

**Dr. sc. Marko Čular**

Sveučilište u Splitu  
Ekonomski fakultet  
Katedra za računovodstvo i reviziju  
E-mail: mcular@efst.hr

## **UTJECAJ ORGANIZACIJE INTERNE REVIZIJE I UČINKOVITOG REVIZIJSKOG ODBORA NA KORIŠTENJE RADA INTERNE REVIZIJE U EKSTERNOJ REVIZIJI<sup>1</sup>**

UDK / UDC: 657.633:658.011.4

JEL klasifikacija / JEL classification: M42

Izvorni znanstveni rad / Original scientific paper

Primljeno / Received: 8. veljače 2019. / February 8, 2019

Prihvaćeno za tisak / Accepted for publishing: 27. svibnja 2019. / May 27, 2019

### ***Sažetak***

*Cilj rada je istražiti čimbenike koji utječu na odluku eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije kako bi se postigla veća komplementarnost između mehanizama korporativnog upravljanja te povećala njihova djelotvornost i učinkovitost. Eksterni revizori mogu koristiti rad interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza te radi osiguravanja izravne pomoći uz usmjeravanje, nadzor i pregled koji obavlja eksterni revizor. Temeljna obilježja koja su analizirana u radu su percipirana neovisnost funkcije interne revizije i individualna objektivnost internih revizora manipuliranjem načinom organizacije interne revizije u društvu. Učinkovit revizijski odbor, kao moderatorska varijabla, korišten je kako bi se ispitalo mijenja li se percepcija eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije. U provođenju istraživanja korištena je eksperimentalna metoda istraživanja na uzorku od 130 eksternih revizora. Rezultati istraživanja pokazuju da učinkovit revizijski odbor pridonosi višoj razini korištenja rada interne revizije od strane eksternih revizora, neovisno o organizaciji funkcije interne revizije.*

***Ključne riječi: interna revizija, eksterna revizija, revizijski odbor, MRevS 610, eksperiment.***

---

<sup>1</sup> Ovo istraživanje je samo djelomično rezultat doktorskog rada autora iz kojeg su pojedini dijelovi preuzeti.

## 1. UVOD

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

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

Iako različite, interna i eksterna revizija su komplementarne profesije, a rad interne revizije može biti iznimno koristan eksternim revizorima jer može utjecati na vrstu, vremenski raspored i obujam postupaka eksternih revizora te, ujedno, smanjiti troškove eksterne revizije za revidirana društva. Mogućnosti korištenja rada interne revizije u svrhu ostvarivanja ciljeva eksterne revizije prepoznata su i u standardima eksterne revizije (MRevS 610) koji pomažu revizorima prepoznati kada i u kojoj mjeri mogu koristiti rad interne revizije. Zato će se u radu istražiti okolnosti koje mogu značajno utjecati na percepciju i pristranost eksternih revizora pri donošenju odluke o korištenju rada interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza te pri donošenju odluke o korištenju rada interne revizije radi osiguravanja izravne pomoći uz usmjeravanje, nadzor i preglede koje obavlja eksterni revizor. Dodatno, povezano s mogućim pristranostima analiziran je utjecaj učinkovitog revizijskog odbora za kojega se pretpostavlja da će imati moderatorski utjecaj na odluku eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije. Slijedom spomenutoga, osnovna svrha i glavni cilj istraživanja je utvrditi na koji način analizirani čimbenici (organizacija interne revizije vs učinkovitost revizijskog odbora) utječu na odluku eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije u procesu revizije financijskih izvještaja, a sve kako bi se mogle dati preporuke o mogućnostima unaprjeđenja suradnje između internih i eksternih revizora.

Potreba za ovakvim istraživanjem opravdana je i proizlazi iz činjenice da interna revizija dobiva sve veći značaj i ulogu kao mehanizam korporativnog

upravljanja te da postoje brojna područja moguće suradnje između internih i eksternih revizora, a osobito tamo gdje se djelokrug njihova rada preklapa.

## 2. DEFINIRANJE I RAZVOJ ISTRAŽIVAČKIH HIPOTEZA

### 2.1. Organizacija interne revizije u društvu

Organizacija interne revizije u društvu se uzima u obzir zbog potencijalnog problema organizacijske neovisnosti funkcije interne revizije i individualne objektivnosti internih revizora te moguće pristranosti s menadžerom kada je ona organizirana unutar društva. Navedena tematika je posebno aktualizirana u novije vrijeme kada se funkcija interne revizije sve više eksternalizira. Pritom se u praksi mogu pojaviti različiti oblici eksternalizacije funkcije interne revizije (Ježovita, 2013., str. 181.): potpuna ili djelomična eksternalizacija (eng. *total or partial outsourcing*), zajednička služba (eng. *co-sourcing*) te podugovaranje za pojedini angažman ili dio angažmana (eng. *subcontracting*). Eksternalizacija funkcije interne revizije se razvila kao rezultat dva opća trenda. Prvi se odnosi na rastuću važnost savjetodavnog angažmana kao dodatnog izvora prihoda za revizijska društava, a drugi na rastuću važnost sustava internih kontrola (Caplan et al., 2007., str. 5.). Dakle, najveći zagovornici eksternalizacije funkcije interne revizije bila su revizijska društva (ponajviše velika revizijska društva) koja su uočila priliku za stvaranjem dodatnog prihoda kroz angažman funkcije interne revizije (Swanger & Chewing, 2001., str. 115.), dok su s druge strane najveći protivnici eksternalizacije funkcije interne revizije bili iz redova profesije interne revizije, predvođeni Institutom internih revizora (Ježovita, 2013., str. 181.).

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

Alternativni oblici organizacije interne revizije u društvu mogu imati različite implikacije na percepciju eksternih revizora o organizacijskoj neovisnosti funkcije interne revizije i o individualnoj objektivnosti internih revizora, stoga je način organizacije interne revizije u društvu te odluka eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije česta tematika novijih istraživanja.

Najveći broj spomenutih istraživanja provedena su u američkom gospodarstvu koje je najrazvijenije po pitanju eksternalizacije funkcije interne revizije, od popularizacije pojave eksternalizacije funkcije interne revizije devedesetih godina 20. stoljeća. Istraživanje provedeno 1997. godine za američka društva ističe da 34 % društava ima izdvojenu funkciju interne revizije te da su društva koja imaju formiranu funkciju interne revizije skoro četiri puta veća od onih koji su tu funkciju izdvojili (Petraevick, 1997.). Selim & Yiannakas (2000., str. 219-221) zaključuju da je 24 % društava u potpunosti ili djelomično izdvojilo funkciju interne revizije, a njih 77,5 % tu je funkciju izdvojilo u posljednjih pet godina. Uslugu eksternalizacije funkcije interne revizije obavljaju najveća revizijska društva, u 72,5 % slučajeva. U 2010. godini udio društava koja su izdvojila više od 10 % aktivnosti funkcije interne revizije bio je 16 %, što je značajno smanjenje udjela eksternalizacije funkcije interne revizije, u odnosu prema 2006. godini kada je ta stopa bila 25 % (Cheng & Lin, 2011., str. 37.). Globalno istraživanje stručnjaka iz područja interne revizije (CBOK, 2015.) pokazuje da u prosjeku 1/3 analiziranih društava eksternalizira jedan dio angažmana iz područja interne revizije, dok čak 56 % američkih društava eksternalizira funkciju interne revizije. Temeljem spomenutoga, može se zaključiti da je eksternalizacija rastući i snažan trend oblikovanja funkcije interne revizije.

Rezultati većine postojećih istraživanja pokazuju da je percepcija organizacijske neovisnosti funkcije interne revizije i individualne objektivnosti internih revizora veća od strane eksternih revizora kad je funkcija interne revizije eksternalizirana (Geiger et al., 2002.; James, 2003.; Ahlawat & Lowe, 2004.; Gramling & Vandervelde, 2006.; Abbott et al., 2007.; Dickins & O'Reilly, 2009.; Arel, 2010.). Eksterni revizor će prije koristiti rad interne revizije koja je eksternalizirana zbog procijenjene više razine znanja, vještina i tehnologije, kao i veće tehničke osposobljenosti te veće razine kvalitete usluge rada interne revizije (Selim & Yiannakas, 2000.; Subramaniam et al., 2004.; Sharma & Subramaniam, 2005.; Carey et al., 2006.; Dickins & O'Reilly, 2009.; Plant, 2014.). Nadalje, eksternalizacija funkcije interne revizije utječe na smanjenje ukupnih troškove te povećava kvalitetu usluge (Selim & Yiannakas, 2000., str. 223.), ali i na povezane čimbenike kao što je mogućnost formiranja funkcije interne revizije bez gubitka vremena na zapošljavanje i obuku ili obavljanje interne revizije na udaljenom geografskom području koje je nepogodno za zaposlenike u odjelu interne revizije (Bostwick & Byington, 1997., str. 85.). Međutim, važno je istaknuti da eksternalizacija funkcije interne revizije ima i svoje nedostatke. Neki od nedostataka eksternalizacije funkcije interne revizije (tj. potencijalne prednosti organizacije interne revizije unutar društva) istaknuti u literaturi su: veća naknada

internom revizoru (Caplan & Kirschenheiter, 2000.), ograničena sposobnost internog revizora da zaštiti društvo od rizika prijevare (James, 2003.) te specifičnosti poslovanja društva (Spekle et al., 2007.; Plant, 2014.), njegova sustava internih kontrola, rizika i korporativnog upravljanja te manje bliski (tj. uglavnom formalni) kontakti sa zaposlenicima koji mogu utjecati ograničavajuće na mogućnosti dobivanja informacija od strane zaposlenika o rizicima te slabostima i nedostacima sustava internih kontrola (Burt, 2014.). Stoga, postojanje perceptivnih pristranosti u vezi korištenja rada interne revizije kada je ona organizirana unutar društva može umanjiti pozitivne učinke takve suradnje između internih i eksternih revizora.

Percepcija eksternih revizora o kvaliteti rada interne revizije se u skladu s atribucijskom teorijom temelji na broju poticaja koji stvaraju uvjete za pristranost interne revizije, što može utjecati na razinu korištenja rada interne revizije (DeZoort et al., 2001., str. 263). Eksterni revizori mogu percipirati povoljna izvješća interne revizije kao poticaj usklađivanja s menadžerom, a ne kao rezultat njihova rada. Glover et al. (2008., 200.) ističu da će eksterni revizori biti osjetljiviji na spomenute razlike u poticajima i motivima te će prije koristiti rad interne revizije ako je ona eksternalizirana. Zato se pretpostavlja da faktori koji utječu na blisku vezu između internog revizora i menadžera mogu utjecati na percepciju eksternih revizora o organizacijskoj neovisnosti funkcije interne revizije i individualnoj objektivnosti internih revizora koja je niža kada su interni revizori zaposlenici društva, u odnosu prema tome kada je funkcija interne revizije eksternalizirana. Uporišta za ovakva očekivanja mogu se naći u dvije povezane psihološke teorije. Tako se prema atribucijskoj teoriji može pretpostaviti da će korištenje rada interne revizije od strane eksternih revizora s obzirom na način organizacije interne revizije u društvu ovisiti o percepciji eksternih revizora o broju poticaja koje imaju interni revizori (Glover et al., 2008., 200.). U skladu s teorijom pripadnosti grupi (eng. *group affiliation theory*) može se pretpostaviti da će eksterni revizor prije koristiti rad interne revizije kada je funkcija interne revizije eksternalizirana, zbog pripadnosti istoj grupi (npr. funkciju interne revizije u društvu obavlja neko drugo revizijsko društvo) i sklonosti favoriziranja vlastite grupe. Dakle, teorija pripadnosti grupi također pokazuje da eksterni revizori mogu biti pristrani u svojim procjenama kvalitete rada interne revizije, kada je funkcija interne revizije eksternalizirana jer svoju grupu (eksterne revizore) percipiraju objektivnijom i kvalitetnijom. Na temelju gore spomenutih rezultata istraživanja o utjecaju načina organizacije interne revizije u društvu te u skladu s atribucijskom teorijom i teoriji pripadnosti grupi, može se postaviti hipoteza da će eksterni revizori prije koristiti rad interne revizije ako je interna revizija u društvu eksternalizirana, u odnosu kad je funkcija interne revizije organizirana unutar društva zbog percepcije veće organizacijske neovisnosti funkcije interne revizije i individualne objektivnosti internih revizora od strane eksternih revizora.

*H1: Eksterni revizori će više koristiti rad interne revizije kada je ona eksternalizirana.*

## 2. 2. Učinkovitost revizijskog odbora

Zahtjevi za boljim korporativnim upravljanjem i zaštitom dioničara te ostalih interesno-utjecajnih skupina, u posljednja dva desetljeća istaknuli su važnost revizijskog odbora u kontekstu osiguranja učinkovitosti korporativnog upravljanja i njegova nadzora pa je u tom razdoblju njegovo osnivanje postalo međunarodno prihvaćeno (Barišić, 2016., str. 264.). Osnivanje revizijskog odbora samo po sebi nije dostatno. Naime, revizijski odbori moraju biti na odgovarajući način informirani, predani svom poslu te ispitivački orijentirani u ispunjavanju svojih dužnosti nadziranja u području internih kontrola i upravljanja rizicima, financijskog izvještavanja, primjene zakonskih propisa i regulative i procesa eksterne i interne revizije (Tušek, 2016., str. 246.). Stoga, revizijski odbor može biti učinkovit, odnosno neučinkovit. U ovom istraživanju utjecaj učinkovitog revizijskog odbora se razmatra kao moderatorska varijabla za koju se pretpostavlja da bi mogla utjecati na odluku eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije. Učinkovit revizijski odbor uvelike može povećati organizacijsku neovisnost funkcije interne revizije i individualnu objektivnost internih revizora te utjecati na percepciju eksternih revizora u vezi s neovisnošću i objektivnošću funkcije interne revizije.

Važna uloga revizijskog odbora je u podršci internoj reviziji u ostvarivanju njezinih osnovnih funkcija. Podrška revizijskog odbora internoj reviziji trebala bi imati pozitivan utjecaj na kvalitetu interne revizije. Iako atribucijska teorija sugerira da način organizacije interne revizije u društvu utječe na prosudbu eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije, učinkovitost revizijskog odbora mogla bi promijeniti intenzitet utjecaja. Obveze i odgovornosti revizijskog odbora u vezi aktivnosti interne revizije su (Tušek, 2015.a, str. 189.): procjena organizacijske neovisnosti funkcije interne revizije i individualne objektivnosti internih revizora, iskomunicirati s internim revizorom najznačajnije nalaze interne revizije, ispitati i odobriti plan rada interne revizije, ispitati odnos internog s eksternim revizorom te koordinirati njihovu suradnju i rad.

Kako bi revizijski odbor ispunio svoje obveze i odgovornosti, potrebno je uspostaviti komunikaciju s funkcijom interne revizije. Do izravne komunikacije dolazi ako interni revizor redovito sudjeluje na sastancima vezanim uz odgovornosti revizijskog odbora za nadzor nad revizijom, financijskim izvještavanjem, upravljanjem društvom i kontrolom. Sudjelovanjem internih revizora na sastancima osigurava se njihova obaviještenost uz strateške, poslovne i operative novitete i postavljanje pitanja vezano uz visoku razinu rizika, sustave, postupke ili kontrolu. Nadalje, sudjelovanje na sastancima omogućava razmjenu informacija vezano uz planove i aktivnosti interne revizije te međusobno obavještavanje o bilo kakvim drugim pitanjima od zajedničkog interesa (IIA, 2017., str. 16.).

Iz gore spomenutih profesionalnih zahtjeva vidljiv je smjer razvoja funkcije interne revizije unutar društva, prema kojemu interna revizija postaje

interni mehanizam korporativnog upravljanja, a ne samo podrška i pomoć menadžmentu u realizaciji upravljačkih funkcija. Samo tako interna revizija može potencijalno nelojalan menadžment spriječiti u narušavanju načela stabilnog, sigurnog i uspješnog poslovanja što je interes vlasnika (Tušek, 2015. b, str. 55.).

Nadalje, interni revizori moraju imati potporu revizijskog odbora kako bi mogli računati na suradnju s menadžmentom i obaviti svoj posao bez uplitanja. Također, interni revizori trebaju odgovarati osobi u društvu koja ima dostatne ovlasti za promicanje neovisnosti i osiguranje širokog obuhvata revizije. Glavni interni revizor društva funkcionalno odgovara revizijskom odboru, a administrativno menadžmentu društva, tj. onima koji osiguravaju neovisnost u društvu. Odgovaranje revizijskom odboru u funkcionalnom smislu obično znači da revizijski odbor (IIA, 2017., str. 92.): odobrava cjelokupnu povelju interne revizije; odobrava procjenu rizika interne revizije i povezani revizijski plan; prima priopćenja od glavnog internog revizora o rezultatima interne revizije, kao i godišnju potvrdu neovisnosti interne revizije u društvu; odobrava sve odluke vezano uz procjenu učinkovitosti, imenovanje ili razrješenje glavnog internog revizora; odobrava godišnju naknadu i prilagodbu plaće internog revizora; postavlja odgovarajuće upite internom revizoru s ciljem utvrđivanja postoji li opseg revizije koji narušava sposobnost interne revizije u obavljanju svojih dužnosti.

Međunarodni revizijski standardi također ističu važnost suradnje i komunikacije između eksterne revizije i revizijskog odbora. Komuniciranje s revizijskim odborom je postalo ključnim elementom u komuniciranju eksternih revizora s onima koji su zaduženi za upravljanje. Temeljem spomenutoga, pretpostavlja se da bi učinkovitost revizijskog odbora trebala proaktivno utjecati na suradnju između internog i eksternog revizora. Treasury (2015., str. 5-7, 12.) ističe sljedeće faktore učinkovitog revizijskog odbora koji mogu utjecati na suradnju između internog i eksternog revizora: održavanje periodičnih sastanaka, pristup dokumentima interne revizije, omogućavanje eksternom revizoru pregled izvješća interne revizije, rasprava oko ključnih računovodstvenih i revizijskih pitanja te identifikacija internih i eksternih promjena koji utječu na internog revizora. Goodwin-Stewart & Kent (2006., str. 387.) u svojem istraživanju zaključuju da stručnost revizijskog odbora pozitivno utječe na suradnju između internog i eksternog revizora. Endaya (2014., str. 78.) ističe da suradnja između internih i eksternih revizora ovisi o podršci revizijskog odbora koji može utjecati na poboljšanje njihove suradnje kroz povećanje objektivnosti internog revizora i reduciranje smetnji u komunikaciji s menadžerom. Odgovarajuća komunikacija između revizijskog odbora te eksternih i internih revizora utječe na učinkovitost revizija (Fowzia, 2010., str. 34.). Gramling et al. (2004., str. 239.) ističu potrebu za istraživanjem utjecaja učinkovitog revizijskog odbora na suradnju profesija interne i eksterne revizije kao važnog mehanizma korporativnog upravljanja.

Dosadašnja istraživanja (Goodwin & Yeo, 2001.; Raghunandan et al., 2001.; Carcello et al., 2002.; Bariff, 2003.; Goodwin, 2003.; Goodwin-Stewart & Kent, 2006.; Mat Zain & Subramaniam, 2007.; Turley & Zaman, 2007.;

Christopher et al., 2009.; Fowzia, 2010.; Ramasawmy & Ramen, 2012.; Hanafi, 2013.) nisu dala značajne pomake u razumijevanju utjecaja revizijskog odbora na suradnju između internog i eksternog revizora gdje je, temeljem toga, ostavljen značajan prostor za istraživanje. Većina istraživanja zaključuju da učinkovitost revizijskog odbora igra ključnu ulogu u podržavanju položaja interne revizije te jačanja organizacijske neovisnosti funkcije interne revizije i individualne objektivnosti internih revizora. Dosadašnja istraživanja su se uglavnom orijentirala na analizu pojednostavljene uloge revizijskog odbora razmatranu pretežito s aspekta linije izvještavanja, a u ovom istraživanju promatra se kompleksnija uloga revizijskog odbora, tj. njegova uloga kao cjelovitog nadzornog mehanizma korporativnog upravljanja, koji bi mogao utjecati na percepciju eksternih revizora o organizacijskoj neovisnosti funkcije interne revizije i individualnoj objektivnosti internih revizora.

Utjecaj revizijskog odbora na percepciju eksternih revizora o razini organizacijske neovisnosti funkcije interne revizije i individualne objektivnosti internih revizora također se može objasniti postavkama atribucijske teorije, točnije atribucijskom teorijom uvjerenja drugog reda (Gray & Hunton, 2011., str. 17.). Prema spomenutoj teoriji odluka o razini korištenja rada interne revizije (percepcija eksternih revizora o organizacijskoj neovisnosti funkcije interne revizije i individualnoj objektivnosti internih revizora) temelji se barem dijelom i na uvjerenjima vezanim za aktivnosti revizijskog odbora. Dakle, u skladu s atribucijskom teorijom uvjerenja drugog reda pretpostavlja se da postojanje učinkovitog revizijskog odbora može pozitivno utjecati na percepciju eksternih revizora o organizacijskoj neovisnosti funkcije interne revizije i individualnoj objektivnosti internih revizora te da, u tom slučaju, eksterni revizor procjenjuje veću kvalitetu rada interne revizije, u odnosu kada ne postoji učinkovit revizijski odbor. Postojanje učinkovitog revizijskog odbora i njegov utjecaj na objektivnost i kvalitetu rada interne revizije može dodatno povećati koristi oslanjanja na internu reviziju kada je ona organizirana unutar društva zbog koristi koju ona može pružiti u identificiranju slabosti internih kontrola kada je organizirana unutar društva, u skladu s pretpostavkama teorije organizacijskog identiteta te koncepta organizacijskog glasa. Teorija organizacijskog identiteta pretpostavlja da će pojedinci unutar grupe imati više povjerenja prema pojedincima unutar grupe, nego prema pojedincima izvan grupe (Burt, 2014., str. 3.). Koncept organizacijskog glasa pretpostavlja da će pojedinci prije dijeliti negativne informacije s pojedincima unutar grupe, nego s pojedincima izvan grupe. Prema tome, u skladu s konceptom organizacijskog glasa, zaposlenici će prije uskratiti informacije o slabostima i nedostacima interne kontrole internim revizorima kada je funkcija interne revizije eksternalizirana, nego internim revizorima koji su zaposlenici društva kako bi zaštitili društvo. Zato se u skladu s teorijom organizacijskog identiteta i konceptom organizacijskog glasa može pretpostaviti da će zaposlenici dijeliti više informacija o sustavu internih kontrola društva te njihovim nedostacima i slabostima internim revizorima organiziranim unutar društva, nego alternativnoj vrsti organizacije. Dakle, na temelju atribucijske teorije uvjerenja drugog reda može se pretpostaviti da će percepcija eksternih



revizora o organizacijskoj neovisnosti funkcije interne revizije i individualnoj objektivnosti internih revizora ovisiti i o njihovoj procjeni učinkovitosti revizijskog odbora. Zbog pretpostavke da je uloga revizijskog odbora nadzirati kvalitetu rada interne revizije te da se tako ostvaruju prednosti organizacije interne revizije unutar društva u skladu s teorijom organizacijskog identiteta i konceptu organizacijskog glasa, može se pretpostaviti da će u takvim okolnostima eksterni revizori radije koristiti rad interne revizije kada je ona organizirana unutar društva, u odnosu prema alternativnoj vrsti organizacije interne revizije.

*H2: Eksterni revizori će više koristiti rad interne revizije kada je organizirana unutar društva, ako je revizijski odbor učinkovit.*

### **3. IZBOR UZORKA I METODOLOGIJE**

#### **3.1. Izbor uzorka**

Izbor uzorka obuhvaća populaciju aktivnih hrvatskih eksternih revizora koji su stekli certifikat ovlaštenog revizora (ukupno 515 aktivnih revizora), od kojih je 12 % zaposleno u društvima iz Velike Četvorke. Izboru uzorka pristupilo se u okviru organiziranih radionica Hrvatske revizorske komore na kojima su aktivni eksterni revizori dužni sudjelovati u sklopu stalnog stručnog usavršavanja. U samom eksperimentalnom istraživanju je sudjelovalo ukupno 130 eksternih (ovlaštenih) revizora. Od ukupnog broja ovlaštenih revizora koji su sudjelovali u eksperimentalnom istraživanju (n=130, 25 % aktivnih hrvatskih ovlaštenih revizora) 41,5 % ih je muškog spola, dok ih je 58,5 % ženskog spola. 15,5 % eksternih revizora je iz skupine Velika Četvorka, 14,7 % imaju članstvo u međunarodnoj mreži, dok je najviše ispitanika iz ostalih revizijskih društava, njih 69,8%. Nadalje, što se tiče pozicije revizora u društvu, 30,2 % revizora su partneri revizijskog društva, 19,4 % ih je na poziciji menadžera revizijskog društva, dok su ostali zaposlenici revizijskih društava, njih 50,4 %. Što se tiče razine obrazovanja revizora, 91,5 % revizora imaju visoku razinu obrazovanja, dok samo 8,5 % revizora imaju znanstveni magisterij i/ili doktorat. Prosječan broj godina radnog iskustva eksternih revizora je 22 godine, dok je prosječno iskustvo u reviziji 14 godina.

#### **3.2. Dizajn eksperimenta i prikaz studija slučaja**

Dizajn eksperimenta i prikaz studija slučaja se temelji na postavljenim hipotezama, analizi studija slučaja iz sličnih dosadašnjih istraživanja (primjerice, Munro & Stewart, 2009.; DeZoort et al., 2001.; Wang, 2015.) te na temelju provedenog intervjua s ekspertima i ovlaštenim revizorima koji nisu dio uzorka istraživanja. Istraživanje obuhvaća eksperiment s neponovljenim mjerenjima (kontingencijska 2x2 tablica) te se odnosi na četiri studije slučaja. Sudionici eksperimenta su na slučajnan način podijeljeni u četiri grupe, odnosno eksterni

revizori su dobili na slučajan način određenu studiju slučaja. Kod svih studija slučaja ispitanici su imali jednake uvjete o okruženju u kojem društvo posluje, a poslovanje društva je opisano kao stabilno i prosječno kako uvjeti poslovanja (posebno procjena inherentnog rizika) te uvjeti kontrolnog okruženja (posebice učinak “tona s vrha”) ne bi utjecali na ocjene eksternih revizora. U eksperimentu se radi o velikom listanom i stabilnom društvu koje se bavi industrijskom proizvodnjom lijekova. Društvo ima stabilnu poziciju na tržištu koje karakterizira umjerena koncentracija. Kompenzacije menadžmenta se sastoje od fiksnog i varijabilnog dijela u dionicama. Nadalje, poslovanje društva je zadovoljavajuće, dok su prethodna revizijska mišljenja bila pozitivna. U uvjetu načina organizacije interne revizije u društvu, kod prve i treće studije slučaja funkcija interne revizije je organizirana unutar društva, a odjel interne revizije ima odgovarajuće važan status u društvu. Kod druge i četvrte studije slučaja, funkcija interne revizije je eksternalizirana, a vanjski pružatelj angažmana je revizijsko društvo. Svi interni revizori (neovisno o načinu organizacije interne revizije) su kompetentni, s visokom razinom znanja, iskustva i vještina u provedbi interne revizije kako kompetencije i radni učinci internih revizora ne bi utjecali na odluku eksternih revizora. Drugi uvjet vezan je uz učinkovitost revizijskog odbora. U prvoj i drugoj studiji slučaja, revizijski odbor je neučinkovit, uzimajući u obzir sastav članova revizijskog odbora, njihovu neovisnost, znanja i vještine, kao i razinu suradnje s internim i eksternim revizorima. Nadalje, u trećoj i četvrtoj studiji slučaja, revizijski odbor je učinkovit, gdje su članovi revizijskog odbora stručni, kompetentni, neovisni, aktivno surađuju s eksternom i internom revizijom te, općenito, učinkovito izvršavaju svoje aktivnosti.

### 3.3. Varijable eksperimentalnog istraživanja

S obzirom na to da je cilj istraživanja utvrditi kako i u kojoj mjeri percipirana organizacijska neovisnost funkcije interne revizije i individualna objektivnost internih revizora utječe na prosudbu eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije, čimbenici koji se koriste kao nezavisne varijable su: način organizacije interne revizije u društvu te učinkovitost revizijskog odbora kao moderatorska varijabla. Kao zavisna varijabla koristi se prosudba eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije. Prva nezavisna varijabla je način organizacije interne revizije u društvu, koja se manipulira s obzirom na dva oblika organizacije interne revizije: (1) funkcija interne revizije je organizirana unutar društva; (2) funkcija interne revizije je eksternalizirana. Učinkovitost revizijskog odbora je moderatorska varijabla kojom se ispituje mijenja li se i koliko percepcija eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije kada društvo ima učinkovit revizijski odbor. S tim u vezi prethodno dizajnirani eksperimentalni zadaci moderirani su za učinak revizijskog odbora: (1) revizijski odbor nije učinkovit i (2) revizijski odbor je učinkovit. Zavisna varijabla je prosudba eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije. Sudionici eksperimentalnog istraživanja trebaju ocijeniti putem Likertove skale mjerenja razinu korištenja rada interne revizije (Glover et al., 2008.; Munro & Stewart,

2010.). Dodatno, u svakom eksperimentalnom zadatku pitanja o razini korištenja rada interne revizije su podijeljena u dva dijela, ovisno o području korištenja rada interne revizije (MRevS 610) na: (1) procjenu razine korištenja rada interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza i (2) procjenu razine korištenja rada interne revizije radi osiguravanja izravne pomoći uz usmjeravanje, nadzor i pregled koje obavlja eksterni revizor.

### 3. 4. Kontrole eksperimentalnog istraživanja

Nakon provedenog eksperimenta, eksterni revizori su dali odgovore na kontrolna pitanja kako bi se donio zaključak jesu li ispitanici razumjeli dobivene studije slučaja. Dakle, u ovom slučaju cilj kontrolnih pitanja bio je filtrirati u konačni uzorak samo one ispitanike koji su ispravno razumjeli uvjete u studijama slučaja. Zbog toga su iz uzorka isključeni oni odgovori kod kojih je na temelju rezultata kontrolnih pitanja zaključeno da revizori nisu točno prepoznali na koji način je organizirana interna revizija u definiranoj studiji slučaja te je li revizijski odbor u spomenutoj studiji slučaja učinkovit, odnosno neučinkovit. Na temelju kontrolnih pitanja u konačan uzorak je uključeno 108 ispitanika.

## 4. REZULTATI ISTRAŽIVANJA

### 4. 1. Deskriptivna analiza

Nakon što je definiran konačan (pod)uzorak za analizu, najprije je napravljena deskriptivna i univarijatna analiza za obje zavisne varijable po eksperimentalnim grupama. Tablica 1. prikazuje prosječne ocjene korištenja rada interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza po eksperimentalnim grupama.

Tablica 1.

Prosječne vrijednosti po grupama (SD), broj ispitanika po grupama (1)

	In-house	Outsourcing	Ukupno
Neučinkovit revizijski odbor	3.96 (1.53), N=27	4.00 (1.58), N=25	3.98 (1.54), N=52
Učinkovit revizijski odbor	4.78 (1.45), N=27	4.21 (1.51), N=29	4.48 (1.50), N=56
Ukupno	4.37 (1.53), N=54	4.11 (1.54), N=54	N=108

Izvor: Izrada autora.

Prosječna vrijednost korištenja rada interne revizije u prikupljanju revizijskih dokaza u uvjetu načina organizacije interne revizije u društvu iznosi 4,37, dok u uvjetu eksternalizacije funkcije interne revizije iznosi 4,11. Ova razlika nije statistički značajna ( $t = 0,877$ ,  $p = 0,191$ ) što znači da nema razlike u

korištenju rada interne revizije u prikupljanju revizijskih dokaza s obzirom na način organizacije interne revizije, neovisno o učinkovitosti revizijskog odbora. Također, vidljivo je da i u uvjetu neučinkovitog revizijskog odbora gotovo da nema razlike u prosječnoj ocjeni korištenja rada interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza s obzirom na način organizacije interne revizije. Prosječna vrijednost korištenja rada interne revizije u uvjetu neučinkovitog revizijskog odbora kada je funkcija interne revizije organizirana unutar društva je 3,96, dok je u uvjetu neučinkovitog revizijskog odbora i eksternalizacije funkcije interne revizije 4,00 ( $t = -0,086$ ,  $p = 0,466$ ). Spomenuti rezultati univarijatne analize ne idu u prilog zaključku da bi eksterni revizori više koristili rad interne revizije u prikupljanju revizijskih dokaza kada je interna revizija eksternalizirana, u skladu s atribucijskom teorijom, kao i teorijom pripadnosti grupi. U uvjetu učinkovitog revizijskog odbora, vidljiva je veća razina korištenja rada interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza kada je funkcija interne revizije organizirana unutar društva (prosječna vrijednost 4,78) u odnosu prema alternativnom obliku organizacije interne revizije (prosječna vrijednost 4,21). Prosječne vrijednosti su u skladu pretpostavkama atribucijske teorije uvjerenja drugog reda i koncepta organizacijskog glasa ( $t = 1,43$ ,  $p = 0,078$ ). Također, vidljiv je porast prosječne razine korištenja rada interne revizije u uvjetu učinkovitog revizijskog odbora (prosječna vrijednost 4,48) u odnosu prema uvjetu neučinkovitog revizijskog odbora (prosječna vrijednost 3,98). Ova razlika u prosječnim vrijednostima korištenja rada interne revizije je statistički značajna ( $t = 1,71$ ,  $p = 0,045$ ), što ipak pokazuje važnost učinkovitog revizijskog odbora za poticanje suradnje između eksternih i internih revizora.

Na sličan način, u tablici 2. prikazane su prosječne ocjene korištenja rada internih revizora radi osiguravanja izravne pomoći po eksperimentalnim grupama.

Tablica 2.

Prosječne vrijednosti po grupama (SD), broj ispitanika po grupama (2)

	In-house	Outsourcing	Ukupno
Neučinkovit revizijski odbor	3.96 (1.48), N=27	4.20 (1.44), N=25	4.08 (1.45), N=52
Učinkovit revizijski odbor	4.67 (1.36), N=27	4.45 (1.55), N=29	4.55 (1.45), N=56
Ukupno	4.31 (1.45), N=54	4.33 (1.49), N=54	N=108

Izvor: Izrada autora.

Prosječna vrijednost korištenja rada interne revizije radi osiguravanja izravne pomoći u uvjetu načina organizacije interne revizije u društvu iznosi 4,31, dok u uvjetu eksternalizacije funkcije interne revizije iznosi 4,33. Ova razlika nije statistički značajna ( $t = -0,065$ ,  $p = 0,474$ ) što znači da nema razlike u korištenju rada interne revizije radi osiguravanja izravne pomoći s obzirom na organizaciju

funkcije interne revizije, neovisno o učinkovitosti revizijskog odbora. Rezultati provedene univarijatne analize pokazuju i da je prosječna vrijednost korištenja rada interne revizije radi osiguravanja izravne pomoći u uvjetu neučinkovitog revizijskog odbora kada je funkcija interne revizije organizirana unutar društva je 3,96, dok je u uvjetu neučinkovitog revizijskog odbora i eksternalizacije funkcije interne revizije 4,20 ( $t = -0,58$ ,  $p = 0,281$ ). Također, vidljivo je da iako je razlika u prosječnim vrijednostima korištenja rada interne revizije u oba uvjeta (učinkovitom i neučinkovitom revizijskom odboru) podjednaka, smjer razlike se mijenja. Naime, u uvjetu učinkovitog revizijskog odbora povećava se prosječna razina korištenja rada interne revizije radi osiguravanja izravne pomoći kada je funkcija interne revizije organizirana unutar društva (prosječna vrijednost 4,67) te prelazi prosječnu razinu korištenja rada interne revizije kada je funkcija interne revizije eksternalizirana (prosječna vrijednost 4,45). To je u skladu s teorijskim pretpostavkama da će razina korištenja rada interne revizije kod uvjeta učinkovitog revizijskog odbora ići u prilog internalizaciji funkcije interne revizije, u skladu s atribucijskom teorijom uvjerenja drugog reda te konceptu organizacijskog glasa. Međutim, razlike u prosjecima među grupama nisu statistički značajne ( $t = 0,56$ ,  $p = 0,288$ ). Nadalje, iz tablice je vidljivo da je prosječna razina korištenja rada interne revizije veća kada postoji učinkovit revizijski odbor (prosječna vrijednost 4,45), u odnosu kad je on neučinkovit (prosječna vrijednost 4,08). Ova razlika u prosjecima je statistički značajna ( $t = 1,70$ ,  $p = 0,045$ ), što upućuje na zaključak da učinkovit revizijski odbor ipak pridonosi višoj razini korištenja rada interne revizije, neovisno o organizaciji funkcije interne revizije.

#### 4. 2. Rezultati višefaktorske analize

Kako bi se donio konačan zaključak o prihvaćanju ili odbacivanju hipoteza H1 i H2 korištena je dvofaktorska analiza varijance s uključenim interakcijskim efektom (GLM-*General Linear Model*), koja uključuje varijable način organizacije interne revizije u društvu, učinkovitost revizijskog odbora te njihov kombinirani učinak. Rezultati ispitnog modela za obje zavisne varijable su prikazani u tablici 3.: korištenje rada interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza (panel A) te radi osiguravanja izravne pomoći (panel B). Prvom hipotezom se pretpostavlja da će eksterni revizor više koristiti rad interne revizije kada je interna revizija u društvu eksternalizirana, nego kada je interna revizija organizirana unutar društva. Dobiveni rezultati istraživanja (kod obje zavisne varijable) ne potvrđuju početnu H1 hipotezu jer način organizacije funkcije interne revizije nije statistički značajna varijabla u modelu ( $F = 0,830$ ,  $p = 0,182$ ;  $F = 0,001$ ,  $p = 0,487$ ), odnosno ne utječe značajno na odluku eksternih revizora o korištenju rada interne revizije. Rezultati dodatno potvrđuju zaključke do kojih se došlo na temelju provedene univarijatne analize. Zato se na temelju dobivenih rezultata istraživanja može odbaciti hipoteza H1 da će eksterni revizori više koristiti rad interne revizije kada je ona eksternalizirana, nego kada je organizirana unutar društva. Druga hipoteza pretpostavlja da će učinkovit

revizijski odbor imati moderatorski utjecaj na korištenje rada interne revizije te da će eksterni revizori više koristiti rad interne revizije kada je ona organizirana unutar društva nego kada je eksternalizirana. Na temelju dobivenih rezultata istraživanja, vidljivo je da postoji statistički značajan utjecaj razine učinkovitog revizijskog odbora (tzv. glavni učinak) na razinu korištenja rada interne revizije u pribavljanju revizijskih dokaza ( $F = 3,040$ ,  $p = 0,042$ ) i kod izravne pomoći ( $F = 2,856$ ,  $p = 0,047$ ), ali nema statistički značajnog interakcijskog efekta učinkovitog revizijskog odbora i način organizacije funkcije interne revizije ( $F = 1,076$ ,  $p = 0,151$ , odnosno  $F = 0,654$ ,  $p = 0,210$ ).

Tablica 3.

## Rezultati dvofaktorske analize varijance s interakcijskim efektom

Izvor varijacije	Zbroj kvadrata	df	Sredina kvadrata	F-omjer	Sig.*
<b>Panel A</b>					
Korekcija modela	11.352	3	3.784	1.637	0.092
Intercept	1933.418	1	1933.418	836.461	0.000
<b>UČINK_RO</b>	7.027	1	7.027	3.040	<b>0.042</b>
ORGANIZACIJA	1.918	1	1.918	0.830	0.182
UČINK_RO * ORG	2.488	1	2.488	1.076	0.151
Ostatak	240.388	104	2.311		
Total	2194.000	108			
<b>Panel B</b>					
Korekcija modela	7.522	3	2.507	1.174	0.161
Intercept	2009.507	1	2009.507	940.817	0.000
<b>UČINK_RO</b>	6.100	1	6.100	2.856	<b>0.047</b>
ORGANIZACIJA	.002	1	0.002	0.001	0.487
UČINK_RO * ORG	1.396	1	1.396	0.654	0.210
Ostatak	222.135	104	2.136		
Total	2249.000	108			

Objašnjenja: UČINK\_RO je varijabla kojom se mjeri učinkovitost revizijskog odbora i koja ima dva modaliteta (1-revizijski odbor je učinkovit; 0-revizijski odbor nije učinkovit). ORGANIZACIJA je varijabla kojom se mjeri način organizacije interne revizije u društvu (1-funkcija interne revizije je organizirana unutar društva; 0-funkcija interne revizije je eksternalizirana). UČINK\_RO\*ORG pretpostavlja interakcijski efekt dviju varijabli.

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

Izvor: Izrada autora.

Na temelju dobivenih rezultata djelomično se prihvaća hipoteza H2. Iako dobiveni rezultati ne potvrđuju interakcijski efekt učinkovitog revizijskog odbora, zanimljivo je primijetiti da učinkovit revizijski odbor pridonosi višoj razini korištenja rada interne revizije od strane eksternih revizora, neovisno o organizaciji funkcije interne revizije. Kao što je to iz deskriptivne analize vidljivo

prosječna razina korištenja rada interne revizije u uvjetu neučinkovitog revizijskog odbora je 3,98 u prikupljanju revizijskih dokaza, odnosno 4,08 radi osiguravanja izravne pomoći, a u uvjetu učinkovitog revizijskog odbora, prosječna razina korištenja rada interne revizije u prikupljanju revizijskih dokaza je 4,48, odnosno 4,55 radi osiguravanja izravne pomoći. Rezultati ovog istraživanja mogu pomoći pravovremenom reduciranju čimbenika pristranosti koji utječu na smanjenje efikasnosti funkcioniranja razmatranih mehanizama korporativnog upravljanja, odnosno na promoviranje, implementiranje i nadziranje učinkovitog revizijskog odbora kao važnog nadzornog mehanizma u poticanju suradnje između internih i eksternih revizora.

## 5. ZAKLJUČAK

Navedeno istraživanje se temelji na potrebi za suradnjom i koordinacijom mehanizama korporativnog upravljanja zbog postojane komplementarnosti i sinergije mehanizama korporativnog upravljanja te podupiranja pojedinačnih efekata. Nadalje, istraživanje je fokusirano na razinu korištenja rada interne revizije kao i na analizu utjecaja uočenih prepreka za suradnju koji se odnose na organizacijsku neovisnost funkcije interne revizije i individualnu objektivnost internih revizora te na potencijalni efekt učinkovitog revizijskog odbora. Istraživanjem se nastojalo utvrditi utječe li i kako način organiziranja funkcije interne revizije unutar društva na prosudbu i percepciju eksternih revizora o razini korištenja rada interne revizije. Iako postoje slična eksperimentalna istraživanja na navedenu tematiku, u njima nije adekvatno angažiran moderatorski utjecaj učinkovitog revizijskog odbora kao dodatni komplementarni mehanizam korporativnog upravljanja na percepciju eksternih revizora o organizacijskoj neovisnosti funkcije interne revizije i individualnoj objektivnosti internih revizora te na donošenje odluke o razini korištenja rada interne revizije. Rezultati istraživanja su pokazali da učinkoviti revizijski odbori kao nadzorni mehanizmi korporativnog upravljanja mogu potaknuti koordinaciju i komunikaciju između interne i eksterne revizije u izgradnji učinkovitijih radnih odnosa koji će poboljšati sinergiju obiju profesija. Nadalje, jedna od temeljnih funkcija revizijskog odbora je u promicanju organizacijske neovisnosti funkcije interne revizije i individualne objektivnosti internih revizora, a prisutnost revizijskog odbora ima pozitivan učinak na percepciju eksternih revizora o organizacijskoj neovisnosti funkcije interne revizije i o individualnoj objektivnosti internih revizora.

## LITERATURA

Abbott, L. J., Parker, S., Peters, G. F. & Rama, D. V. (2007). Corporate governance, audit quality and the Sarbanes-Oxley Act: Evidence from internal audit outsourcing. *The Accounting Review*, 82 (4), 803-835.

Ahlawat, S. S. & Lowe, D. J. (2004). An examination of internal auditor objectivity: In-house versus outsourcing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23 (2), 149-160.

Arel, B. (2010). The influence of litigation risk and internal audit source on reliance decisions. *Advances in Accounting*, 26 (2), 170-176.

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

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

Bostwick, W. J. & Byington, J. R. (1997). Outsourcing of internal audit: concerns and opportunities. *The Journal of Corporate Accounting and Finance*, 8 (4), 85-93.

Burt, I. (2014.). An Understanding of the Differences between Internal and External Auditors in Obtaining Information About Internal Control Weaknesses. <https://na.theiia.org/iia/PDF/Public%20Documents/Ian-Burt-Executive-Summary.pdf>

Caplan, D. & Kirschenheiter, M. (2000). The effects of internal audit structure on perceived financial statement fraud prevention. *Contemporary Accounting Research*, 17 (3), 387-428.

Caplan, D., Janvrin, D. & Kurtenbach, J. (2007). Internal audit outsourcing: an analysis of self-regulation by the accounting profession. *Research in Accounting Regulation*, 19, 3-34.

Carcello, J. V., Hermanson, D. R., Neal, T. L. & Riley, R. A. (2002). Board Characteristics and Audit Fees. *Contemporary Accounting Research*, 19 (3), 365-384.

CBOK (2015). The CBOK 2015 Global Internal Audit Practitioner Survey. <https://global.theiia.org/iia/PDF/Pages/Common-Body-of-Knowledge-CBOK.aspx>

Cheng, J. F. & Lin, W. Y. (2011). The IIA's global internal audit survey: a component of the CBOK study. The Institute of Internal Auditors Research Foundation. <https://na.theiia.org/iia/PDF/Public%20Documents/2010-CBOK-Characteristics-of-an-Internal-Audit-Activity.pdf>

Christopher, J., Sarens, G. & Leung, P. (2009). A critical analysis of the independence of the internal audit function: Evidence from Australia. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 22 (2), 200-220.

DeZoort, F. T., Houston, R. W. & Peters, M. F. (2001). The Impact of Internal Auditor Compensation and Role on External Auditors' Planning Judgments and Decisions. *Contemporary Accounting Research*, 18 (2), 257-281.



Dickins, D. & O'Reilly, D. (2009). The qualifications and independence of internal auditors. *Internal Auditing*, 24 (3), 14-21.

Endaya, K. A. (2014). Coordination and Cooperation between Internal and External Auditors. *Research Journal of Finance and Accounting*, 5 (9), 76-80.

Fowzia, R. (2010). Co-operation between internal and external auditors: A comparative study on Nationalized and Foreign Banks in Bangladesh. *World Journal of Management*, 2 (2), 22-35.

Geiger, M. A., Lowe, D. J. & Pany, K. J. (2002). Appearances are important: Outsourced internal audit services and the perception of auditor independence. *The CPA Journal*, 72 (4), 20-25.

Glover, S. M., Prawitt, D. F. & Wood, D. A. (2008). Internal Audit Sourcing Arrangement and the External Auditor's Reliance Decision. *Contemporary Accounting Research*, 25 (1), 193-213.

Goodwin, J. & Yeo, T. Y. (2001). Two factors affecting internal audit independence and objectivity: Evidence from Singapore. *International Journal of Auditing*, 5 (2), 107-125.

Goodwin, J. (2003). The relationship between the audit committee and the internal audit function: evidence from Australia and New Zealand. *International Journal of Auditing*, 7 (3), 263-278.

Goodwin-Stewart, J. & Kent, P. (2006). Relation between external audit fees, audit committee characteristics and internal audit. *Accounting & Finance*, 46 (3), 387-404.

Gramling, A. A. & Vandervelde, S. D. (2006). Assessing internal audit quality. *Internal Auditing*, 21 (3), 26-33.

Gramling, A. A., Maletta, M. J., Schneider, A. & Church, B. K. (2004). The role of the internal audit function in corporate governance: A synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. *Journal of Accounting Literature*, 23, 194-243.

Gray, J. & Hunton, J. E. (2011). External auditors' reliance on the internal audit function: The role of second-order belief attribution, working Paper, Bentley University. <http://moore.sc.edu/UserFiles/moore/Documents/School%20of%20Accounting/Research/Hunton%20Feb202011%20Workshop.pdf>

Hanafi, H. M. (2013). The Impact of Management Influence and Incentive Based Compensation on Internal Auditors' Objectivity: A Cross Cultural Study, doktorski rad, Griffith University. [https://www120.secure.griffith.edu.au/rch/file/3e17e47a-3aa3-45d59c7ca4d7fe416453/1/Mohd%20Hanafi\\_2013\\_01Abstract.pdf](https://www120.secure.griffith.edu.au/rch/file/3e17e47a-3aa3-45d59c7ca4d7fe416453/1/Mohd%20Hanafi_2013_01Abstract.pdf)

Institut internih revizora-IIA (2017.). Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja, Hrvatski institut internih revizora, Zagreb.

James, K. (2003). The effects of internal audit structure on perceived financial statement fraud prevention. *Accounting Horizons*, 17 (4), 315-327.

Ježovita, A. (2013.). Mogućnosti potpunog ili djelomično goutsourcinga funkcije interne revizije. Zbornik radova 16. savjetovanja Interna revizija i kontrola, 177-190.

Mat Zain, M. & Subramaniam, N. (2007). Internal auditor perceptions on audit committee interactions: a qualitative study in Malaysian public corporations. *Corporate Governance: An International Review*, 15 (5), 894-908.

Međunarodni revizijski standard 610, Korištenje radom internih revizora, Izmijenjeno izdanje, Hrvatska revizorska komora, Zagreb.

Munro, L. & Stewart, J. (2010). External auditors' reliance on internal audit: The impact of sourcing arrangements and consulting activities. *Accounting & Finance*, 50 (2), 371-387.

Petravick, S. (1997). Outsourcing Internal Audit isn't only the Big Firm's Game. *The CPA Journal*, 67 (5), 62-63.

Plant, K. (2014). Internal audit outsourcing practices in the South African public sector. *African Journal of Public Affairs*, 7 (3), 73-87.

Raghunandan, K., Read, W. J. & Rama, D. V. (2001). Audit committee composition, 'gray directors' and interaction with internal auditing. *Accounting Horizons*, 15 (2), 105-118.

Ramasawmy, D. & Ramen, M. (2012). An Evaluation on how External Auditors can benefit from the good work relationship with Internal Auditors for Audit Assignments. *International Conference on Applied and Management Sciences*, Bangkok, 117-122. <http://psrcentre.org/images/extraimages/9%20612035.pdf>

Selim, G. & Yiannakas, A. (2000). Outsourcing the internal audit function: A survey of the UK public and private sectors. *International Journal of Auditing*, 4 (3), 213-226.

Spekle, R. F., Van Elten, H. J. & Kruis, A. M. (2007). Sourcing of Internal Auditing: An Empirical Study. *Management Accounting Research*, 18 (1), 102-124.

Swanger, S. L. & Chewning, E. G. (2001). The Effect of Internal Audit Outsourcing on Financial Analysts' Perceptions of External Auditor Independence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 20 (2), 115-129.

Treasury, H. M. (2015). Cooperation Between Internal and External Auditors. A Good Practice Guide, National audit office. <http://www.hm-treasury.gov.uk/d/auditors190105.pdf>

Turley, S. & Zaman, M. (2007). Audit Committee effectiveness: informal processes and behavioral effects. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20 (5), 765-788.

Tušek, B. (2015.a). The influence of the audit committee on the internal audit operations in the system of corporate governance – evidence from Croatia. *Economic research*, 28 (1), 187-203.

Tušek, B. (2015.b). Zašto nam treba revizijski odbor?, *RiF*, 10, 53-56.

Tušek, B. (2016.). Nove uloge i odgovornosti revizijskog odbora prema revizijskoj Direktivi i Uredbi Europskog parlamenta i Vijeća. *Zbornik radova 51. Simpozija HZRFD*, 226-248.

Uredba (EU) br. 537/2014. [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/hr/TXT/?uri=CELEX: 32014R0537](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/hr/TXT/?uri=CELEX:32014R0537)

Wang, Z. I. (2015). The Effects of Tone at the Top and Quality of the Audit Committee on Internal Auditors' Internal Control Evaluations. <https://www.uts.edu.au/sites/default/files/ADGCons2015Isabel%20Wang.pdf>

**Marko Čular, PhD**

University of Split  
Faculty of Economics, Business and Tourism  
Accounting and Auditing Department  
E-mail: mcular@efst.hr

**IMPACT OF INTERNAL AUDIT ORGANIZATION  
AND AUDIT COMMITTEE EFFECTIVENESS ON THE  
USE OF INTERNAL AUDIT WORK IN EXTERNAL  
AUDIT*****Abstract***

*The aim of this paper is to explore the factors that influence external auditors' decision on the degree of use of internal audit work to achieve greater degree of complementarity between corporate governance mechanisms and to increase their efficacy. The external auditors will use internal audit work to obtain audit evidence and to provide direct assistance. The basic features analysed in this paper are perception of internal audit function independence and individual objectivity by manipulating the type of internal audit organisation in the company. The efficient audit committee, as a moderator variable, is used to examine whether the perception of external auditors on the level of use of internal audit work changes. Experimental research method was used on a sample of 130 external auditors. The results indicate that efficient audit committee contributes to a higher level of use internal audit work by external auditors, regardless of the internal audit organisation.*

***Keywords: internal audit, external audit, audit committee, ISA 610, experiment***

***JEL classification: M42***