ₍₅₀₎ ; 0,060
	učinkoviti (>80%)	41	4,41	,836	
Viši menadžment osigurava internoj reviziji neometan pristup svim sektorima u poduzeću (B5)	neučinkoviti (<80%)	11	4,45	,522	-2,180 ₍₁₄₎ ; 0,047
	učinkoviti (>80%)	41	4,83	,442	
Rukovoditelj interne revizije ima kontinuiranu komunikaciju s višim menadžmentom vezano uz dostatnost ljudskih resursa za aktivnost interne revizije (B6)	neučinkoviti (<80%)	11	3,82	1,250	-1,866 ₍₅₀₎ ; 0,068
	učinkoviti (>80%)	41	4,46	,951	
Viši menadžment osigurava internoj reviziji direktnu komunikaciju s ostalim razinama menadžmenta (nižom i srednjom) (B7)	neučinkoviti (<80%)	11	4,36	,505	-2,374 ₍₅₀₎ ; 0,021
	učinkoviti (>80%)	41	4,80	,558	
Interakcija s menadžmentom i potpora menadžmenta internoj reviziji (ukupno)	neučinkoviti (<80%)	9	26,11	4,372	-3,410 ₍₄₇₎ ; 0,001
	učinkoviti (>80%)	40	30,70	3,480	

Izvor: Obrada autora

Na temelju provedenog testiranja, u okviru ukupne vrijednosti varijable, dobivena je vrijednost t omjera -3,410 (uz 47 stupnjeva slobode), dok je empirijska razina značajnosti $p=0,001$ (manja od 0,05). S obzirom na navedeno može se zaključiti kako je utvrđena statistički značajna razlika (na razini signifikantnosti od 5%) između prosječne razine interakcije i potpore koju menadžment pruža internoj reviziji s obzirom na razinu njene učinkovitosti te da više učinkoviti odjeli interne revizije u prosjeku imaju višu interakciju i višu potporu menadžmenta od manje učinkovitih odjela. S obzirom na navedeno podržava se hipoteza rada.

Kako bi se ispitalo koji su aspekti međusobne interakcije i potpore posebno značajni, provelo se testiranje t-testovima po pojedinim tvrdnjama, što je također prikazano u tablici 6. Na temelju provedenog testiranja utvrđene su statistički značajne razlike između učinkovitih i manje učinkovitih odjela interna revizije u prosječnim rezultatima na tvrdnjama B1, B5 i B7. Iako i učinkoviti i manje učinkoviti odjeli interne revizije na tim tvrdnjama imaju prosjek preko 4 (dakle, u prosjeku se slažu ili u potpunosti slažu), učinkoviti odjeli interne revizije poduzeća imaju statistički značajno viši prosječni rezultat od manje učinkovitih. Drugim riječima, kod poduzeća kod kojih rukovoditelj interne revizije ima veću

moгуćnost direktnog pristupa višem menadžmentu te gdje viši menadžment osigurava internoj reviziji u većoj mjeri neometan pristup svim sektorima u poduzeću i direktnu komunikaciju s ostalim razinama menadžmenta (nižom i srednjom) interna revizija je učinkovitija, odnosno njezine preporuke se prihvaćaju u većem stupnju.

Također je utvrđena pozitivna povezanost učinkovitosti interne revizije s ostalim tvrdnjama, međutim ona je za neke tvrdnje (B3, B4 i B6) statistički značajna pri višoj razini signifikantnosti (10%).

U nastavku se prikazuju i zanimljivi rezultati dodatne analize. Kako bi se utvrdilo razlikuju li se poduzeća međusobno u razini učinkovitosti interne revizije kada se nezavisnu varijablu interakcija s menadžmentom i potpora menadžmenta razvrsta u skupine s obzirom na prosjek varijable, provelo se dodatno testiranje dihotomizacijom nezavisne varijabe, prema prosjecima varijabli te korištenjem Fisherovog egzaktnog testa (tablica 8.). Prosjeci varijable korišteni za razvrstavanje poduzeća u grupe su prikazani u tablici 7., gdje nula (0) predstavlja poduzeća koja su ispod prosjeka s obzirom na vrijednost varijable, a jedinica (1) ona koja su iznad prosjeka.

Tablica 7. Prosjeci skala korišteni za dihotomizaciju varijable interakcija s menadžmentom i potpora menadžmenta

Varijabla	Prosjek na skali
Interakcija s menadžmentom i potpora menadžmenta (B1 - B7)	29,8

Izvor: Obrada autora

Tablica 8. Rezultati Fisherovog egzaktnog testa dihotomne nezavisne varijabe interakcija s menadžmentom i potpora menadžmenta internoj reviziji

Varijabla		Učinkovitost interne revizije				Ukupno		p*
		neučinkoviti (<80%)		učinkoviti (>80%)				
		n	(%)	n	(%)	n	(%)	
Interakcija s menadžmentom i potpora menadžmenta	0	7	35,0%	13	65,0%	20	100,0%	0,022
	1	2	6,9%	27	93,1%	29	100,0%	
	Ukupno	9	18,4%	40	81,6%	49	100,0%	

* Fisherov egzaktni test

Izvor: Obrada autora

Ustanovljeno je da su interakcija s menadžmentom i potpora menadžmenta internoj reviziji statistički značajno povezani s učinkovitošću interne revizije ($p=0,022$). Odnosno, među poduzećima unutar kojih interna revizija ima ispodprosječnu (dakle, nisku ili lošiju od prosjeka) interakciju s menadžmentom i

potporu menadžmenta 65% onih s učinkovitim internim revizijama, dok je među poduzećima unutar kojih interna revizija ima iznadprosječnu interakcijom s menadžmentom i potporom menadžmenta internoj reviziji 93,1% onih s učinkovitim internim revizijama. Dakle, gdje je bolja interakcija s menadžmentom veća je šansa da će interna revizija biti učinkovita.

Dodatno je provedena i bivarijatna binarna logistička regresija s učinkovitošću interne revizije kao zavisnom, a dihotomiziranom varijablom interakcija s menadžmentom i potpora menadžmenta internoj reviziji kao nezavisnom varijablom (tablica 9.).

Tablica 9. Rezultati bivarijatne binarne logističke regresije dihotomne nezavisne varijable interakcija s menadžmentom te potpora menadžmenta internoj reviziji u odnosu s učinkovitošću interne revizije

Prediktor	OR (95% I.C. for OR)	p
Interakcija s menadžmentom i potpora menadžmenta	7,269 (1,321 - 39,994)	0,023

OR = odds ratio (omjer šansi)

Izvor: Obrada autora

95% I.C. for OR = 95-postotni interval pouzdanosti za omjer šansi

Varijabla interakcija s menadžmentom i potpora menadžmenta internoj reviziji se potvrdila kao statistički značajan prediktor, na razini signifikantnosti od 5%, za učinkovitost interne revizije ($p=0,023$). Prema tome, interne revizije koje imaju iznadprosječnu interakciju s menadžmentom i potporu menadžmenta internoj reviziji imaju 7 puta veću šansu (7,269) da će biti učinkovite od onih s ispodprosječnom interakcijom s menadžmentom i potporom menadžmenta internoj reviziji.

4. ZAKLJUČAK

Visoka razina interakcije interne revizije s menadžmentom i njegove potpore internoj reviziji, koji su se pokazali kao značajna determinanta učinkovitosti interne revizije, svakako bi trebalo uzeti u obzir kod promišljanja o načinu poboljšanja učinkovitosti interne revizije. Menadžment je korisnik interne revizije, i s tog aspekta gledanja u interesu mu je potpora funkciji od koje i sam ima koristi. Osiguravanje internoj reviziji neometanog pristupa svim organizacijskim dijelovima u poduzeću, informacija i dostatnih resursa također je jedan od preduvjeta njezinog učinkovitog djelovanja, odnosno ostvarenja rezultata koji zadovoljavaju informacijske potrebe njezinih korisnika. Interna revizija koja ima slobodan pristup relevantnim informacijama i sama je u mogućnosti, temeljem rezultata revizijskog procesa, generirati relevantne informacije za svoje korisnike.

LITERATURA

1. Anderson, D. & Dahle, A. J., (2009.). *Implementing the International professional practices Framework*. 3rd ur. Altamonte Springs, Florida: The Institute of Internal Auditors Reserach Foundation
2. Arena, M. & Azzone, G., (2009.). Identifying Organizational Drivers od Internal Audit Effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13(1), str. 43-60.
3. Christopher, J., Sarens, G. & Leung, P., (2009.). A critical analysis of the independence of the internal audit function:evidence from Australia. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(2), str. 200-220.
4. Cohen, A. & Sayag, G., (2010.). The Effectiveness of Internal Auditing: an empirical examination of its determinants in Israeli organisations. *Australian Accounting Review*, 20(3), str. 296-307.
5. Dittenhoffer, M., (2001.). Internal audit effectiveness: an expansion of present methods. *Managerial Auditing Journal*, 16(8), str. 443-450.
6. D'Silva, K. D. & Ridley, J., (2007.). Internal auditing's international contribution to governance. *International Journal of Business and Ethics*, 3(2), str. 113-126.
7. European Confederation of Institutes of Internal Auditing, (2005.). *Internal Auditing in Europe- Position Paper*. Available at: www.eciia.eu [Pristup: 1. 04. 2015.].
8. Gramling, A. A., Maletta, M. J., Schneider, A. & Church, B. K., (2004.). The role of Internal Audit function in Corporate Governance: A synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. *Journal of Accounting Literature*, Svezak 23, str. 194-224.
9. HANFA - Hrvatska agencija za nadzor financijskih usluga, (2012.). *Društva za osiguranje/društva za reosiguranje*. Available at: <http://www.hanfa.hr/index.php?AKCIJA=osiguranjaPOD> [Pristup: 30. 09. 2012.].
10. Hermanson, D. R. & Rittenberg, L. E., (2003.). Internal audit and organizational governance. U: *Research opportunities in internal auditing*. The Institute of Internal Auditors Research Foundation, str. 25-70.
11. Hrvatska narodna banka, (2012.). *Popis kreditnih institucija*. Available at: <http://www.hnb.hr/supervizija/o-bankama/h-vise-o-bankama.pdf> [Pristup: 30. 09. 2013.].
12. Institut internih revizora; Hrvatski institut internih revizora, (2009.). *Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja (MOPD), prijevod s engleskog jezika*. Zagreb: Institut internih revizora; Hrvatski institut internih revizora.
13. Mihret, D. & Yismaw, A., (2007.). Internal audit effectiveness: An Ehiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*, 5(22), str. 470-484.

14. Nagy, A. L. & Cenker, W. J., (2002.). An assessment of the newly defined internal audit function. *Managerial Auditing Journal*, 17(3), str. 130-137.
15. *Odluka o popisu trgovačkih društava od posebnog državnog interesa*, Narodne novine (132/09).
16. Office of the Auditor General of Canada, (1992). *Internal Auditing in a changing Management Culture*, Ontario, Canada: Office of the Auditor General of Canada.
17. PWC, (2012.). *Aligninig internal audit: Are you in the right floor? - State of the internal audit profession study*. Available at: http://download.pwc.com/ie/pubs/2012_aligninig_internal_audit_are_you_on_the_right_floor.pdf[Pristup: 14. 02. 2015.].
18. Rupšys, R. & Boguslauskas, V., (2007.). Measuring Performance of Internal Auditing: Empirical Evidence. *Engineering Economics: Economics Of Engineering Decisions*, 55(5), str. 9-15.
19. Sarens, G., (2009.). Internal auditing research: Where are we going? Editorial. *International Journal of Auditing*, Svezak 13, str. 1-7.
20. Sarens, G. & De Beelde, I. (2005., December) *Interaction between internal audit and different organizational parties: An analysis of expectations and perceptions* (353). Faculty of Economics and Business administration, Ghent University, Ghent. Available at: http://www.feb.ugent.be/nl/Ondz/wp/Papers/wp_05_353.pdf Pristup: 20. 01. 2015.
21. Sarens, G. & De Beelde, I., (2006.a). Building a research model for internal auditing: Insights from literature and theory specification cases. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance*, 3(4), str. 452-470.
22. Sarens, G. & De Beelde, I., (2006.b). The Relationship between Internal Audit and Senior Management: A Qualitative Analysis of Expectations and Perceptions. *International Journal of Auditing*, Svezak 10, str. 219-241.
23. Sawyer, L. B., Dittenhofer, M. A. & Scheiner, J. H., (2003.). *Sawyer's Internal Auditing*. 5th Edition ur. Altamonte Springs, Florida: The IIA Research Foundation.
24. The Institute of Internal Auditors, (2012.). *International standards for the professional practice of internal auditing*. Available at: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%20Standards%20Markup%20Changes%202013-01%20vs%202011-01.pdf> [Pristup: 2.01.2015.].
25. Vuko, T. (2007.). Kvalitetan Pristup: reviziji i utjecaj na vjerodostojnost financijskih informacija. Doktorska disertacija. Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet.
26. Ziegenfuss, D. E., (2000.). Measuring performance. *Internal Auditor*, Svezak February (2000.), str. 37-40.

Ivana Barišić, Ph.D.

Faculty of Economics and Business, University of Zagreb, Croatia
ibarasic@efzg.hr

THE IMPORTANCE OF SENIOR MANAGEMENT SUPPORT FOR INTERNAL AUDIT FUNCTION – RESEARCH IN CROATIAN COMPANIES

Preliminary communication

Abstract

The real usefulness of internal audit is possible through the full realization of its potential and purpose, and some of the assumptions are supportive environment in which it operates and cooperation with the management that recognizes its importance and supports the work of internal audit. The relationship with management can significantly affect the effectiveness of the internal audit function. The adequacy of relationship with management is important for facilitating the internal audit activity through availability of all the necessary resources and information. Internal audit provides objective assurance and consulting activity to management so its support to internal audit function is in the mutual interest.

This paper analyses whether the interaction with the management and support of senior management to internal audit is related to internal audit effectiveness, and what kind of management support in this respect is the most relevant. Empirical research was conducted on a sample of companies in the Republic of Croatia. It was found that the interaction with the management and management support to internal audit function is significantly associated with the internal audit effectiveness and that a better interaction with the management and support to the internal audit generated the greater chance that the internal audit would be effective. Also, according to the survey results, in companies in which the chief audit executive had a more direct access to the senior management and where senior management ensured internal audit largely unhindered access to all departments and sectors as well as direct communication with other levels of management (lower and middle,) internal audit was more effective meaning that its recommendations were accepted to a greater extent.

Keywords: *internal audit, management support, internal audit effectiveness*

JEL: M420