

## **Doris Jurenić, univ. mag. oec.**

Računovotkinja  
TT Accounting & Consulting d. o. o.  
E-mail: dorisjurenice98@gmail.com  
Orcid: <https://orcid.org/0009-0005-2736-0940>

## **Dr. sc. Tina Vuko**

Redovita profesorica  
Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet  
Katedra za računovodstvo i reviziju  
E-mail: tina.vuko@efst.hr  
Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-7030-2130>

## **Dr. sc. Marko Čular**

Izvanredni profesor  
Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet  
Katedra za računovodstvo i reviziju  
E-mail: marko.cular@efst.hr  
Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-4016-8778>

# **UKLJUČENOST INTERNE REVIZIJE U ESG IZVJEŠTAVANJE U HRVATSKOJ**

UDK / UDC: 657.6:005.35(497.5)

JEL klasifikacija / JEL classification: M42, M41, Q56, G34, M14

<https://doi.org/10.17818/EMIP/2026/5>

Prethodno priopćenje / Preliminary communication

Primljeno / Received: 14. srpnja 2025. / July 14, 2025

Prihvaćeno / Accepted: 23. siječnja 2026. / January 23, 2026

## **Sažetak**

*Cilj je ovog rada ispitati percepcije internih revizora u Hrvatskoj o njihovoj uključenosti u izvještavanje o održivosti. Istraživanje je provedeno anketom među članovima Hrvatskog instituta interne revizije te Sekcije interne revizije Hrvatske zajednice računovođa i financijskih djelatnika. Rezultati pokazuju da interni revizori još uvijek nisu intenzivno uključeni u aktivnosti povezane s izvještavanjem o ESG-u, bilo pružanjem uvjerenja ili savjetodavnim aktivnostima. Procjena postojećih kompetencija u području ESG-a kreće se oko sredine Likertove ljestvice, bez značajnih odstupanja, što upućuje na nesigurnost u pogledu adekvatnosti revizorske uloge u ovom području unatoč visokoj percepciji važnosti ESG rizika i izvještavanja o ESG-u. Podrška revizijskog odbora pozitivno je povezana s uključenosti interne revizije, osobito u pružanju uvjerenja nad ESG izvještavanjem. Istraživanje ističe potrebu za jačanjem uloge*



This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

*interne revizije u ESG izvještavanju razvojem specifičnih znanja i vještina te kontinuiranom podrškom revizijskog odbora, osobito u kontekstu novih regulatornih zahtjeva i rastuće važnosti održivosti za organizacije u Hrvatskoj.*

***Ključne riječi: ESG izvještavanje, funkcija interne revizije, savjetodavne usluge, angažman s izražavanjem uvjerenja, revizijski odbor.***

## 1. UVOD

Rastom interesa investitora, regulatora i društva u cjelini za izvještavanjem o održivosti (Tuškan Sajuš, Zlovlić & Krišto, 2024) koje se obično dijeli na okolišne, društvene i aspekte korporativnog upravljanja (engl. *Environmental, Social and Governance* – ESG, u daljnjem tekstu: ESG), otvara se važna prilika za funkciju interne revizije (u daljnjem tekstu: FIR) da doprinese ovom procesu (Trotman & Trotman, 2015; Ridley, D'Silva & Szombathelyi, 2011; DeSimone, D'Onza & Sarens, 2021; Fraser, Quail & Simkins, 2022; Hazaea, Zhu, Khatib, Bazhair & Elamer, 2022; Eulerich, Bonrath & Lopez-Kasper, 2022). Interna revizija, zahvaljujući svom jedinstvenom položaju unutar organizacije te dubinskom razumijevanju organizacijske kulture, sustava i procesa, kao i specifičnim znanjima, vještinama i kompetencijama u pružanju usluga uvjerenja i savjetodavnih aktivnosti, ima izniman potencijal da doprinese stvaranju dodane vrijednosti unapređenjem poslovanja. Ovaj potencijal uključuje područje unaprijeđenja transparentnosti i kvalitete ESG izvještavanja (The Institute of Internal Auditors [IIA], Bijela knjiga, 2021).

ESG izvještavanje još je uvijek u razvoju, a interna revizija važna je za procjenu jesu li podaci o ESG aktivnostima relevantni, točni, potpuni i pravovremeni te usklađeni s financijskim izvještajima. Brozović (2021) ističe da bi FIR trebala pružiti objektivnu procjenu učinkovitosti upravljanja rizicima koji su povezani s održivošću, kao i procjenu kvalitete izvještavanja i usklađenosti s važećim regulatornim zahtjevima. S druge strane, savjetodavne aktivnosti interne revizije trebale bi obuhvatiti davanje preporuka o uvođenju konkretnih internih kontrola za ESG izvještavanje, uključivanju relevantnih pokazatelja održivosti te definiranju uloga i odgovornosti u ESG procesima. Početkom primjene Direktive o korporativnom izvještavanju o održivosti (CSRD) u 2023. godini, za države članice EU uvode se detaljniji zahtjevi u pogledu ESG objava, dok je početkom 2025. godine Europska komisija predstavila Omnibus paket s ciljem pojednostavnjenja izvještavanja o održivosti i smanjenja administrativnog opterećenja za poslovne subjekte, uz zadržavanje ciljeva Europskog zelenog plana (klimatska neutralnost do 2050. godine). Europski standardi izvještavanja o održivosti (ESRS) predstavljaju skup standarda za izvještavanje o ESG temama, čime dodatno naglašavaju važnost interne revizije u osiguravanju kvalitete i pouzdanosti objavljenih informacija. Međutim, Tušek (2024) ističe da su nadolazeće promjene složene te zahtijevaju značajnu prilagodbu postojećih profesionalnih angažmana internih revizora novim uvjetima i okolnostima. U tom kontekstu interna revizija i revizijski odbor dobivaju nove uloge i zadatke te

predstavljaju ključne sudionike u uspostavi korporativnih struktura koje učinkovito provode ESG strategije i inicijative.

Iako interni revizori možda nemaju specifičnu dubinsku ekspertizu u svim segmentima okolišnog ili društvenog izvještavanja (poput inženjerstva okoliša), njihova bogata iskustva i znanja stečena revizijom različitih poslovnih procesa omogućuju im sveobuhvatan uvid te mogućnost primjene revizijske metodologije na nova područja (Eulerich et al., 2022). Opseg uključenosti FIR-a u ESG područje trebao bi odgovarati njezinoj sveukupnoj prirodi, što znači da bi trebao obuhvatiti komponentu izražavanja uvjerenja te savjetodavnu komponentu. Međutim, postojeća istraživanja primarno su orijentirana na ulogu interne revizije u području izražavanja uvjerenja o ESG izvještavanju (Trotman & Trotman, 2015; Boiral, Heras-Saizarbitoria, Brotherton & Bernard, 2019; Ridley et al., 2011; DeSimone, D'Onza & Sarens, 2021; Harashes & Provasi, 2022; Mohammed, 2023; Sabauri, 2024), dok su se rijetka istraživanja fokusirala i na njezinu savjetodavnu ulogu (Soh & Martinov-Bennie, 2015; Soh & Martinov-Bennie, 2018; Eulerich et al., 2022).

Eulerich i Eulerich (2020) ističu da se vrijednost FIR-a ne određuje samo prema rezultatima njezina rada, mjenjenih brojem provedenih revizija, utvrđenih nalaza ili preporuka, već i prema prirodi aktivnosti koje interna revizija obavlja (primjerice, angažman s izražavanjem uvjerenja *vs.* savjetodavne aktivnosti) te prema ulozi koju ima u organizacije (primjerice, isključivo nadzorna uloga *vs.* savjetnik od povjerenja). Rezultati istraživanja Soh i Martinov-Bennie (2015) provedenog na uzorku ispitanika iz Australije pokazuju da interni revizori nemaju podjednake kompetencije i vještine za pružanje usluga uvjerenja i savjetodavnih usluga u svim ESG područjima, a najveći nedostatak znanja i vještina povezan je s okolišnim (E) pitanjima. Međutim, rezultati istraživanja ujedno pokazuju vrlo visoku razinu uključenosti FIR-a u pitanja upravljanja (G), uz percepciju ispitanika da su ta pitanja trenutačno od najveće važnosti za FIR. Također, ispitanici visoko ocjenjuju vještine i kompetencije svojih FIR-ova u smislu njihove sposobnosti preuzimanja angažmana vezanih uz pitanja upravljanja. Nadalje, istraživanje koje su proveli Rakipi i D'Onza (2023) pokazuje da je uloga interne revizije u ESG-u povezana s dominantnim dionikom (revizijski odbor *vs.* viši menadžment) te razinom ESG zrelosti organizacije. Dakle, uloga FIR-a, a samim time potencijalni doprinos ESG izvještavanju, može poprilično varirati među organizacijama. Stoga je za bolje razumijevanje ove problematike potrebno razmotriti ulogu FIR-a u punom opsegu njezinih aktivnosti i u odnosu na pojedina ESG područja, uz razmatranje podrške glavnih dionika u ovom procesu.

S obzirom na navedene trendove i sve veću važnost izvještavanja o ESG-u, cilj je ovog rada analizirati uključenost interne revizije u izvještavanje o ESG-u u Hrvatskoj. Nadalje, prateći rezultate dosadašnjih sličnih istraživanja (Soh & Martinov-Bennie, 2015), cilj je i istražiti posjeduju li interni revizori potrebne vještine i sposobnosti za pružanje savjetodavnih usluga i izražavanja uvjerenja u području izvještavanja o ESG-u te kako revizijski odbor doprinosi

uključenosti internih revizora u ove aktivnosti (Abbott, Parker & Peters, 2007; Soh & Martinov-Bennie, 2018; Rakipi & D'Onza, 2023).

Kako bi se istražila uloga FIR-a u ESG izvještavanju, provedeno je anketno istraživanje među članovima Hrvatskog instituta interne revizije i Sekcije interne revizije Hrvatske zajednice računovođa i financijskih djelatnika. Istraživanje je provedeno početkom 2024. godine, a upitnik su ispunila 43 ispitanika.

Rad se sastoji od pet poglavlja, s uvodom i zaključkom. Nakon uvoda, u drugom poglavlju daje se pregled relevantne literature i razvoj istraživačkih pitanja. Treće poglavlje opisuje uzorak i korištenu metodologiju te pruža deskriptivnu analizu. Rezultati empirijske analize prikazana su u četvrtom poglavlju, dok su zaključci istraživanja dio petog poglavlja.

## **2. PREGLED LITERATURE**

### **2.1. Priroda angažmana i kompetencije FIR-a u području ESG izvještavanja**

Sve više organizacija izvještava o ESG performansama, a regulatori, investitori te šira društvena javnost zahtijevaju da prezentirane informacije budu pouzdane. Ridley, D'Silva i Szombathelyi (2011) ističu da se pružanjem revizijskih usluga povećava povjerenje dionika u izvještaje o održivosti te poboljšava ukupna transparentnost i odgovornost organizacija. Unatoč prepoznatom potencijalu FIR-a za unapređenje izvještavanja o održivosti, ostaje otvoreno pitanje na koji način FIR odgovara na izazove koji proizlaze iz nedostatka specifičnih znanja i vještina vezanih uz identifikaciju i upravljanje rizicima održivosti te izvještavanje o tim pitanjima (Trotman & Trotman, 2015; Soh & Martinov-Bennie, 2015; 2018; Eulerich et al., 2022; Vo, Abu Afifa & Van Bui, 2025). Dodatno, FIR se suočava s izazovima ograničenih resursa i vremena, kao i s često nedostatnom podrškom unutar same organizacije, što može otežati učinkovito provođenje revizijskih aktivnosti u području održivosti. Ovi izazovi zahtijevaju strateški pristup razvoju kompetencija, optimalno upravljanje resursima te jačanje organizacijske potpore kako bi interna revizija mogla u potpunosti iskoristiti svoju ulogu u osiguravanju kvalitete i pouzdanosti ESG izvještavanja.

Većina dosadašnjih istraživanja bavila se eksternim pružateljima uvjeravanja, dok je uloga FIR-a u ESG-u ostala nedovoljno istražena (Soh & Martinov-Bennie, 2015). DeSimone i sur. (2021) ističu da u procesu provjere kredibiliteta izvještavanja o održivosti organizacije vjerojatnije preferiraju vanjsko u odnosu na unutarnje izražavanje uvjerenja zbog percepcije veće neovisnosti eksternih revizora. Međutim, to ne znači da interni revizori ne mogu igrati važnu ulogu u tom procesu. Na temelju suradnje i usklađeni, komplementarnih aktivnosti s eksternom revizijom, interni revizori mogu dodatno pridonijeti povećanju ukupne kvalitete i vjerodostojnosti ESG informacija. Takva sinergija omogućuje učinkovitije prepoznavanje rizika, jačanje kontrolnog

okruženja te osigurava veću pouzdanost i transparentnost objavljenih podataka o održivosti (Trotman & Trotman, 2015). Unatoč brojnim inicijativama za unapređenje izvještavanja o ESG aktivnostima unutar organizacija, Fraser i sur. (2022) upozoravaju na značajne izazove povezane s postizanjem transparentnosti i dosljednosti izvještavanja na razini različitih država i organizacija. Ističu kako bi ključne aktivnosti u području ESG izvještavanja, kao i učinkovitu međusobnu suradnju, trebali predvoditi menadžment, glavni direktor za rizike i FIR. Budući da FIR ima važnu poziciju unutar organizacije, može značajno doprinijeti vjerodostojnosti ESG izvještaja, identifikaciji rizika i poboljšanju procesa.

Nedavno istraživanje na uzorku od 107 internih revizora iz Europe, prvenstveno iz Njemačke, pokazalo je da je uloga FIR-a često ograničena čak i u organizacijama koje objavljuju ESG izvještaje, što se pripisuje nedostatku potrebnih znanja i resursa (Eulerich et al., 2023). Na temelju usporedbe prosječnih vrijednosti autori zaključuju da savjetodavne usluge u području ESG-a nadmašuju usluge angažmana s izražavanjem uvjerenja. Stoga preporučuju internim revizorima da iskoriste stručnost stečenu u okviru savjetodavnih angažmana kako bi proširili svoje aktivnosti vezane uz pružanje uvjerenja, uz istovremeno pažljivo upravljanje rizikom mogućeg sukoba interesa. Također, autori ističu kako bi angažmani s izražavanjem uvjerenja FIR-a trebali biti obuhvatniji od izražavanja revizorskog mišljenja o ESG izvještavanju te bi trebali uključivati učinkovito upravljanje, upravljanje rizicima i kontrole nad sveobuhvatnim ESG procesima. Nadalje, autori zaključuju da je stručnost FIR-a u području održivosti iznimno važna za poticanje zrelosti organizacije i izvještavanja u području ESG-a.

Detaljniji uvid u prirodu i obuhvat usluga FIR-a u području održivosti pružaju rezultati istraživanja koje su proveli Soh i Martinov-Bennie (2015). Oni su na uzorku od 100 glavnih internih revizora i partnera pružatelja usluga interne revizije iz Australije istražili ulogu i uključenost FIR-a u pružanju usluga s izražavanjem uvjerenja i savjetodavnih usluga vezanih uz ESG aktivnosti. Osim ispitivanja percepcija o trenutnoj važnosti ESG-a za interne revizore, ispitane su i njihove percepcije o budućoj važnosti ESG-a te stručnost i spremnost internih revizora za rješavanje tih izazova. Rezultati istraživanja pokazuju da su interni revizori više uključeni u angažmane s izražavanjem uvjerenja nego u savjetodavne ESG angažmane, što prema Deloitte (2011) studiji indicira nedovoljnu zrelost organizacija u području ESG-a. Nadalje, rezultati istraživanja Soh i Martinov-Bennie (2015) pokazuju da su interni revizori najviše uključeni u upravljačka (G) pitanja, a slijede ih društvena (S) pitanja i pitanja u vezi zaštite okoliša (E). Ispitanici su naveli kako je neophodno dodatno razvijati vještine i kompetencije u vezi s okolišnim i društvenim aktivnostima.

DeSimone i sur. (2021), koristeći se *Common Body of Knowledge in Internal Auditing* (CBOK, 2015) bazom podataka, utvrđuju da su uključenost interne revizije u procjene rizika, vrsta djelatnosti, starost FIR-a te izvještavanje o održivosti važni čimbenici za uključivanje interne revizije u aktivnosti organizacije u području održivosti. To ujedno implicira zaključak da organizacije

koje imaju jasne smjernice upravljanja i aktivnu procjenu rizika češće angažiraju interne revizore u području održivosti.

Nastavno na prethodna istraživanja, u ovom istraživanju postavlja se pitanje razine uključenosti FIR-a u ESG izvještavanje u Hrvatskoj, uzimajući u obzir sve izraženije zahtjeve regulatora za što pouzdanijim izvještavanjem o održivosti. FIR može doprinijeti kvaliteti ESG izvještavanja izražavanjem uvjerenja i savjetodavnim uslugama, a koliki će biti doprinos ovisit će, između ostalog, o primjerenosti njihovih znanja, kompetencija i vještina u ovom području. Pritom IIA Bijela knjiga (2021) navodi minimum komponenti koje bi trebalo sadržavati pružanje uvjerenja nad ESG izvještavanjem te aktivnosti FIR-a u ESG savjetovanju. Kako bi se istražila razina uključenosti FIR-a u izvještavanju o ESG-u te s obzirom na još uvijek ranu fazu razvoja ESG izvještavanja, postavljena su sljedeća istraživačka pitanja:

*IP1: Koliko je intenzivno FIR uključena u angažmane s izražavanjem uvjerenja i savjetodavne aktivnosti povezane s izvještavanjem o ESG-u?*

*IP2: Jesu li postojeće kompetencije internih revizora prikladne za učinkovito izvještavanje o ESG-u?*

Razina uključenosti internih revizora mjerena je nizom tvrdnji koje opisuju minimum komponenti koje bi trebalo sadržavati pružanje uvjerenja nad ESG izvještavanjem te aktivnosti FIR-a u ESG savjetovanju (IIA, Bijela knjiga, 2021), dok se dostatnost kompetencija mjeri na temelju aktivne uključenosti FIR-a u upravljanje ESG rizicima i izvještavanje o ESG-u.

## **2.2. Potpora revizijskog odbora i uključenost FIR-a u ESG izvještavanje**

U praksi, revizijski odbor i menadžment često se koriste i dijele nadzor nad FIR-om, a razina kontrole varira među organizacijama. Istraživanje koje su proveli Abbott i sur. (2007) pokazuje da revizijski odbor i menadžment učestalo imaju različite prioritete u vezi s korištenjem FIR-om. Menadžment je više usmjeren na operativne ciljeve i uštede, dok revizijski odbor ima reputacijske i pravne interese, što ih motivira da FIR fokusiraju na procjenu internih kontrola nad financijskim izvještavanjem.

Koristeći se istim uzorkom kao i u prethodnom istraživanju (2015), Soh i Martinov-Bennie (2018) dodatno istražuju čimbenike (obilježja korporativnog upravljanja, karakteristike interne revizije te prakse organizacije povezane s održivošću) koji su povezani s uključenošću FIR-a u pružanje usluga s izražavanjem uvjerenja i savjetodavne usluge u vezi ESG-a. Rezultati istraživanja pokazuju da su podrška menadžmenta i vanjsko izvještavanje o održivosti najznačajniji čimbenici. Međutim, iako se kao važni čimbenici ističu nadzor revizijskog odbora, zrelost funkcije interne revizije, djelatnost te prisustvo revizora iz skupine Velika četvorke, navedeni čimbenici nisu jednako važni u odnosu na različita pitanja održivosti (E vs S) te u odnosu na vrstu aktivnosti internih revizora (savjetodavne vs. izražavanje uvjerenja).

Nadalje, provodeći intervjue s članovima revizijskih odbora, glavnim izvršnim direktorima (CEO) i glavnim internim revizorima, Rakipi i D'Onza (2023) također su analizirali ulogu FIR-a u ESG procesima i povezanim rizicima. Rezultati njihova istraživanja izvedeni iz 31 intervjua pokazuju da različite razine zrelosti ESG praksi unutar organizacije u kombinaciji s percepcijama internih revizora o važnosti glavnih dionika (CEO vs. revizijski odbor) najviše određuju razinu i vrstu uključenosti FIR-a u ESG aktivnosti. U organizacijama s višom razinom zrelosti na području ESG-a i istaknutijim revizijskim odborima, FIR pruža usluge izražavanja uvjerenja u vezi s ESG aktivnostima, izvještavanjem o ESG-u i reputacijskim rizicima povezanim s ESG-om, pri čemu se fokusira na upravljačku (G) dimenziju ESG-a. Kada se CEO percipira kao važniji dionik, FIR se više uključuje u izražavanje uvjerenja u pogledu ESG kontrola u opskrbnom lancu te u aktivnosti ESG savjetovanja.

Nasuprot tome, u organizacijama s niskom zrelošću ESG-a i istaknutijim revizijskim odborima, uloga FIR-a ograničena je na pružanje uvjerenja o internim kontrolama uspostavljenim radi usklađenosti s propisima o zaštiti okoliša, zdravlja i sigurnosti te sprječavanje neetičkog ponašanja menadžera. Dakle, veća ESG zrelost i istaknutost revizijskog odbora povećavaju važnost interne revizije kao pružatelja usluga uvjerenja, dok istaknutost CEO-a rezultira širim rasponom aktivnosti, od savjetovanja do ograničenog sudjelovanja u aktivnostima FIR-a, ovisno o stavovima i potrebama organizacije. Slijedom navedenog, osnovni je zaključak da zrelost ESG procesa i važnost glavnog dionika ponajviše oblikuju opseg uključenosti i prirodu angažmana interne revizije u ESG području.

Uzimajući u obzir rezultate navedenih istraživanja, u ovom radu analizirana je povezanost između intenziteta podrške revizijskog odbora FIR-u pružanjem prikladne podrške FIR-a kako bi profesionalno obavljala svoje dužnosti, uključujući osiguranje potrebnih resursa i poticanje njezina razvoja i napretka te uključenosti FIR-a u angažmane s izražavanjem uvjerenja i savjetodavne aktivnosti. Sukladno s rezultatima prethodnih istraživanja, postavlja se sljedeće istraživačko pitanje:

*IP3: Kako je razina podrške revizijskog odbora FIR povezana s aktivnostima pružanja uvjerenja u odnosu na savjetodavne usluge u vezi s ESG izvještavanjem?*

### **3. IZBOR UZORKA, METODOLOGIJA I DESKRIPTIVNA ANALIZA**

#### **3.1. Izbor uzorka i metodologija**

Istraživanje o savjetodavnoj ulozi i angažmanu s izražavanjem uvjerenja FIR-a u ESG izvještavanju provedeno je s pomoću anketnog upitnika. Upitnik je izrađen u obliku digitalnog obrasca, a ciljna skupina kojoj je prosljeđen jesu članovi Hrvatskog instituta internih revizora te Sekcije internih revizora Hrvatske zajednice računovođa i financijskih djelatnika. Upitnik se sastoji od 12 pitanja, od kojih se jedan dio odnosi na demografska pitanja i pitanja o organizaciji u kojoj su ispitanici zaposleni, a drugi dio obuhvaća pitanja o FIR-u u vezi s ESG izvještavanjem, najrelevantnijim ESG aktivnostima i rizicima s kojima se

organizacije suočavaju ili će se suočiti u bliskoj budućnosti te pitanja o odnosu FIR-a i revizijskog odbora. Ispitanici su na pitanja o FIR-u i ESG-u odgovorila s pomoću postavljene Likertove ljestvice od 1 do 5. Anketu su ispunila 43 ispitanika. Kako bi se dobili dublji uvidi u postavljena istraživačka pitanja, uz osnovnu deskriptivnu statistiku primijenjeni su t-test za testiranje hipoteze o nepoznatoj aritmetičkoj sredini te Spearmanov i Pearsonov koeficijent korelacije.

### 3.2. Deskriptivna analiza demografskih pitanja i organizacijskih karakteristika

Detaljna deskriptivna analiza demografskih pitanja i organizacijskih karakteristika nalazi se u Tablici 1.

Tablica 1 Deskriptivna analiza demografskih pitanja i organizacijskih karakteristika

Panel A: Demografska pitanja	F	%
<b>Spol (N = 41)</b>		
Muško	20	46,5
Žensko	21	53,5
<b>Dob (N = 41)</b>		
30-40 godina	14	34,1
41-50 godina	15	36,6
Više od 50 godina	12	29,3
<b>Radno iskustvo u internoj reviziji (prosjeak) (N = 41)</b>	9 godina	
<b>Panel B: Organizacijske karakteristike</b>	<b>F</b>	<b>%</b>
<b>Veličina organizacije (N = 43)*</b>		
Veliki poduzetnici	17	39,5
Subjekti od javnog interesa	12	27,9
Ostali**	14	32,6
<b>Djelatnost (N = 41)</b>		
Financijska industrija	11	26,8
Promet, veze i komunikacija	5	12,2
Energetika	5	12,2
Turizam i ugostiteljstvo	4	9,8
Proizvodnja	4	9,8
Tijelo javne uprave	3	7,3
Ostale***	9	21,9
<b>Postojanje funkcije interne revizije (godine) (N = 39)</b>		
< 10 godina	16	41,0
11-20 godina	18	46,0
Više od 20 godina	5	13,0
<b>Postojanje revizijskog odbora (N = 42)</b>		
Da	33	78,6
Ne	9	21,4

\* veličina organizacije razvrstava se na mikro-, male, srednje i velike poduzetnike ovisno o pokazateljima (iznos ukupne aktive, neto prihoda i prosječan broj radnika), subjekte od javnog interesa (definirani na temelju važnosti na tržištu i imaju veliki broj javno-interesnih skupina, primjerice, kreditne institucije, društva koja kotiraju na burzi, osiguravajuća društva i slično; veliki poduzetnici često zadovoljavaju uvjete za subjekte od javnog interesa, no nije svaka velika organizacija nužno subjekt od javnog interesa – primjerice, veliki poduzetnik koji posluje isključivo na domaćem tržištu i nije povezan s financijskim tržištem), neprofitne organizacije i proračunske korisnike

\*\* mikro-, mali i srednji poduzetnici, neprofitne organizacije i proračunski korisnici

\*\*\* trgovina, EU fondovi, komunalne usluge, poljoprivreda, IT i telekomunikacija, transport

Izvor: izrada autora

Od ukupnog broja ispitanika, njih 46,5% muškog je spola te ih je 70% mlađih od 50 godina s prosječnim radnim iskustvom u internoj reviziji od 9 godina. Što se tiče kategorizacije poduzetnika kojima pripadaju organizacije ispitanika, većinom su to veliki poduzetnici ili subjekti od javnog interesa (njih 67%), zaposleni u financijskoj industriji (njih 27%), a kod većine FIR postoji preko 10 godina (59%).

## 4. REZULTATI

### 4.1. Procjena intenziteta uključenosti internih revizora u ESG izvještavanjem

Kako bi se dobio odgovor na prvo istraživačko pitanje na temelju dobivenih odgovora ispitanika, procijenjen je intenzitet uključenosti internih revizora u ESG izvještavanje. Intenzitet uključenosti FIR-a u angažmane s izražavanjem uvjerenja i savjetodavne aktivnosti povezane s procesom ESG izvještavanja mjereno je nizom povezanih tvrdnji<sup>1</sup>, a prosječne ocjene i standardne devijacije za svaku tvrdnju prikazane su u Tablici 2.

Tablica 2 Intenzitet uključenosti FIR-a u ESG izvještavanje

<b>Panel A: Intenzitet uključenosti FIR-a u izvještavanje o ESG-u pružanjem uvjerenja</b> (N = 43)	<b>Prosjek (SD)</b>
<b>A1:</b> Funkcija interne revizije pregledava jesu li metrike (podatci i parametri) korištene za izvještavanje o ESG relevantne, točne, pravodobne i konzistentne.	2,56 (1,39)
<b>A2:</b> Funkcija interne revizije pregledava je li izvještavanje o ESG rizicima konzistentno s formalnim financijskim objavama.	2,40 (1,43)
<b>A3:</b> Funkcija interne revizije procjenjuje značajnost (materijalnost) ili rizike ESG izvještavanja.	2,56 (1,47)
<b>A4:</b> ESG rizici uključeni su u planove revizije.	2,91 (1,47)
<b>Prosjek za ESG angažmane s izražavanjem uvjerenja (A1-A4)</b>	<b>2,61 (1,35)</b>
<b>Panel B: Intenzitet uključenosti FIR-a u izvještavanje o ESG-u u okviru savjetodavnih aktivnosti</b> (N = 43)	<b>Prosjek (SD)</b>
<b>S1:</b> Funkcija interne revizije daje preporuke organizaciji kako uspostaviti učinkovito ESG kontrolno okruženje.	2,77 (1,48)
<b>S2:</b> Funkcija interne revizije daje preporuke za korištenje odgovarajućim okvirima (npr. COSO-ov <i>Internal Control – Integrated Framework</i> ) za upravljanje/ublažavanje ESG rizika na razini organizacije	2,66 (1,34)
<b>S3:</b> Funkcija interne revizije daje preporuke o metrikama (parametrima) izvještavanja koji prikladno odražavaju relevantne efekte upravljanja ESG rizicima.	2,35 (1,38)
<b>S4:</b> Funkcija interne revizije daje smjernice u vezi s korporativnim upravljanjem ESG rizicima, pomaže pri utvrđivanju uloga i odgovornosti u vezi s ESG rizicima na razini organizacije te educira organizaciju o važnosti učinkovitih ESG internih kontrola.	2,56 (1,47)
<b>Prosjek za savjetodavne ESG aktivnosti (S1-S4)</b>	<b>2,58 (1,32)</b>

Izvor: izrada autora prema Bijeloj knjizi (IIA, 2021)

<sup>1</sup> Intenzitet koji odgovara razini uključenosti funkcije interne revizije u angažmane s izražavanjem uvjerenja i savjetodavne aktivnosti mjerena je Likertovom ljestvicom (1 – nije uključena, 2 - slabo je uključena, 3 – umjereno je uključena, 4 – dosta je uključena, 5 – intenzivno je uključena).

Prosječan intenzitet uključenosti FIR-a u aktivnosti pružanja ESG uvjerenja iznosi 2,61, što je neznatno više od prosječnog intenziteta uključenosti u savjetodavne ESG aktivnosti koji iznosi 2,58. Soh i Martinov-Bennie (2015) razinu uključenosti FIR-a u različite ESG aktivnosti povezuju s razinom ESG zrelosti organizacije, uz očekivanje da se uloga FIR-a postupno mijenja kako organizacije napreduju u različitim fazama zrelosti održivosti. U ranim fazama naglasak je primarno na pružanju uvjerenja osiguravanjem temeljene usklađenosti s regulatornim zahtjevima, dok se u zrelijim fazama održivosti fokus sve više usmjerava na savjetodavnu ulogu i stvaranje dodatne vrijednosti za organizaciju (Deloitte, 2011; IIA, 2013).

U okviru angažmana s izražavanjem uvjerenja, uključivanje ESG rizika u planove interne revizije ističe se kao najintenzivnija aktivnost, s prosječnim intenzitetom od 2,91 na ljestvici od 1 do 5. Ovakav je rezultat u skladu s preporukama Bijele knjige (IIA, 2021) te indicira pozitivan signal. Naime, bez obzira na to što je područje izvještavanja o održivosti već neko vrijeme u fokusu regulatora, prema rezultatima izvješća *North American Pulse of Internal Audit* za 2024. godinu, izvještavanje o održivosti čini tek 1% do 2% tipičnih planova interne revizije (ovisno o vrsti organizacije), dok 22% ispitanika održivost smatra dijelom revizije općenito.

Kada je riječ o savjetodavnim ESG aktivnostima, posebno se ističe uloga FIR-a u davanju preporuka za izgradnju učinkovitog ESG kontrolnog okruženja, s prosječnim intenzitetom uključenosti od 2,77. Najslabiji intenzitet uključenosti FIR-a (2,35) u savjetodavnim aktivnostima, ali i općenito povezan je sa sudjelovanjem FIR-a u davanju preporuke o metrikama ESG izvještavanja koje zahtijevaju specifična ESG znanja.

Kako bi se dobilo detaljniji uvid u intenzitet uključenosti FIR-a u izvještavanje o ESG-u, proveden je *t*-test na srednjoj vrijednosti Likertove ljestvice. Tako se može zaključiti jesu li prosječne vrijednosti značajno različite od sredine ljestvice, indicirajući opći pozitivni ili negativni stav ispitanika u odnosu na postavljenu tvrdnju. Prije testiranja izračunat je Cronbach Alpha koeficijent za određivanje pouzdanosti mjernih ljestvica za svaku skupinu povezanih pitanja. Cronbach Alpha koeficijent kreće se između 0 i 1, a vrijednosti iznad 0,7 smatraju se prihvatljivima (Gliem & Gliem, 2003). Za ovu skupinu pitanja ona iznosi 0,97 na temelju čega se može zaključiti da je pouzdanost mjernih ljestvica prihvatljiva. Tablica 3 prikazuje rezultate provedenog testiranja.

Tablica 3 Rezultati testiranja stavova ispitanika o intenzitetu uključenosti u ESG izvještavanje

Panel A: Intenzitet uključenosti FIR-a u izvještavanje o ESG-u pružanjem uvjerenja	t-stat.	p-vrijed.
A1: FIR pregledava jesu li metrike (podatci i parametri) korištene za izvještavanje o ESG relevantne, točne, pravodobne i konzistentne.	-2,09	0,042**
A2: FIR pregledava je li izvještavanje o ESG rizicima konzistentno s formalnim financijskim objavama.	-2,77	0,008***
A3: FIR procjenjuje značajnost (materijalnost) ili rizike ESG izvještavanja.	-1,97	0,055*
A4: ESG rizici uključeni su u planove revizije.	-0,41	0,062*
<i>Prosjeak za ESG angažmane s izražavanjem uvjerenja (A1-A4)</i>	-1,92	0,061*
Panel B: Intenzitet uključenosti FIR-a u izvještavanje o ESG-u u okviru savjetodavnih aktivnosti		
S1: FIR daje preporuke organizaciji kako uspostaviti učinkovito ESG kontrolno okruženje.	-1,03	0,308
S2: FIR daje preporuke za korištenje odgovarajućim okvirima (npr. COSO-ov <i>Internal Control – Integrated Framework</i> ) za upravljanje/ublažavanje ESG rizika na razini organizacije.	-1,70	0,096*
S3: FIR daje preporuke o metrikama (parametrima) izvještavanja koji prikladno odražavaju relevantne efekte upravljanja ESG rizicima.	-3,09	0,003***
S4: FIR daje smjernice u vezi s korporativnim upravljanjem ESG rizicima, pomaže pri utvrđivanju uloga i odgovornosti u vezi s ESG rizicima na razini organizacije te educira organizaciju o važnosti učinkovitih ESG internih kontrola.	-1,97	0,055*
<i>Prosjeak za savjetodavne ESG aktivnosti (S1-S4)</i>	-2,08	0,044**

\* p < .10, \*\* p < .05, \*\*\* p < .010

Izvor: izrada autora

Od ukupno četiriju tvrdnji (A1-A4) koje se odnose na uključenost FIR-a u ESG izvještavanje na temelju angažmana s izražavanjem uvjerenja, prve dvije tvrdnje imaju prosječnu ocjenu nižu od sredine ljestvice na razini signifikantnosti od 5%, dok je razlika za treću tvrdnju marginalno signifikantna. Također, kombinirana prosječna ocjena za sve četiri tvrdnje niža je od sredine ljestvice na razini signifikantnosti od 10%. Sličan obrazac uočen je i pri savjetodavnim ESG aktivnosti FIR-a, gdje su od četiriju tvrdnji (S1-S4) koje se odnose na uključenost FIR u savjetodavne ESG aktivnosti tri značajno niže od sredine ljestvice. Također, kombinirana prosječna ocjena za sve četiri tvrdnje niža je od sredine ljestvice na razini signifikantnosti od 5%. Dobiveni rezultati dosljedno upućuju na percepciju ispitanika o niskom intenzitetu sudjelovanja FIR-a u ESG izvještavanju, kako u angažmanima s izražavanjem uvjerenja tako i u savjetodavnim aktivnostima. Ovi rezultati sugeriraju još uvijek nedovoljnu uključenost FIR-a u ESG područje te ukazuju na potrebu za jačanjem njegove uloge u budućnosti.

#### 4.2. Procjena prikladnosti kompetencija internih revizora u području ESG-a

Dosadašnja istraživanja (Trotman & Trotman, 2015; Soh & Martinov-Bennie, 2015; Eulerich et al., 2022) naglašavaju kako je jedan od glavnih razloga zašto interni revizori nisu više uključeni u ESG izvještavanje upravo nedostatak

stručnih znanja i kompetencija iz područja održivosti. Jedan od razloga slabije uključenosti internih revizora u ovo područje može biti povezan s neprepoznavanjem važnosti ESG rizika. Tablica 4 prikazuje rezultate procjene važnosti<sup>2</sup> pojedinih ESG komponenti te specifičnih aktivnosti i rizika za koje interni revizori smatraju da organizacije već sada ili će u skorij budućnosti biti izložene.

Tablica 4 Najznačajnije ESG aktivnosti i rizici te važnost ESG komponenti

<b>Panel A: Najznačajnije ESG aktivnosti i rizici (N = 43)</b>	<b>Prosjek (SD)</b>
(E) Okolišne aktivnosti i rizici	3,99 (1,10)
(S) Društvene aktivnosti i rizici	4,24 (0,90)
(G) Upravljačke aktivnosti i rizici	4,06 (1,00)
<b>Panel B: Važnost ESG komponenti (N = 43)</b>	<b>Prosjek (SD)</b>
<b>R1:</b> Emisije stakleničkih plinova, ublažavanje i prilagodba klimatskim promjenama	4,00 (0,98)
<b>R2:</b> Korištenje vodnih i energetskih resursa	4,14 (1,04)
<b>R3:</b> Sprječavanje i kontrola onečišćenja	4,26 (0,90)
<b>R4:</b> Ekološki dizajn i inovacije	3,65 (1,15)
<b>R5:</b> Prelazak na kružno gospodarstvo	3,95 (1,13)
<b>R6:</b> Zaštita i obnova bioraznolikosti i ekosustava	3,93 (1,16)
<b>R7:</b> Sigurnost i zdravlje zaposlenika	4,42 (0,73)
<b>R8:</b> Zadržavanje i privlačenje predanih i odgovornih zaposlenika	4,21 (0,83)
<b>R9:</b> Ravnopravnost i poštivanje ljudskih prava (zaposlenici, kupci, dobavljači...)	4,30 (0,94)
<b>R10:</b> Odgovornost prema široj zajednici, donacije i dobrotvorne aktivnosti	4,02 (1,06)
<b>R11:</b> Prava dioničara	3,63 (0,98)
<b>R12:</b> Učinkovita organizacija i upravljačka struktura (nezavisnost, učinkoviti odbori, adekvatne kompetencijske politike i sl.)	4,19 (0,88)
<b>R13:</b> Nezakonite prakse poput prijevара, pranja novca, korupcije ili podmićivanja	4,33 (0,87)
<b>R14:</b> Zaštita zviždača i poslovna etika	4,07 (0,99)
<b>Prosječna važnost ESG komponenti (R1-R14)</b>	<b>4,08 (0,97)</b>

Izvor: izrada autora

Dobiveni rezultati pokazuju da interni revizori prepoznaju sve tri komponente kao važne, ali često postoje razlike u percepciji njihove važnosti i u izazovima s kojima se organizacije susreću. U prosjeku, interni revizori najznačajnijim rizicima ocjenjuju rizike povezane s društvenim aspektima ESG-a (4,24) te je i najveća pojedinačna ocjena 4,42 (R7: sigurnost i zdravlje zaposlenika) s najmanjom standardnom devijacijom (0,73) povezana s tom ESG komponentom. Rezultati su donekle slični rezultatima istraživanjima Soh i Martinov-Bennie (2015) koji pokazuju da se društvena (S) pitanja i pitanja

<sup>2</sup> Intenzitet relevantnosti ESG aktivnosti i rizika s kojima se organizacije suočavaju ili će se u bliskoj budućnosti suočavati mjerena je Likertovom ljestvicom (1 – nevažni, 2 – pomalo važni, 3 – umjereno važni, 4 – jako važni i 5 – izrazito važni).

upravljanja (G) trenutno percipiraju kao najvažnija za FIR te se očekuje da će okolišna (E) pitanja dobiti na važnosti u narednim godinama.

Polazeći od prethodnih rezultata, u svrhu odgovora na drugo istraživačko pitanje procijenjena je trenutna razina razvijenosti kompetencija internih revizora u području ESG-a. Naime, smatra se da je učinkovita interna revizija ključna za upravljanje ESG rizicima i procjenu kontrola koje ublažavaju te rizike (KPMG, 2023). Stoga je prva tvrdnja (K1) usmjerena na širu sliku kompetencija internih revizora u vezi s ESG-om koja se odnosi na njezinu aktivnu uključenost u aktivnosti upravljanja i izvještavanja o ESG rizicima, što podrazumijeva prikladne kompetencije i dostatno poznavanje različitih ESG rizika. Tvrdnjama K2 i K3 procjenjuje se imaju li interni revizori specifične kompetencije za učinkovito i djelotvorno obavljanje usluga s izražavanjem uvjerenja i pružanje savjeta u području ESG izvještavanja. Ove kompetencije mogu obuhvaćati cijeli spektar različitih tehničkih i analitičkih vještina, kao i duboko razumijevanje ESG načela i koncepata. Tvrdnja K4 jest komplementarna tvrdnja i suprotnog je smjera od ostalih tvrdnji te služi kao dodatna potvrda zaključcima u vezi s prvim trima tvrdnjama. Posljednja tvrdnja mjeri opći stav ili percepciju internih revizora prema korisnosti primjene ESG koncepta.

Prosječne ocjene i standardne devijacije za svaku tvrdnju prikazane su Tablicom 5<sup>3</sup>.

Tablica 5 Percepcije internih revizora o kompetencijama FIR-a u području ESG izvještavanja

Opis kompetencija i vještine u području ESG-a (N = 43)	Prosjek (SD)
<b>K1:</b> Funkcija interne revizije u našoj organizaciji prikladno je upoznata s konceptom ESG-a te aktivno uključena u upravljanje i izvještavanje o ESG rizicima.	3,07 (1,30)
<b>K2:</b> Interni revizori u našoj organizaciji posjeduju potrebna znanja i vještine za učinkovito i djelotvorno izražavanje uvjerenja o relevantnim ESG rizicima.	3,21 (1,06)
<b>K3:</b> Interni revizori u našoj organizaciji posjeduju potrebna znanja i vještine za učinkovito i djelotvorno savjetovanje o relevantnim ESG rizicima.	3,09 (1,17)
<b>K4:</b> Potreban je angažman vanjskih stručnjaka u području aktivnosti interne revizije da bi se u našoj organizaciji prikladno upravljalo i izvještavalo o ESG rizicima.	3,05 (1,38)
<b>K5:</b> Kvalitetno i transparentno izvještavanje o ESG-u donosi pozitivnu reputaciju organizaciji te pomaže ostvarivanju konkurentskih prednosti.	4,19 (1,08)

Izvor: izrada autora

Rezultati analize prikazani u Tablici 5 upućuju na to da su prosječne ocjene percepcije kompetencija internih revizora u području ESG-a uglavnom blizu sredine ljestvice (oko vrijednosti 3), što sugerira da ispitanici nemaju jasno izražen stav o dostatnosti postojećih znanja i vještina. Najviša prosječna ocjena (3,21) odnosi se na tvrdnju o kompetencijama potrebnima za izražavanje

<sup>3</sup> Intenzitet slaganja koji se odnosi na kompetencije i vještine funkcije interne revizije mjerena je Likertovom ljestvicom (1 – u potpunosti se ne slažem, 2 – ne slažem se, 3 – niti se ne slažem niti slažem, 4 – slažem se i 5 – u potpunosti se slažem).

uvjerenja, dok je ocjena za savjetodavne aktivnosti nešto niža (3,09), što može upućivati na veću sigurnost u revizorsku ulogu u pružanju uvjerenja nego u savjetovanju. Tvrdnja o potrebi angažiranja vanjskih stručnjaka (K4) ima sličnu prosječnu ocjenu (3,05), ali uz najveću standardnu devijaciju (1,38), što ukazuje na znatnu raznolikost u stavovima ispitanika o tome koliko je angažman vanjskih stručnjaka nužan za prikladno upravljanje i izvještavanje o ESG rizicima. Najveće slaganje zabilježeno je za tvrdnju da kvalitetno i transparentno izvještavanje o ESG-u pridonosi pozitivnoj reputaciji organizacije i ostvarenju konkurentskih prednosti (4,19), što pokazuje da interni revizori jasno prepoznaju stratešku važnost ESG izvještavanja za uspjeh organizacije.

Slično kao i za prethodnu skupinu tvrdnji, i za ovu skupinu o kompetencijama proveden je *t*-test na srednjoj vrijednosti Likertove ljestvice. Također, Cronbach Alpha koeficijent za tvrdnje o kojima se donosi zaključak o razvijenosti kompetencija u području ESG-a (K1-K3) iznosi 0,86, što se smatra prihvatljivom razinom. Tablica 6 daje prikaz rezultata provedenog testiranja.

Tablica 6 Rezultati testiranja stavova ispitanika o prikladnosti kompetencija internih revizora u području ESG-a

Posjedovanje adekvatnih kompetencija i vještina internih revizora za revidiranje ESG rizika	t-stat.	p-vrijed.
<b>K1:</b> Funkcija interne revizije u našoj organizaciji prikladno je upoznata s konceptom ESG-a te aktivno uključena u upravljanje i izvještavanje o ESG rizicima.	0,35	0,726
<b>K2:</b> Interni revizori u našoj organizaciji posjeduju potrebna znanja i vještine za učinkovito i djelotvorno izražavanje uvjerenja o relevantnim ESG rizicima.	1,30	0,202
<b>K3:</b> Interni revizori u našoj organizaciji posjeduju potrebna znanja i vještine za učinkovito i djelotvorno savjetovanje o relevantnim ESG rizicima.	0,52	0,605
<b>K4:</b> Potreban je angažman vanjskih stručnjaka u području aktivnosti interne revizije da bi se u našoj organizaciji prikladno upravljalo i izvještavalo ESG rizicima.	0,22	0,826
<b>K5:</b> Kvalitetno i transparentno izvještavanje o ESG-u donosi pozitivnu reputaciju organizaciji te pomaže ostvarivanju konkurentskih prednosti.	7,24	0,000*

\*  $p < 0.010$

Izvor: izrada autora

Ni za jednu tvrdnju od K1 do K3 prosječna se ocjena značajno ne razlikuje od sredine ljestvice, što ukazuje na to da ispitanici nemaju jasnog slaganja oko tvrdnji o prikladnosti kompetencija internih revizora u području ESG-a, neovisno o vrsti usluge. Također, ni za komplementarnu tvrdnju K4 ocjena nije značajno različita od sredine ljestvice. Slično, rezultati istraživanja koje su proveli Soh i Martinov-Bennie (2018) pokazuju da nema statistički značajne razlike eksternalizirane i djelomično eksternalizirane FIR te intenziteta uključenosti FIR-a u okolišna i društvena pitanja niti u području savjetodavnih niti u području angažmana s izražavanjem uvjerenja. Jedino se prosječna ocjena za tvrdnju K5 razlikuje od ostalih. Budući da je navedena ocjena značajno veća od sredine Likertove ljestvice, dobiveni rezultati ukazuju na to da interni revizori percipiraju važnost kvalitetnog i transparentnog izvještavanja za reputaciju organizacije i ostvarivanje konkurentskih prednosti. Ovi rezultati upućuju na

potrebu dodatnog razvoja specifičnih znanja i vještina internih revizora kako bi se osigurala njihova aktivna i učinkovita uloga u ESG izvještavanju.

### 4.3. Veza između podrške revizorskog odbora i uključenosti interne revizije u ESG izvještavanje

Za intenzitet uključenosti FIR-a u aktivnosti ESG izvještavanja važna je suradnja između interne revizije i revizijskog odbora. Revizijski odbor pruža podršku internim revizorima u obavljanju svojih dužnosti. Po potrebi revizijski odbor može predložiti preporuke internim revizorima u svrhu njihovog napretka i poboljšanja rada. Također, ta podrška omogućuje internim revizorima veću neovisnost i kvalitetu njihova rada, što doprinosi kvaliteti informacija koje FIR pruža odboru za donošenje odluka i nadzor. Tablica 7 prikazuje rezultate ocjene suradnje i odnosa između FIR-a i revizijskog odbora.

Tablica 7 Odnos funkcije interne revizije i revizijskog odbora

Odnos FIR-a i revizijskog odbora (N = 43)	Prosjek (SD)
<b>Ro1:</b> Glavni interni revizor funkcionalno izvještava revizijski odbor ili slično tijelo u organizaciji.	4,29 (1,27)
<b>Ro2:</b> Funkcija interne revizije šalje revizijskom odboru (ili sličnom tijelu) povremena priopćenja o rizicima s kojima se organizacija suočava.	4,12 (1,25)
<b>Ro3:</b> Funkcija interne revizije ima otvorenu i učinkovitu komunikaciju s revizijskim odborom (ili sličnim tijelom).	4,17 (1,12)
<b>Ro4:</b> Revizijski odbor pruža prikladnu podršku funkciji interne revizije za profesionalno obavljanje njezinih dužnosti te potiče njezin napredak (obuka, resursi, budžet).	3,76 (1,36)
<b>Ro5:</b> Funkcija interne revizije prikladno je pozicionirana unutar organizacije da može učinkovito i djelotvorno obavljati svoje aktivnosti (neovisnost i objektivnost)..	4,26 (1,07)
<b>Prosječna ocjena suradnje FIR-a i revizijskog odbora (Ro1-Ro5)</b>	<b>4,12 (1,21)</b>

Izvor: izrada autora

Prosječna ocjena suradnje FIR-a i revizijskog odbora iznosi 4,12 ( $SD = 1,21$ ), što ukazuje na visoku razinu suradnje i zadovoljavajuće odnose između ovih dviju funkcija unutar organizacija. S obzirom na to da se ocjene kreću na ljestvici od 1 do 5, gotovo su sve ocijenjene iznad 4, što sugerira da su ispitanici uglavnom zadovoljni podrškom revizijskog odbora. Najveći izazov prepoznaje se u pružanju podrške od strane revizijskog odbora, osobito u pogledu resursa, budžeta i stručnog usavršavanja (Ro4), gdje postoji prostor za poboljšanja. Svakako, razlike u odgovorima mogu odražavati različite organizacijske strukture, veličine organizacije ili stupanj razvoja funkcije interne revizije. Ovi nalazi naglašavaju važnost kontinuirane podrške revizijskog odbora kako bi se osigurala neovisnost, učinkovitost i razvoj interne revizije, što je ključno za kvalitetno upravljanje rizicima i usklađenost s regulatornim zahtjevima.

Postojeća istraživanja sugeriraju da je dominantnija uloga revizijskog odbora nad FIR-om u odnosu na menadžment povezana s njezinom većom

uključenošću u angažmane s izražavanjem uvjerenja nad ESG-om nego u savjetodavne angažmane. Stoga je, kako bi se dobio odgovor na treće istraživačko pitanje, provedena korelacijska analiza između razine podrške revizijskog odbora i vrste revizijskih usluga u području ESG izvještavanja (Tablica 8). Za analizu međuovisnosti korištene su prosječne vrijednosti ocjena na razini ispitanika za skupinu pitanja iz Tablice 7 te za skupine pitanja iz Tablice 2 (Panel A – pružanje uvjerenja i Panel B – savjetodavne aktivnosti).

Tablica 8 Rezultati korelacijske analize

	Podrška revizijskog odbora	Angažman s izražavanjem uvjerenja	Savjetodavne aktivnosti
Podrška revizijskog odbora	1,000	<b>0,442</b>	<b>0,390</b>
	0,000	0,003**	0,011*
Angažman s izražavanjem uvjerenja	<b>0,378</b>	1,000	0,864
	0,013*	0,000	0,000
Savjetodavne aktivnosti	<b>0,329</b>	0,840	1,000
	0,033*	0,000	0,000

\*  $p < .05$ , \*\*  $p < .010$

Izvor: izrada autora

Spearmanov koeficijent korelacije između podrške revizijskog odbora i angažmana s izražavanjem uvjerenja funkcije interne revizije iznosi 0,44 ( $p = 0,003$ ), što znači da je prisutna pozitivno značajna relativno slaba korelacija, a koeficijent korelacije između podrške revizijskog odbora i savjetodavnih aktivnosti funkcije interne revizije iznosi 0,39 ( $p = 0,011$ ), što također znači da je prisutna pozitivno značajna relativno slaba korelacija. Slični rezultati dobiveni su i Pearsonovim koeficijentom korelacije (0,38 za izražavanje uvjerenja i 0,33 za savjetodavne usluge). S obzirom na razinu značajnosti i intenzitet veze, može se zaključiti da je podrška revizijskog odbora nešto jače povezana s angažmanom izražavanja uvjerenja u području ESG-a nego sa savjetodavnim aktivnostima. Ovi su rezultati u skladu s istraživanjem Rakipi i D'Onza (2023) koje ističu da podrška revizijskog odbora osnažuje FIR kao pružatelja uvjerenja.

Dodatno, uzimajući u obzir rizik da više ispitanika potječe iz iste organizacije, provjerili smo moguće dupliciranje podataka. Analiza je provedena usporedbom odgovora prema broju godina djelovanja funkcije interne revizije u organizaciji, vrsti industrije i kategoriji poduzetnika. Utvrđena su dva moguća preklapanja, nakon čijeg su uklanjanja rezultati ponovno analizirani. Zaključci istraživanja pritom su ostali nepromijenjeni.

## 5. ZAKLJUČAK

Interna revizija nezamjenjiv je partner organizacijama koje žele uspješno upravljati ESG rizicima i ispuniti regulatorne zahtjeve. Njena sposobnost

pružanja objektivne procjene, savjetovanja o kontrolama te osiguravanja usklađenosti s globalnim standardima čini je ključnim dijelom strategije održivosti svake organizacije. Kako regulative postaju sve strože, očekuje se da će interna revizija igrati sve važniju ulogu u podršci organizacijama na njihovu putu k transparentnosti i održivosti. Međutim, taj put transformacije ovisit će i o njezinom pozicioniranju unutar organizacije koji se može kretati u rasponu od isključivog fokusa na usklađenost i kontrolu do strateškog partnera menadžmenta i odbora, pružajući vrijedne uvide za donošenje poslovnih odluka. Za takvo pozicioniranje važan je razvoj prikladnih znanja i kompetencija internih revizora u području ESG-a.

Ovo istraživanje pokazuje da interni revizori u Hrvatskoj još uvijek nisu intenzivno uključeni u aktivnosti povezane s ESG izvještavanjem angažmanima s izražavanjem uvjerenja niti na temelju savjetodavnih aktivnosti. Međutim, ono što je posebno važno jest da interni revizori prepoznaju važnost kvalitetnog i transparentnog ESG izvještavanja za reputaciju i konkurentnost organizacije. Nadalje, rezultati ukazuju na potrebu za jačanjem uloge interne revizije u ESG izvještavanju, osobito razvojem specifičnih znanja i vještina iz područja održivosti. Stoga bi organizacije trebale poticati dodatnu edukaciju i uključivanje revizora u ESG procese. Konačno, rezultati istraživanja upućuju na pozitivnu vezu između podrške revizijskog odbora FIR-u s angažmanom interne revizije u ESG izvještavanju, osobito u okviru aktivnosti pružanja uvjerenja. S obzirom na nove regulatorne zahtjeve, rezultati su posebno relevantni za oblikovanje budućih politika i praksi u organizacijama koje posluju u Hrvatskoj.

Međutim, istraživanje ima i određena ograničenja. Naime, provedeno je na relativno malom uzorku, što ograničava mogućnost kompleksnije analize te su rezultati istraživanja dominantno deskriptivne prirode. Također, podaci su prikupljeni s pomoću anketnog upitnika i temelje se na subjektivnim procjenama ispitanika. Budući da je ESG izvještavanje još uvijek u razvoju u hrvatskim organizacijama, rezultati odražavaju trenutno stanje te ukazuju na potrebu budućih sličnih istraživanja koja će detaljnije pratiti razvoj uloge FIR-a u ESG-u, a što se može brzo mijenjati daljnjim regulatornim i tržišnim pritiscima.

**Doprinosi autora:** Konceptualizacija, D. J., T. V.; Metodologija, M. Č., D. J.; Formalna analiza, D.J ., T. V.; Istraživanje, D. J.; Pisanje – Priprema izvorne radne verzije, M. Č., D. J; Pisanje – Pregled & Priređivanje, D. J., T. V.

**Financiranje:** Istraživanje prikazano u rukopisu nije dobilo nikakva sredstva iz vanjskih izvora financiranja.

**Sukob interesa:** Nema.

**Priznanje korištenja umjetne inteligencije (UI) ili alata temeljenih na umjetnoj inteligenciji:** „Nismo koristili UI ili alate temeljene na umjetnoj inteligenciji pri izradi ovog rada.“

**Napomena:** Ovo istraživanje rezultat je diplomskog rada Doris Jurenić, univ. mag. oec. pod mentorstvom prof. dr. sc. Tine Vuko iz kojeg su pojedini dijelovi preuzeti.

## 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. <https://doi.org/10.2308/accr.2007.82.4.803>

Ackers, B. (2011). Corporate Social Responsibility:—an internal audit perspective. *Internal Auditor Adviser—Part, 2*, 14-20.

Al-Shaer, H., & Zaman, M. (2018). Credibility of sustainability reports: The contribution of audit committees. *Business strategy and the environment*, 27 (7), 973-986. <https://doi.org/10.1002/bse.2046>

Boiral, O., Heras-Saizarbitoria, I., Brotherton, M. C., & Bernard, J. (2019). Ethical issues in the assurance of sustainability reports: Perspectives from assurance providers. *Journal of Business Ethics*, 159, 1111-1125. <https://doi.org/10.1007/s10551-018-3840-3>

Brozović, M. (2021). Uloga interne revizije u izvještavanju o održivom poslovanju. *23. savjetovanje Interna revizija i kontrola* (pp. 177-200).

CBOK. (2015). *Common body of knowledge in internal auditing*. Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

Deloitte (2011). The role of Internal Audit in Integrated Reporting: A blend of the right ingredients. <https://deloittesa.wordpress.com/wp-content/uploads/2011/10/the-role-of-internal-audit-in-integrated-reporting.pdf>

DeSimone, S., D'Onza, G., & Sarens, G. (2021). Correlates of internal audit function involvement in sustainability audits. *Journal of Management and Governance*, 25 (2), 561-591. <https://doi.org/10.1007/s10997-020-09511-3>

Eulerich, A. K., & Eulerich, M. (2020). What is the value of internal auditing?—A literature review on qualitative and quantitative perspectives. *A Literature Review on Qualitative and Quantitative Perspectives* (April 22, 2020). *Maandblad Voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 94, 83-92. <https://doi.org/10.5117/mab.94.50375>

Eulerich, M., Bonrath, A., & Lopez Kasper, V. I. (2022). Internal auditor's role in ESG disclosure and assurance: An analysis of practical insights. *Corporate Ownership & Control*, 20 (1), 78-86. <https://doi.org/10.22495/cocv20i1art7>

Fraser, J. R., Quail, R., & Simkins, B. J. (2022). Environmental, Social and Governance (ESG) and the Roles of Management, Internal Audit, and Enterprise Risk Management. *Internal Audit, and Enterprise Risk Management* (June 20, 2022). <https://doi.org/10.2139/ssrn.4141378>

Gliem, J. A., & Gliem, R. R. (2003). Calculating, interpreting, and reporting Cronbach's alpha reliability coefficient for Likert-type scales. *Midwest Research-to-Practice Conference in Adult, Continuing, and Community Education*.

Hazaea, S. A., Zhu, J., Khatib, S. F., Bazhair, A. H., & Elamer, A. A. (2022). Sustainability assurance practices: A systematic review and future research agenda. *Environmental Science and Pollution Research*, 29 (4), 4843-4864. <https://doi.org/10.1007/s11356-021-17359-9>

IIA (2013). *Integrated Reporting and the Emerging Role of Internal Auditing, Flash Alert*. The Institute of Internal Auditors (IIA) Audit Executive Center, Altamonte Springs, FL.

IIA (2021). Internal audit's role in ESG reporting. Independent assurance is critical to effective sustainability reporting. The institute of internal auditors. <https://www.theiia.org/en/content/articles/2021/internal-audits-role-in-esg-reporting-independent-assurance-is-critical-to-effective-sustainability-reporting/>

IIA (2024). North American Pulse of Internal Audit – Benchmarks for Internal Audit Leaders. <https://www.theiia.org/en/resources/research-and-reports/pulse/#Previous>

- KPMG (2023). ESG and internal audit: Insights and guidance to make impact as internal audit. KPMG. <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/nl/pdf/2023/services/esp-and-internal-audit.pdf>.
- Kotb, A., Elbardan, H., & Halabi, H. (2020). Mapping of internal audit research: a post-Enron structured literature review. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33 (8), 1969-1996. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-07-2018-3581>
- Radu, M. (2012). Corporate governance, internal audit and environmental audit-the performance tools in Romanian companies. *Journal of Accounting and Management Information Systems (JAMIS)*, 11 (1), 112-130.
- Rakipi, R., & D'Onza, G. (2024). The involvement of internal audit in environmental, social, and governance practices and risks: Stakeholders' salience and insights from audit committees and chief executive officers. *International Journal of Auditing*, 28 (3), 522-535. <https://doi.org/10.1111/ijau.12341>
- Ridley, J., D'Silva, K., & Szombathelyi, M. (2011). Sustainability assurance and internal auditing in emerging markets. *Corporate Governance: The international journal of business in society*, 11 (4), 475-488. <https://doi.org/10.1108/14720701111159299>
- Shih, K. H., Chen, H. J., & Chen, J. C. (2006). Assessment of sustainable development and knowledge of environmental management: internal auditors' perspectives. *Industrial Management & Data Systems*, 106 (6), 896-909. <https://doi.org/10.1108/02635570610671542>
- Soh, D. S., & Martinov-Bennie, N. (2015). Internal auditors' perceptions of their role in environmental, social and governance assurance and consulting. *Managerial Auditing Journal*, 30 (1), 80-111. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2014-1075>
- Soh, D. S., & Martinov-Bennie, N. (2018). Factors associated with internal audit's involvement in environmental and social assurance and consulting. *International Journal of Auditing*, 22 (3), 404-421. <https://doi.org/10.1111/ijau.12125>
- Stanciu, V. (2014). Internal audit universe developments-corporate social responsibility and sustainable development. *Calitatea*, 15 (S1), 318.
- Trotman, A. J., & Trotman, K. T. (2015). Internal audit's role in GHG emissions and energy reporting: Evidence from audit committees, senior accountants, and internal auditors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34 (1), 199-230. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50675>
- Tušek, B. (2024). Interna revizija kao akter u ESG areni. *Business Consultant/Poslovni Konsultant*, 15 (136).
- Tuškan Sjauš, B., Zlovolić, M., & Krišto, J. (2024). Implikacije društvenog čimbenika u okviru održivog i odgovornog poslovanja i ulaganja. *Ekonomski misao i praksa*, 33 (1), 297-325. <https://doi.org/10.17818/EMIP/2024/1.14>
- Vo, H., Abu Afifa, M., & Bui, D. (2025). Internal audit functions and environmental, social and governance (ESG): a systematic literature review. *Asian Review of Accounting*, 1-33.

***Doris Jurenić, MA***

Accountant  
TT Accounting & Consulting d.o.o.  
E-mail: [doris.jurenic98@gmail.com](mailto:doris.jurenic98@gmail.com)  
Orcid: <https://orcid.org/0009-0005-2736-0940>

***Tina Vuko, PhD***

Full Professor  
University of Split  
Faculty of Economics, Business and Tourism  
Department of Accounting and Auditing  
E-mail: [tina.vuko@efst.hr](mailto:tina.vuko@efst.hr)  
Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-7030-2130>

***Marko Čular, PhD***

Associate Professor  
University of Split  
Faculty of Economics, Business and Tourism  
Department of Accounting and Auditing  
E-mail: [marko.cular@efst.hr](mailto:marko.cular@efst.hr)  
Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-4016-8778>

## THE INVOLVEMENT OF INTERNAL AUDIT IN ESG REPORTING IN CROATIA

***Abstract***

*This paper aims to investigate the perceptions of internal auditors in Croatia regarding their involvement in sustainability reporting. The research was conducted through a survey among members of the Croatian Institute of Internal Auditors and the Internal Audit Section of the Croatian Association of Accountants and Financial Professionals. The results show that internal auditors are still not intensively involved in activities related to ESG reporting, either through assurance engagements or advisory activities. The assessment of existing competencies in the ESG field falls around the midpoint of the Likert scale, without significant deviations, indicating uncertainty about the adequacy of the auditing role in this area despite a high perceived importance of ESG risks and ESG reporting. Overall, the study highlights the need to strengthen the role of internal audit in ESG reporting by developing subject-matter knowledge and skills, and by ensuring continuous support from the audit committee, particularly in the context of new regulatory requirements and the growing importance of sustainability for organizations in Croatia.*

***Keywords: ESG reporting, internal audit function, advisory services, assurance engagements, audit committee***

***JEL classification: M42, M41, Q56, G34, M14***