

UNIVERZITET U BEOGRADU
Fakultet organizacionih nauka

Bosiljka Srebro

INTEGRISANI MODEL INTERNE REVIZIJE U FUNKCIJI
UNAPREĐENJA STRATEŠKOG UPRAVLJANJA

DOKTORSKA DISERTACIJA

Beograd, 2022.

UNIVERSITY OF BELGRADE
Faculty of Organizational Sciences

Bosiljka Srebro

**INTEGRATED MODEL OF INTERNAL AUDIT IN THE
FUNCTION OF IMPROVING STRATEGIC MANAGEMENT**

DOCTORAL DISSERTATION

Belgrade, 2022.

Mentor:

dr Snežana Knežević,

vanredni profesor, Fakultet organizacionih nauka, Univerzitet u Beogradu

Članovi komisije:

dr Vesna Bogojević Arsić,

redovni profesor, Fakultet organizacionih nauka, Univerzitet u Beogradu

dr Vladimir Obradović,

redovni profesor, Fakultet organizacionih nauka, Univerzitet u Beogradu

dr Radojko Lukić,

redovni profesor u penziji, Ekonomski fakultet, Univerzitet u Beogradu

Datum odbrane: _____

Integrirani model interne revizije u funkciji unapređenja strateškog upravljanja

Apstrakt:

Predmet istraživanja rada je kreiranje integrisanog modela interne revizije u funkciji podrške strateškom upravljanju. U središtu pažnje je istraživanje postojećih modela, identifikovanje prednosti i nedostataka, i integrisanje dobrih praksi za efikasno upravljanje internom revizijom koja u značajnoj meri doprinosi stvaranju vrednosti za organizaciju.

U radu će biti predstavljen model za upravljanje aktivnostima interne revizije u organizacijama u privatnom i javnom sektoru, zasnovan na postojećim teorijskim modelima i iskustvu domaće i inostrane prakse, radi poboljšanja postojećih funkcija interne revizije. Primenom integrisanog modela interni revizori usvajaju sveobuhvatan, konceptualni pristup reviziji, procenu rizika i upravljanje rizikom koji se proteže daleko od uskog fokusa na kontrole.

Detaljno će biti opisani ključni pokazatelji za merenje performansi interne revizije u funkciji podrške procesu strateškog upravljanja.

Integrirani model interne revizije može da bude implementiran u domaćim organizacijama, uz određena prilagođavanja vezana za specifičnosti organizacije koja ga primenjuje.

Ključne reči: *interna revizija, integrirani model, strateško upravljanje, unapređenje.*

Integrated model of internal audit in the function of improving strategic management

Abstract:

The subject of the research is the creation of an integrated model of internal audit in the function of supporting strategic management. The paper focuses on researching existing models, identifying strengths and weaknesses, and integrating good practices for effective internal audit management that contributes greatly to creating value for the organization.

The paper will present a model for managing internal audit activities in private and public sector organizations based on existing theoretical models and experience of domestic and foreign practice, in order to improve the existing internal audit functions. Using an integrated model, internal auditors adopt a comprehensive, conceptual approach to auditing, risk assessment, and risk management that extends far from a narrow focus on controls.

The key indicators for measuring the performance of internal audit in support of the strategic management process will be described in detail.

The integrated model of internal audit can be implemented in domestic organizations, with the determination of adjustments related to the specifics of the organization that applies it.

Key words: *internal audit, integrated model, strategic management, improvement.*

SADRŽAJ

Apstrakt

1. UVOD	3
1.1. Definisanje značaja problema istraživanja	4
1.2. Presek osnovnih teorija i rezultata istraživanja	7
1.3. Hipotetički stavovi o problemu	18
1.4. Predmet istraživanja	21
1.4.1. Teorijsko određivanje predmeta istraživanja.....	21
1.4.2. Operacionalno određivanje predmeta istraživanja.....	26
1.5. Cilj istraživanja.....	26
1.6. Hipoteze i zadaci u istraživanju.....	27
1.7. Način istraživanja	27
1.8. Naučna i društvena opravdanost istraživanja	28
2. KORPORATIVNO UPRAVLJANJE, INTERNA REVIZIJA I RAČUNOVODSTVENI INFORMACIONI SISTEM	29
2.1. Korporativno upravljanje i interna revizija	29
2.1.1. Uloga i značaj revizije u savremenom okruženju i njen uticaj na kvalitet računovodstvenih informacija	30
2.1.2. Finansijsko izveštavanje i revizijska ocena.....	31
2.2. Pojam i razvoj interne revizije.....	33
2.3. Zakonska i profesionalna regulativa u segmentu interne revizije	34
2.4. Interna kontrola u funkciji podrške internoj reviziji.....	35
2.5. Uticaj računovodstvenog informacionog sistema na povećanje efikasnosti interne kontrole u organizacijama	38
2.6. Definisanje indikatora interne revizije	38
2.7. Konceptija sistema interne revizije.....	39
2.8. Strateška interna kontrola u organizacijama.....	39
3. INTERNA REVIZIJA U FUNKCIJI EFIKASNOG STRATEŠKOG UPRAVLJANJA	41
3.1. Specifičnosti strateškog upravljanja u organizaciji	41
3.2. Uloga revizije u obezbeđivanju korporativne odgovornosti	42
3.3. Analiza ključnih determinanti interne revizije	43
3.4. Analiza postojećih modela interne revizije	46
3.5. Evaluacija postojećih modela interne revizije	57

4. INTEGRISANI MODEL INTERNE REVIZIJE.....	61
4.1. Strateško upravljanje i interna revizija	61
4.2. Faktori koji utiču na razvoj strategije	64
4.3. Relevantne revizije u funkciji strateškog upravljanja.....	67
4.4. Uticaj integrisanog modela interne revizije na poboljšanje rada organizacije	69
5. EMPIRIJSKO ISTRAŽIVANJE O INTERNOJ REVIZIJI U REPUBLICI SRBIJI.....	71
5.1. Struktura upitnika i promenljive istraživanja	71
5.2. Prikupljanje, priprema i obrada podataka.....	71
6. REZULTATI ISTRAŽIVANJA	73
7. DISKUSIJA.....	118
8. ZAKLJUČAK.....	122
8.1. Ključni nalazi disertacije	122
8.2. Implikacije disertacije.....	123
8.3. Ograničenja disertacije	125
8.4. Pravci budućih istraživanja.....	125
8.5. Opšti zaključak	126
LITERATURA	129
PRILOG	148

1. UVOD

Globalizacija privrede, tehnološki napredak, složenost poslovanja i optužbe o prevarnom finansijskom izveštavanju u poslednje vreme privlače sve veću pažnju internim kontrolama i internoj reviziji. Istovremeno, na tržištima kapitala su uvedeni novi finansijski instrumenti i igrači, čineći transakcije sve složenijim (Bogojević, 2009, 2014a; 2014b). Došlo je do promene u aktivnostima koje obavljaju interni revizori. Oni igraju ključnu ulogu u nezavisnoj proceni internih kontrola, delujući kao agenti u ime odbora direktora kako bi ublažili mogućnost da menadžment ne deluje u najboljem interesu organizacije, ostavljajući praznine u sistemu interne kontrole, i, u nekim slučajevima, čineći to samostalno kako bi omogućili protivpravnu ličnu korist (Fourie & Ackermann, 2013).

Upravljanje rizikom je ključna komponenta današnjih organizacija jer se suočavaju sa brojnim izazovima u dinamičnom okruženju. Interna revizija predstavlja važno upravljačko sredstvo koje pomaže i podržava menadžment organizacije radi identifikovanja i upravljanja rizicima koji donose dodatnu vrednost za aktivnosti preduzeća. Interni revizori mogu da dodaju vrednost entitetu pružanjem uveravanja (kao njihovoj najznačajnijoj aktivnosti) da se njegova izloženost riziku pravilno razume i da se njime upravlja (Walker *et al.*, 2003). Cilj interne revizije je da pomogne članovima organizacije u efikasnom izvršavanju njihovih zadataka. U tom smislu, interna revizija im daje analize, ocene, preporuke, savete i informacije u vezi s pregledanim aktivnostima (Tongren, 1997). Interna revizija mora čvrsto da uđe u prostor korporativnog upravljanja, odnosno mora efikasnije da vrši reviziju korporativnog upravljanja. Interna revizija treba da igra ključnu ulogu u praćenju profila rizika preduzeća i identifikaciji oblasti za poboljšanje procesa upravljanja rizikom (Lindow & Race, 2002). Interna revizija može pomoći organizacijama da identifikuju i procene rizike, pomerajući profesiju u prvu liniju upravljanja rizikom (Walker *et al.*, 2003). Stoga bismo očekivali da postoji veza između upotrebe interne revizije i posvećenosti kompanije dobrom upravljanju rizicima. U budućnosti će interni revizor biti sve angažovaniji u proaktivnoj reviziji, jer proaktivne strategije dodaju vrednost upravljanju imovinom zasnovanom na informacijama, s jedne strane, dok s druge strane pomažu u sprečavanju mogućeg gubitka (Goodwin-Stewart & Kent, 2006).

Finansijska i korporativna strategija preduzeća potkrepljena je efikasnim internim sistemima u kojima interna revizija ima važnu ulogu u podizanju pouzdanosti sistema interne kontrole, poboljšavajući proces upravljanja rizicima i, pre svega, zadovoljavajući potrebe internih korisnika. Interna revizija je usmerena na proučavanje strukture interne kontrole i evaluaciju efikasnosti različitih aspekata poslovanja organizacije radi unapređenja efektivnosti procesa upravljanja rizikom i poboljšanja kontrole. Da bi se interna revizija smatrala efikasnom, ona takođe mora posedovati odgovarajući nivo kvaliteta, a jedan od izazova sa kojima se interna revizija suočava upravo i leži u toj definiciji kvaliteta, jer se postavlja pitanje ko ga definiše, kao i ko obezbeđuje da je on postignut (Naheem, 2016).

Odgovornost menadžmenta je pored ostalog, da dizajnira i implementira programe i kontrole za sprečavanje, odvratanje i otkrivanje prevara (AICPA, 2002). Identifikacija i analiza rizika je kontinuiran proces koji je od ključnog značaja za efikasnost sistema interne kontrole. Na svim nivoima, pažnja se mora posvetiti rizicima i moraju se preduzeti neophodne mere za upravljanje njima. Rizici mogu nastati kao rezultat internih i eksternih faktora. Nakon identifikovanja rizika, oni se moraju proceniti (Tuwei & Ondabu, 2022).

Još 1987. godine, Nacionalna komisija za prevarno finansijsko izveštavanje u Sjedinjenim Američkim Državama preporučila je da „sva preduzeća treba da održavaju efikasnu funkciju interne revizije” (Treadway, 1987). Odeljenja za internu reviziju moraju

obezbediti da im organizaciono pozicioniranje omogućava uspešan rad po svim strateškim pitanjima. To znači i nezavisnost i mandat za rešavanje značajnih strateških poslovnih rizika i pitanja. Ako je neadekvatno pozicionirana unutar kompanije, interna revizija se bavi taktičkim pitanjima i posmatra se samo na tom nivou. Neodgovarajuće pozicioniranje takođe može izazvati ozbiljnu zabrinutost u pogledu ukupne nezavisnosti revizijske funkcije.

Kvalitet revizije finansijskih izveštaja integrisan sa revizijama internih kontrola nad finansijskim izveštavanjem (*Internal Controls Over Financial Reporting* – u daljem tekstu ICFR) zavisi od kvaliteta ICFR informacija koje se koriste u tu svrhu, i njihove integracije u reviziju finansijskih izveštaja. Nedavna istraživanja Odbora za nadzor računovodstva javnih kompanija (*Public Company Accounting Oversight Board – PCAOB*) otkrivaju da revizori nedovoljno obelodanjuju postojeće slabosti ICFR-a i ne vrše dovoljno testiranja da bi se bavili identifikovanim rizicima, sugerišući da integrisane revizije u kojima je potrebno značajno ICFR testiranje mogu rezultirati nižim kvalitetom revizije finansijskih izveštaja nego revizije samo za finansijske izveštaje (Bhaskar *et al.*, 2018).

Interne kontrole su zaštitne mere koje preduzeće primenjuje kako bi osiguralo da su njegovi prioriteti, ciljevi i misije ispunjeni (Cheruiyot, *et al.*, 2018). Interna kontrola u organizaciji sastoji se od uspostavljanja operativnih standarda koji regulišu postupanje članova organizacije, uspostavljanje mera bezbednosti za obezbeđenje sigurnosti imovine i uspostavljanje pravilnog vođenja evidencija.

Na osnovu istorije istraživanja računovodstva, problem prevarnih finansijskih izveštaja duboko je ukorenjen u računovodstvene prakse. Iz ugla praćenja kontinuiranog razvoja tržišta kapitala i institucionalnog sistema ne postoji pravi način da se eliminiše koren problema prevare (Li, 2015). Korporativne prevare su tema koja dobija značajnu i sve veću pažnju regulatora, revizora i javnosti. Od eksternih revizora se sve više traži da pomažu organizacijama da spreče i otkriju prevare. Otkrivanje prevare nije lak zadatak i zahteva temeljno poznavanje prirode prevare, načina na koji se ona može počinuti i prikriti (Rasha & Andrew, 2012). Prevare, uključujući objavljivanje prevarnih finansijskih izveštaja, ne samo da štete kompaniji, već i podrivaju društvene vrednosti i profesionalnu etiku, poslovnu zajednicu u celini, kao i ekonomiju.

Prevare se čine s namerom da se ne otkriju. Teško da bi bile identifikovane tokom rada revizije, te ih stoga računovodstvo kontroliše kroz kontrolno okruženje koje su procenili revizori, pri čemu se nastoji očuvati imidž i reputacija preduzeća, kroz procenu internih kontrola za praćenje i izveštavanje o tome šta se dešava u preduzeću, u meri u kojoj se njihovom efikasnošću izbegavaju greške, štite sredstva i pružaju pouzdane informacije zainteresovanim stranama (Mendes de Oliveira *et al.*, 2022).

1.1. Definisane značaja problema istraživanja

Počeci interne revizije sežu u antičko doba (Chun, 1997). Međutim, nije bilo do 1940-ih godina da je praksa interne revizije počela da preuzima važnu ulogu u organizacionoj strategiji i menadžmentu (Dittenhofer, 2001). Od tada se profesionalizacija interne revizije kontinuirano nastavlja. Počevši od 2002. godine, standardi interne revizije su zahtevali od internih revizora da doprinesu procesima upravljanja organizacijom tako što će proceniti i poboljšati proces kroz koji se uspostavljaju i saopštavaju vrednosti i ciljevi, prati postizanje ciljeva, obezbeđuje odgovornost i čuvaju vrednosti. Od tada, oblast upravljanja internom revizijom se progresivno širila (IIA, 2012). Poglavlja Instituta internih revizora (IIA) (profesija interne revizije kao priznati autoritet i glavni edukator) uspostavljeni su širom sveta. Tokom protekle decenije, profesija interne revizije doživela je brz rast.

Problem od koga se polazi u okviru ovog istraživanja je izražena potreba za kreiranjem integrisanog modela interne revizije kao osnove strateškog upravljanja, takođe za prikupljanjem, deljenjem i korišćenjem znanja koja su posledica procesa interne kontrole i revizije koje organizacija ostvaruje na ličnom, unutarorganizacionom i međuorganizacionom nivou. Kako u javnom, tako i u privatnom sektoru, organizacije u sve većoj meri realizuju svoje poslovanje kroz pažljivo razvijanje strategije koje povećavaju verovatnoću uspešne interne revizije. Ova promena je vidljiva kroz pojavu opšte interne kontrole.

Interna revizija se odavno smatra delom dobrog korporativnog upravljanja. Što se tiče dodavanja vrednosti celoj organizaciji, nema boljeg izvora od interne revizije. U stvari, dodavanje vrednosti više nije opcija već obavezno očekivanje funkcije interne revizije kako se odražava u njenoj definiciji (IPPF, 2017). Interna revizija je nezavisna, objektivna aktivnost uveravanja i savetodavna aktivnost koja dodaje vrednost i poboljšava poslovanje organizacije. Smatra se da je najkritičniji faktor u efikasnom upravljanju rizikom od nastanka prevarnih radnji stepen podrške najvišeg menadžmenta za funkciju interne revizije. U tom smislu, posebno se ističe važnost snažne podrške izvršnog i finansijskog direktora ovoj funkciji. Snažna podrška vrhovnog nivoa menadžmenta, koja prožima celu organizaciju, apsolutno je potrebna za postizanje efektivnosti (IIA, 2015b; 2011).

Postupci interne kontrole prema računovodstvenom informacionom sistemu dele se na dva glavna tipa: kontrolu aplikacija i opštu kontrolu (Alrabei, 2021):

1. Postupci kontrole aplikacija radi obezbeđenja integriteta procesa evidentiranja, obrade podataka i pripreme izveštaja.
2. Opšte kontrolne procedure koje se tiču kontrole unosa obrada i ekstrakcije računovodstvenih podataka koji se odnose na ekonomske transakcije u vezi sa delatnošću organizacije (Lutfi, 2009).

U literaturi o menadžmentu (npr. Archambeault, DeZoort & Holt, 2008) ističe se nedostatak informacija o internoj reviziji dostupnim eksternim zainteresovanim stranama i razmatra se potreba za javno dostupnim izveštajem interne revizije (IAR) koji bi opisao funkciju i/ili pružio sigurnost. Funkcija interne revizije unutar organizacije odgovorna je za praćenje adekvatnosti i efikasnosti sistema interne kontrole entiteta. Obično je zadužena i za pitanja koja se odnose na upravljanje rizikom organizacije i druge aspekte upravljanja.

Na listi mogućih rizika (SAS No. 99) u vezi sa netačnim izveštavanjem, pored ostalog ističu se i nedostaci interne kontrole, i to (Skousen *et al.*, 2008):

- Neadekvatno praćenje kontrola.
- Visoke stope fluktuacije ili zaposlenosti ili neefikasnog računovodstva, interne revizije ili IT osoblja.
- Neefikasno računovodstvo i informacioni sistemi.

O odnosu između prevare i funkcije interne revizije u zemljama u razvoju, raspravljalo se u prethodnoj literaturi (Brierley *et al.*, 2001; D'Onza *et al.*, 2015; Halbouni, 2015). Većina istraživača tvrdi da je funkcija interne revizije suštinski proces sa dodatom vrednošću za otkrivanje i sprečavanje prevara u institucijama (Abbott *et al.*, 2012; Burnaby *et al.*, 2011; Richards, 2002). Internim revizorima nije primarna svrha nadgledanje programa za sprečavanje prevara (Halbouni, 2015; Thomas & Clements, 2002). Umesto toga, interni revizori pomažu kod identifikacije rizika od prevare u organizacijama u javnom i privatnom sektoru. Samo mali deo preduzeća koji ponovo obelodanjuju izveštaje (*restatements disclose*) otkrivaju postojeće materijalne slabosti interne kontrole (*Internal Control Material Weaknesses - ICMWs*) u vezi sa finansijskim izveštavanjem tokom perioda pogrešnog objavljivanja.

Kao jedan aspekt finansijskog statusa, efikasnost pokazuje moć imovine preduzeća u ostvarenju prodaje (kompetencija menadžera za rad u konkurentnim uslovima). Neuspešnost u odnosu na konkurenciju može podstaći menadžere na razne prevarne radnje. Pored ovoga,

mogu se navesti i drugi pokretači preduzeća da se bave prevarama. Neki od njih su: (1) stradanje od pritiska, nastalog usled pojačanih finansijskih ili nefinansijskih problema; (2) potencijalne prilike proizašle iz materijalnih slabosti u kontroli sistema ili slaba mogućnost otkrivanja prevara i (3) racionalizacija, ulaganje napora radi smanjenja kontradiktornih uverenja unutar osobe. Preduzeća koja imaju napredan ekonomski i bolji finansijski status manje su motivisana da se bave kreativnim računovodstvom, uključujući primenu neodgovarajućih računovodstvenih procedura, precenjivanje prodaje, potcenjivanje troškova i angažovanje u prevarnom izveštavanju.

Interna kontrola se može posmatrati kao skup vrednosti, pretpostavki i standarda ponašanja koji se razvijaju, a većina članova organizacije ih posmatra kao referencu u vođenju ili rešavanju problema organizacije, kako internih, tako i eksternih (Syahputra, 2022). Ove vrednosti su međusobno dogovorene od strane članova, tako da ih cene svi članovi organizacije. Nepostojanje sistema interne kontrole u preduzeću povećava rizik od nastanka grešaka, zloupotreba i nepravilnosti. Savremena kontrola se zasniva na savremenoj informacionoj tehnologiji koja smanjuje mogućnost nastanka prevara, ali i povećava mogućnost za njihovo otkrivanje (Mitrović i Milašinović., 2020). Prevara negativno utiče na ekonomiju u celini, izazivajući ogromne finansijske gubitke, slabeći društvenu stabilnost, ugrožavajući demokratske strukture, što dovodi do gubitka poverenja u celokupni ekonomski sistem, ali može imati i druge posledice, a jedna od njih je kompromitovanje ekonomskih i društvenih institucija.

Prevara u finansijskim izveštajima će se desiti korišćenjem sledećih metoda ili njihovim kombinacijama:

- Netačna identifikacija prihoda od prodaje.
- Manipulativne radnje vezane za zalihe i troškove prodatih proizvoda.
- Precenjivanje imovine.
- Nepravilna prikazivanja vanbilansnih stavki.
- Nedovoljno obelodanjivanje.
- Manipulisanje obavezama.

Izveštavanje o internoj kontroli poboljšava kvalitet finansijskog izveštavanja i smanjuje upravljačke probleme. Pouzdanost finansijskog izveštavanja, što je prvi cilj interne kontrole, trebalo bi da odražava stvarne performanse subjekta, odnosno da menadžment treba da primeni internu kontrolu koja pruža razumno uveravanje o pouzdanosti finansijskih izveštaja. Ključno pitanje o kojem se raspravlja u literaturi i praksi je da li interna kontrola stvara vrednost za akcionare. Pošto je interna kontrola inherentna aktivnostima organizacije i deo suštine poslovanja, njena inherentna priroda poslovne aktivnosti već jasno pokazuju direktnu vezu sa učinkom. To je slučaj, na primer, kada poslovne aktivnosti postanu efikasnije i efektivnije jer menadžment stavlja veći naglasak na dizajn kontrole, smanjuje troškove i donosi pozitivan uticaj na performanse. Međutim, postavljanje efikasne interne kontrole jednake visokoj formalizaciji ne mora nužno garantovati pozitivan uticaj na performanse (Pfister, 2011).

Interna kontrola nad finansijskim izveštavanjem je definisana kao „proces koji se obavlja da se pruži razumna sigurnost u pogledu pouzdanosti finansijskog izveštavanja” (PCAOB, 2004) (naglasak je na „dodato”). Po definiciji, dobra interna kontrola treba da rezultira pouzdanijim finansijskim informacijama o sredstvima. Interne kontrole imaju za cilj da spreče i/ili otkriju greške ili prevare do kojih može doći u pogrešnom prikazivanju finansijskih izveštaja (Doyle *et al.*, 2007). Međutim, postoje ograničeni empirijski dokazi u postojećoj literaturi u vezi sa odnosom kvaliteta interne kontrole i kvaliteta računovodstvenih informacija, a ključni razlog je nedostatak podataka o internoj kontroli. Načelno govoreći, teško je direktno posmatrati ili verifikovati kvalitet interne kontrole (Kinney, 1997). Za razliku od interne kontrole, gde je teško percipirati njen kvalitet, za kvalitet interne revizije se ističe da ga

karakterise kompetentnost i nezavisnost. U današnjem korporativnom okruženju, uspeh eksternih revizora u izradi kvalitetnih izveštaja zavisi od funkcija interne revizije. Stoga je neophodno osigurati kvalitet interne revizije. Integritet revizora i prisustvo transparentnog procesa interne revizije mogu pomoći da se osigura kvalitet interne revizije (Mohammad Rokibul *et al.*, 2022), odnosno da revizori efikasno obavljaju svoje aktivnosti.

Stalne tržišne promene znače da se praćenje internih kontrola organizacija i procesi ne dešavaju u istoj meri, izlažući ih tako ranjivosti i pretnji od nastanka prevare. Stoga, strogo i blagovremeno praćenje struktura i procesa interne kontrole je neophodno da se na odgovarajući način odvraća, otkrije i odgovori na prevaru (Magro & da Cunha, 2017). Interna revizija je fundamentalna jer je njena odgovornost u sistematizaciji, kontroli, efikasnosti i efektivnosti svih procesa, što ističe nedostatke koji mogu dovesti do čina prevare. Interna revizija pomaže menadžmentu u ispunjavanju obaveza, i predstavlja kontrolnu komponentu alokacije resursa (Lindow & Race, 2002).

Na globalnom nivou, interne kontrole služe mnogim važnim ciljevima za javno-privatne i javne organizacije kao velika pomoć u upravljanju. Međutim, sve je veći poziv za boljim i poboljšanim sistemima interne kontrole. Sistemi interne kontrole, bez obzira na to koliko su dobro zamišljeni i implementirani, ne mogu pružiti apsolutno uverenje upravi i odborima u pogledu postizanja ciljeva (Reid & Ashelby, 2002). Takođe, pokazalo se da su i tip revizora i promene revizora povezane sa obelodanjivanjem problema interne kontrole (Doyle *et al.*, 2007).

Poslednjih godina, odgovornost u javnom sektoru igrala je fundamentalnu ulogu širom sveta kao sredstvo za poboljšanje ekonomije, efikasnosti i efektivnosti u javnoj upravi. U vezi sa odgovornošću, interna kontrola bi se mogla smatrati dostupnim i važnim alatom za podršku efikasnosti i delotvornosti lokalnih vlasti, naime u pogledu donošenja odluka. Glavni cilj interne kontrole u javnom sektoru je obezbeđenje usaglašenosti izveštaja sa standardima i pravilima, povećavajući time odgovornost i transparentnost upravljanja u korišćenju javnih resursa. Interna kontrola je, prema tome, jedno od najvažnijih sredstava dostupnih u pripremi i objavljivanju godišnjih računa, jer zahteva od organizacija da sprovedu bolje praćenje poslovnih aktivnosti koje obavljaju.

1.2. Presek osnovnih teorija i rezultata istraživanja

„U savremenim uslovima poslovanja, interna revizija ima značajan kapacitet za generisanje dodatke vrednosti entiteta i unapređenje njegovog poslovanja. Stepem do kojeg će interna revizija ostvariti svoje ciljeve, prvenstveno je određen stepenom njene efektivnosti” (Đukić i Đorđević, 2014). Interna revizija pruža uvid delujući kao katalizator za menadžment i odbor koji ima dublje razumevanje upravljačkih procesa i struktura (Tripathi, 2019).

Upravljačka funkcija svake organizacije usmerena je na odluku. Donošenje odluka je ono što menadžeri rade. Stoga, mnogo toga što rade informacioni sistemi može se opisati kao podrška odlučivanju. Računovodstveni informacioni sistem, koji je dizajniran da zadovolji različite informacione potrebe, u značajnoj meri utiče na korporativno upravljanje, a može se definisati na različite načine. Ovaj sistem može da se definiše kao „sistem koji ima nekoliko funkcija kao što su sakupljanje, obrada, kategorizacija podataka, izveštavanje o finansijskim događajima i obezbeđivanje povezanih informacija kako bi se čuvale informacije, čuvale evidencije o transakcijama i donosile odluke, kao i obezbeđivali potrebni finansijski izveštaji” (Salehi & Abdipour, 2011). Računovodstveni informacioni sistem može da se posmatra kao kombinacija nekoliko podsistema, procedura i politika koje sinhronizovano deluju radi

prikupljanja i obezbeđivanja potrebnih informacija za podršku procesu donošenja odluka. Svrha računovodstvenih informacionih sistema je da obezbede informacije koje će biti dostupne svim nivoima u formi izveštaja za podršku odlučivanju. Informacioni sistemi su potrebni za podršku nesmetanom radu svake kompanije.

Okruženje korporativnog upravljanja varira od zemlje do zemlje. Takođe, karakteristike korporativnog upravljanja variraju od firme do firme. Dobro korporativno upravljanje je proizvod visokog kvaliteta finansijskog izveštavanja, što smanjuje prevarno objavljivanje izveštaja iz seta godišnjih finansijskih izveštaja. Neke kompanije koriste mehanizme korporativnog upravljanja kako bi ojačale svoju reputaciju nakon otkrivanja prevare (Kassem, 2022). Neefikasno korporativno upravljanje povećava rizik od prevare, pruža mogućnost za vršenje prevare i smanjuje verovatnoću otkrivanja prevare. Korporativno upravljanje se ne može posmatrati odvojeno od kvaliteta finansijskog izveštavanja. Kvalitet finansijskog izveštavanja je takvo obelodanjivanje finansijskog položaja i performansi u godišnjem izveštaju koje dovodi do jačanja poverenja investitora, kreditora i ostalih zainteresovanih strana pri donošenju kredibilnih ekonomskih odluka o njihovoj organizaciji, sa posebnim fokusom na potencijalne rizike i prinose.

Termin strategija se u literaturi koristio na različite načine. Zajednička tema je da se smatra da strategija predstavlja logiku koja leži u osnovi interakcije organizacije sa okruženjem, a to zauzvrat usmerava njenu raspodelu resursa. Empirijske studije sprovedene do danas nisu donele nikakve čvrste zaključke o prirodi najprikladnijih veza između strategija i kontrola (Otley, 1980). Postoji predlog da bi u budućnosti istraživanja trebalo da ispituju povezanost strategije sa drugim varijablama sistema kontrole i da prouče uticaj izbora sistema kontrole na organizacionu efektivnost.

Kontrolni sistem organizacije treba da bude u skladu sa njenom strategijom. Kontrolne aktivnosti se odnose na politike, procedure i prakse koje osiguravaju menadžmentu da su ciljevi postignuti i da se strategije za smanjenje rizika efikasno sprovode. Postoji potencijalno mnogo kontrolnih aktivnosti u organizaciji uključujući i ručne i automatizovane kontrole. Prema Izveštaju o revizorskom standardu 94 (*Statement of auditing standard – SAS 94, IIA, 2001*) koji se bavi izdavanjem uputstava za pravilnu procenu aktivnosti interne kontrole u IT sistemima i COSO okviru Komitetu sponzorskih organizacija Tredvej komisije (*Committee of Sponsoring Organizations – COSO*) predlaže se da kontrolne aktivnosti uključuju politike i procedure koje se odnose na podelu dužnosti, obradu informacija, fizičku kontrolu i preglede učinka. Komponenta aktivnosti interne kontrole uključuje politike i procedure osmišljene da obezbede efektivnu primenu direktiva upravljanja.

Poslednjih godina raste interesovanje za ulogu elemenata interne kontrole u efektivnosti kompanije. Kao odgovor, Komitet sponzorskih organizacija *Treadway* komisije (COSO) razvio je široki integrirani okvir interne kontrole kako bi pružio smernice za kreiranje, prilagođavanje i praćenje sistema kontrole. Okviri interne kontrole se biraju da objasne internu kontrolu: kroz njih se mogu razumeti važni elementi kontrole i njeni odnosi. Ovi opštepoznati okviri (npr. COSO, CoCo, Bazelski okvir, kombinovani kodeks i *Turnbull* preporuke) uključuju definicije interne kontrole i predstavljaju njene komponente. Primarni ciljevi sistema interne kontrole organizacije jesu: (a) da pruži administrativnom menadžmentu razumno uveravanje da su finansijske informacije tačne i pouzdane, (b) da se organizacija pridržava politika, planova, procedura, zakona, propisa i ugovora, (c) da je imovina zaštićena od gubitka i krađe, (d) da se resursi koriste ekonomično i efikasno, (e) da utvrđeni ciljevi i ciljevi poslovnih aktivnosti ili programa mogu biti ispunjeni. Sledeća tri cilja interne kontrole mogu se naći u okviru COSO okvira:

- efektivnost i efikasnost aktivnosti;
- pouzdanost finansijskih informacija; i
- usklađenost sa važećim zakonima i propisima.

Kada se ova tri cilja pravilno ostvare, interna kontrola treba da se smatra efikasnom. Efektivnost interne kontrole je definisana na osnovu toga koliko su ova tri cilja postignuta u proučavanim organizacijama.

U upravljanju organizacijom i kod implementacije sistema interne kontrole, uloga računovodstvenog informacionog sistema je ključna. Važno pitanje u oblasti računovodstva i donošenja upravljačkih odluka tiče se uklapanja računovodstvenog informacionog sistema sa organizacionim zahtevima za informacionu komunikaciju i kontrolu (Nicolaou, 2000). Efikasnost računovodstvenog informacionog sistema, pored ostalog, zavisi i od percepcije donosioca odluka o korisnosti informacija koje sistem generiše za zadovoljavanje informacionih potreba za poslovne procese, menadžerske izveštaje različitih formata, budžetiranje na raznim nivoima i kontrolu unutar organizacije. Finansijsko izveštavanje kao proizvod sistema finansijskog računovodstva održava odgovornost privrednog subjekta za njegova sredstva, čime se obezbeđuje osnova za procenu rada menadžera (njihove menadžerske uloge) i evaluaciju ekonomskih odluka.

Tržišta kapitala su instrumentalna za efikasno funkcionisanje privrede preko učesnika na tržištu (Ellili, 2022). Preduzeća koriste finansijske izveštaje da bi obelodanili svoj finansijski učinak i položaj onim učesnicima na tržištu koji treba da veruju u kvalitet informacija koje se pružaju u izveštajima za donošenje ekonomskih odluka. Kvalitet finansijskog izveštavanja odražava u kojoj meri finansijski izveštaji entiteta pružaju transparentne informacije o njegovom operativnom (poslovnom) učinku, finansijskom položaju i očekivanim novčanim tokovima (Biddle *et al.*, 2009). Kvalitetno finansijsko izveštavanje smanjuje cenu kapitala i poboljšava alokaciju resursa, što zauzvrat podstiče privredni rast (Gomariz & Ballesta, 2014). Prema tome, kvalitet finansijskog izveštavanja je primarna briga ne samo za potencijalne stejkholdere, već i za celo društvo, jer utiče na ekonomske odluke, što na kraju može uticati na društvo u celini (Gerged *et al.*, 2020). Ovo je je potkrepljeno nizom računovodstvenih prevara (*Enron, WorldCom* itd.) i kolapsa finansijskih institucija (*Lehman Brothers, AIG* itd.). Naime, uticaj globalizacije na svetsku ekonomiju doneo je dinamične promene u preduzećima, koja su se suočila sa novim izazovima i ograničenjima budući da se tržišta šire, nestabilnija su i konkurentnija.

Međunarodni subjekti kao što je Institut ovlašćenih javnih računovođa (*Association of International Certified Professional Accountants - AICPA*), Sertifikovani institut upravljačkih računovođa (*Chartered Institute of Management Accountants - CIMA*) i Međunarodna organizacija vrhovnih revizorskih institucija (*International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI*) priznali su rizike od prevare u organizacijama (Zahari *et al.*, 2020). Prevara je predstavljana sa namerom da se obmanu drugi (AICPA, 2002), uključujući aktivnosti kao što su krađa i korupcija (CIMA, 2018) i nezakonita namera između dve strane sa namerom da se jedna strana obmane (INTOSAI, 2016).

Obelodanjeni gubici od korupcije, krađe, pronevere, prisvajanja imovine i pranja novca (ACFE, 2016) mogu se klasifikovati na ekonomske gubitke, finansijske gubitke i gubitke reputacije. Izveštaj Udruženja ovlašćenih istraživača prevara (*Association of Certified Fraud Examiners – ACFE, 2020b*), pod nazivom “Report to the Nations: 2020 Global Study on Occupational Fraud and Abuse”, otkrio je da je nedostatak internih kontrola doprineo skoro jednoj trećini prevara, dok je prisustvo kontrola protiv prevara bilo u korelaciji sa manjim gubicima od prevara i bržim otkrivanjem. Zbog toga je važno da organizacije redovno procenjuju njihove rizike od prevare. Ova evaluacija treba da uključi razumevanje internog kontrolnog okruženja, nedostataka u kontroli, rizika zaobilaženja kontrola od strane rukovodstva, i preostalih rizika.

Kao što je ranije naglašeno, manja preduzeća (manje od sto zaposlenih) nosila su se sa nešto drugačijim rizicima od prevare nego veća preduzeća (sto ili više zaposlenih). Manje organizacije su se takođe susrele sa različitim izazovima u sprečavanju prevara i implementirale su kontrole protiv prevara po mnogo nižoj stopi od većih organizacija. Najčešće kontrole protiv

prevara, eksterna revizija finansijskih izveštaja i kodeks ponašanja, postojale su samo u 56% i 48% malih preduzeća, u poređenju sa 92% i 91%, respektivno, u većim preduzećima.

Važno je napomenuti da revizije godišnjih finansijskih izveštaja nisu dizajnirane da otkriju prevare. Menadžment organizacije je odgovoran za dizajn, implementaciju i održavanje internih kontrola i programa za sprečavanje i otkrivanje prevara.

Organizacije mogu povećati svoju zaštitu od prevara primenom mera koje ne zahtevaju značajna ulaganja resursa i pomažu u poboljšanju okruženja za borbu protiv prevara. Takve mere obuhvataju usvajanje kodeksa ponašanja i politike borbe protiv prevara, kao i to da rukovodioci pregledaju rad podređenih i sprovedu obuku zaposlenih u borbi protiv prevara. Korporativnom sektoru je postalo sve kompleksnije da dođe do pravog kadra; iako korporativni sektor finansira obrazovni sistem u Srbiji kroz poreski sistem, poslodavci moraju da ulože dodatna sredstva u obuku svojih kadrova, umesto da ove resurse koriste u drugim oblastima razvoja poslovanja. Angažovanje eksternih konsultanata za obavljanje nezavisnog testiranja prevare na godišnjem nivou, ili prema potrebi, takođe može pomoći u ublažavanju ovih rizika. Korporativnom sektoru postalo je sve teže da pronade kvalitetan kadar. Drugim rečima, nezavisno od toga što korporativni sektor finansira obrazovni sistem u Srbiji kroz poreski sistem (Todorović *et al.*, 2016), neophodno je da poslodavci dodatno investiraju u obuku svojih kadrova, što će u krajnjoj liniji, dovesti i do efikasnijeg upravljanja resursima.

Računovodstvena manipulacija je aktuelni problem o kojem se izveštava kroz različite kontekste. Upravo ta kontinuelna evolucija tržišta i agresivna konkurencija motiviše menadžere da koriste manipulativne prakse kako bi se uticalo na računovodstvene rezultate i prikazala bolja slika o ekonomsko-finansijskom stanju preduzeća, a što se postiže korišćenjem prednosti fleksibilnosti računovodstvenih standarda, ili čak u pojedinim slučajevima i neusaglašenosti, modifikacijom finansijskih informacija. Verovatno je profitabilnost kritičan ključni indikator finansijskih performansi kompanije u očima zainteresovanih strana. One kompanije koje imaju lošiju finansijsku stabilnost i performanse, u finansijskoj su nevolji, što stvara jak podsticaj za menadžere da postignu ili prevaziđu ciljeve vezane za zaradu i prognoze analitičara.

Računovodstveni informacioni sistemi (sistem finansijskog i sistem upravljačkog računovodstva) smatraju se najznačajnijim delom upravljačkih informacionih sistema. Dakle, računovodstvene informacije koje se dobijaju iz računovodstvenog sistema predstavljaju vrstu osnovnog znanja za efikasan sistem upravljanja. Štaviše, podaci dobijeni iz računovodstvenog sistema sa računarskom bazom obezbeđuju izuzetno značajne doprinose uspehu sistema menadžmenta. Poslednjih godina, računovodstveni informacioni sistem privlači veliku pažnju, omogućava menadžerima da preduzmu odgovarajuće radnje u vezi sa problemima u organizaciji, te ako autputi računovodstvenog informacionog sistema nisu tačni, menadžment će doneti pogrešne odluke, štaviše, smatra se konkurentskom prednošću za organizaciju sa dobro projektovanim računovodstvenim informacionim sistemom. Neuspeh u primeni dobrog računovodstvenog informacionog sistema imaće negativan uticaj na uspeh organizacije (Saleh & Abdipour, 2011).

Šire posmatrano, računovodstveni informacioni sistemi podržavaju svakodnevne aktivnosti kompanije, proces donošenja odluka (Ashton & Ashton, 1995, Ashton *et al.*, 1989), kao i pomoć menadžerima kompanija u ispunjavanju njihovih odgovornosti prema eksternim stranama. Računovodstvo se često naziva poslovnim jezikom jer olakšava komunikaciju informacijama o učinku i finansijskom položaju preduzeća od menadžmenta (agenta) do različitih korisnika (principala) za proces odlučivanja (Lukić, 2018; Lukić, 2020). Kvalitet odluka je određen kvalitetom informacija za komunikaciju (Yuniarwati *et al.*, 2021). Postojanje računovodstvenog informacionog sistema podržaće sve operativne aktivnosti kompanije organizovano, tako da ima uticaja na stvaranje efikasnog korporativnog upravljanja. Jedna od najvažnijih funkcija koje korporativno upravljanje može imati je u obezbeđenju kvaliteta

procesa finansijskog izveštavanja, gde menadžment ima potpunu odgovornost (Cohen & Kida, 1989; Bananuka *et al.*, 2018; Bananuka *et al.*, 2019a; Ogoun and Perelayefa, 2019), a što je od posebnog značaja za razne interesne grupe (investitore, kreditore i dr.).

Upravljanje promenama zahteva stalnu procenu rizika i njegovog uticaja na interne kontrole. Kao rezultat toga, potrebni su mehanizmi za otkrivanje i reagovanje na promenljive uslove. Kontrolne aktivnosti, kao što su politike i procedure, neophodne su kako bi se osiguralo poštovanje direktive upravljanja. Ovo osigurava da su preduzete neophodne radnje za adresiranje rizika za ciljeve subjekta koji se postižu (Tuwei & Ondabu, 2022). Kontrolne aktivnosti se javljaju na svim nivoima i u svim funkcijama organizacije. One obuhvataju širok spektar aktivnosti, uključujući odobrenja, ovlašćenja, verifikacije, usaglašavanja, preglede operativnog učinka, sigurnost imovine i odvajanje dužnosti. Sve politike moraju se sprovoditi pažljivo, marljivo i dosledno.

Funkcija interne revizije igra ključnu ulogu u prevenciji i otkrivanju prevara u finansijskim izveštajima (Smaili *et al.*, 2020). Interni revizori su, ipak, orijentisani ka formalnim i neformalnim linijama komunikacija u preduzeću. U tom smislu, oni imaju veće mogućnosti u otkrivanju prevare u finansijskim izveštajima od eksternih revizora. Eksterni revizori su ograničeni materijalnošću, a u kombinaciji sa vremenom, ne mogu biti toliko efikasni u identifikovanju postojanja prevare u finansijskim izveštajima. COSO izveštaj stiče procenu rizika, naročito ako se odnosi na proces finansijskog izveštavanja (Schneider & Becker, 2011). Menadžment bi trebalo da proceni informativni rizik od netačnosti, pristrasnosti i nekompletnosti finansijskih izveštaja, do jednog opreznog nivoa. Menadžment bi trebalo, pored ostalog, i da izradi analizu rizika kako eksternih, tako i internih faktora, koji utiču na integritet i kvalitet procesa finansijskog izveštavanja. Menadžment kompanija koje su kotirane na berzi mora intenzivirati ulaganja u svoje kontrolne aktivnosti kako bi poboljšao doprinos učinku. Ova preporuka je data zbog loše predvidljivosti finansijskih performansi, uprkos visokom nivou značaja (Reid & Ashelby, 2002).

U svakodnevnom životu, ljudi se susreću sa više istinitim nego obmanjujućim porukama, i stoga pretpostavljaju da je ponašanje koje posmatraju obično iskreno (O'Sullivan *et al.*, 1988). Međutim, te relacije su mnogo kompleksnije kada je u pitanju poslovanje. Za uspešno otkrivanje prevara, revizori mogu da primenjuju istu strategiju koju koriste i počinioci prevara. Baš kao što počinitelj prevara rešava problem stvaranja obmane, korišćenjem znanja o tome kako žrtva misli i deluje, osoba koja treba da reši inverzni problem otkrivanja prevare, koju je stvorio, trebalo bi da sekoristi znanjem o tome kako počinitelj prevara razmišlja i deluje (Wilks & Zimbelman, 2004). Počinitelj prevara koristi strategiju manipulisanja informacionim znacima i dovodi u zabludu odabranu žrtvu. Osoba koja otkriva prevaru koristi strategiju da je „obrnuti inženjering” važan da se uoče znakovi koje je ostavio počinitelj prevara, i identifikuju kao simptomi pokušaja obmane.

Revizori koriste interne kontrole u sprečavanju i otkrivanju prevara, i otkrivaju informacije sakrivene u računovodstvenom sistemu. Imajući u vidu činjenicu da su veliki broj prevara otkrili revizori, treba istaći da su oni neophodni za razvoj procedura ili strategija koje su usmerene na otkrivanje prevare. U jednom od radova, proučavana su ulaganja kompanija u sisteme interne kontrole kako bi se smanjila računovodstvena manipulacija (Gao & Zhang, 2018). Utvrđeno je da su odluke o manipulaciji *peer* firmi strateški komplementarne: jedan menadžer više manipuliše ako veruje da je veća verovatnoća da će se manipulirati izveštajima sličnih firmi. Kao rezultat toga, ulaganje jedne firme u interne kontrole ima pozitivan eksterni efekat u odnosu na slične firme. Smanjuje manipulaciju sopstvenih menadžera, što zauzvrat ublažava pritisak manipulacije na menadžere u sličnim firmama.

Nijedno preduzeće nije imuno na rizike od prevare. Predstavlja bilo koji čin obmane i može se naći u svim aspektima ekonomskog sektora. Ovim delom se uništava sistem civilnog

društva, pa čak i potkopava održivost preduzeća. Pristup održivog poslovanja/organizacije uglavnom se odnosi na tradicionalno upravljanje poslovanjem (Wikström, 2010). Pošto se održivost prvenstveno tretira kao poslovni ili organizacioni cilj, koncept se koristi za označavanje ambicija da se pronađu sredstva koja će omogućiti trajnost organizacija i njihovog poslovanja traju. Ovo se može ostvariti postizanjem održivih prednosti kroz različite mere. Ovakav pristup pretvara tradicionalne mere upravljanja u održive prakse.

Prevaru je najbolje otkriti u detaljima, jer ona koristi prednosti kontrolnih praznina. Dakle, ozbiljan uticaj prevare na etiku, ekonomsku i finansijsku profitabilnost, kao i na reputaciju kompanije zahteva određene mehanizme ne bi li se ovoj praksi stalo na kraj. Verovatnije je da će interni revizori pre otkriti prevaru od eksternih revizora zbog direktnog bavljenja aktivnostima kompanije. Otkrivanje prevara deo je posla interne revizije. Interna revizija je u osnovi potrebna za rešavanje ovih incidenata i na dobroj je poziciji da utvrdi određene anomalije koje mogu biti simptomi prevare. Stoga se od nje traži da pruži nezavisnu procenu informacija zajedno sa korisnim preporukama.

Revizorski izveštaji pružaju informacije i služe kao komunikaciona veza između revizora i korisnika finansijskih izveštaja. Revizorski izveštaj ima ključnu ulogu u komunikaciji između revizora i klijenata. Ovim se prenose profesionalne odluke od revizora do zainteresovanih strana kojima su ove informacije potrebne kako bi zauzele odgovarajuću poziciju. Godišnji izveštaji firmi su uvek bili jedan od najvažnijih resursa za donošenje odluka praktičara tržišta kapitala (slično kao akcionari, kreditori i finansijski analitičari), zakonodavaca tržišta kapitala i drugih korisnika. S obzirom da je važna stvar korisnost ovakvih informacija za donosiocima odluka zbog njihove čitljivosti, razumljivo je da su zakonodavci tržišta kapitala, uključujući i relevantna tela, isticali značaj čitljivosti i razumljivosti finansijskih izveštaja u očuvanju prava akcionara (Salehi & Abdipour, 2011; Salehi *et al.*, 2020a; 2020b).

Investitori na tržištima u razvoju zahtevaju sveobuhvatniji revizorski izveštaj kako bi unapredili proces donošenja odluka. Korisnost revizorskog izveštaja ponekad se dovodi u pitanje, a valjanost informacija koje sadrži za korisnike prilikom donošenja odluka je stoga kritikovana (Salehi *et al.*, 2020b). Sa strane revizora, revizijska profesija i predloženo mišljenje čine finansijske izveštaje pouzdanim i kredibilnim. Generalno, kako je definisano u standardima revizije, odgovornost revizora je u tome da bude razumno (ne apsolutno) uverenje, na osnovu prikupljenih dokaza, odsustvo značajne prevare zasnovane (namerne ili nasumične) na distorziji ili greške u finansijskim izveštajima privrednih društava. Analiza kompleksnih izveštaja zahteva znatne troškove i vreme za istraživanje korisnih informacija, tako da investitori verovatno neće ulagati kada se suoče sa takvim izveštajima, što bi smanjilo obim transakcija (Lawrence, 2013). Na osnovu ovog gledišta, izvedeni su određeni dokazi o postojanju pozitivne veze između čitljivosti finansijskih izveštaja i obima transakcija akcijama (De Franco *et al.*, 2013).

Funkcija interne revizije jedan je od najmoćnijih mehanizama odbora za razumevanje spektra ključnih rizika sa kojima se kompanija suočava, kao i za praćenje efikasnosti povezanih kontrola i procesa upravljanja rizicima. Često je to jedina funkcija sa potrebnim skupom veština i ovlašćenjem za sprovođenje procene rizika na nivou celog entiteta. Kao rezultat toga, interni revizori dodaju vrednost tako što (Balkaran, 2021):

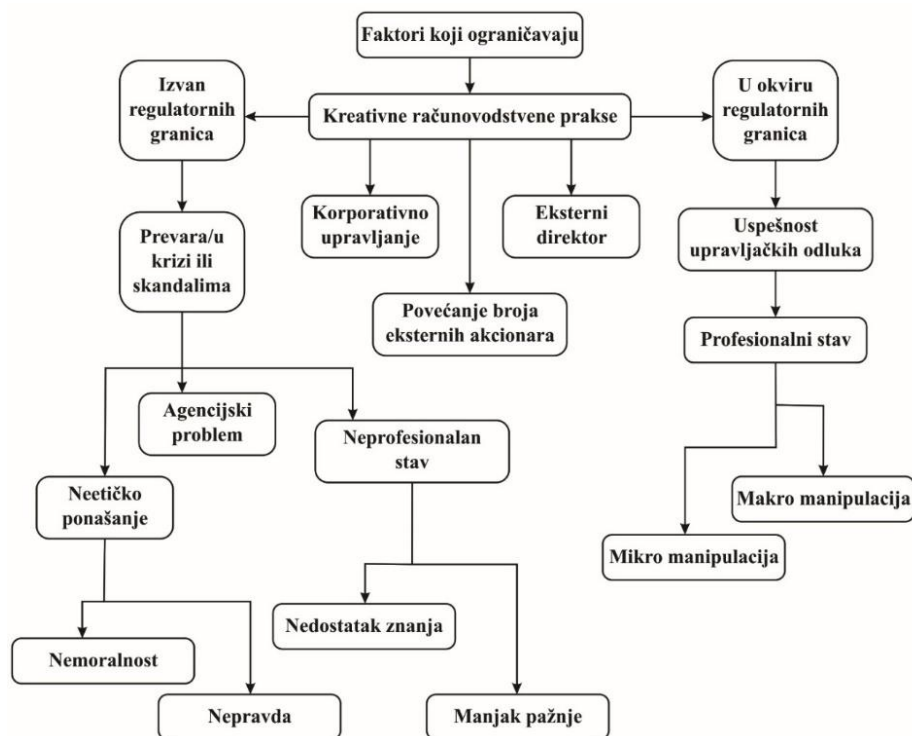
1. se upoznaju sa ključnim eksternim i internim rizicima sa kojima se industrija suočava;
2. koriste ovo znanje za svaki revizijski angažman;
3. procenjuju sposobnosti organizacije da predvidi i odgovori na globalne događaje i pružaju savete u vezi sa geopolitičkim rizicima i mogućnostima;
4. stiču duboko razumevanje napora za upravljanje rizikom;

5. izgrađuju poslovnu sposobnost kroz razumevanje šta pokreće uspeh organizacije i povezane rizike;
6. obezbeđuju usklađenost strateškog plana revizije sa planom upravljanja rizikom za celokupno preduzeće.

U nastojanju da minimizuju rizik od prevara, mehanizmi za borbu protiv prevara se neprestano povećavaju. Mogu se razlikovati interni i eksterni mehanizmi. Interni mehanizmi uključuju internu kontrolu, inspekciju i internu reviziju, dok eksterni mehanizmi uključuju eksternu reviziju. Često se može čuti tvrdnja da je funkcija interne revizije jedan od četiri kamena temeljca korporativnog upravljanja za uspešno otkrivanje i borbu protiv prevara.

Kreativno računovodstvo nije ni nelegalno niti legalno, samo njegova maksimalna upotreba vodi kompaniju u skandale. Kreativno računovodstvo igra značajnu ulogu u finansijskom izveštavanju, ali je u negativnoj korelaciji, što znači da više menadžera uključenih u to može smanjiti vrednost finansijskih informacija. Kreativno računovodstvo nije novo pitanje u literaturi o računovodstvu. Nekoliko istraživanja i pregleda literature identifikuju mogućnosti, podsticaje, metode i ciljeve koji vode takvu praksu u privatnom sektoru. Međutim, vrlo malo studija se nalazi u literaturi koja se odnosi na javni sektor, u vezi sa pretpostavkom da se organizacije javnog sektora takođe suočavaju sa podsticajima i imaju mogućnosti da manipulišu svojim finansijskim i budžetskim učinkom (Cardoso & Fajardo, 2014). Zaista, postoji nedostatak razumevanja o kreativnom računovodstvu u javnom sektoru koji bi trebalo da šire bude popunjen literaturom. Postoje različiti faktori koji utiču na kreativno računovodstvo, što je sistematizovano na sledeći način (Tassadaq & Ali Malik, 2015):

Slika 1. Faktori koji determinišu kreativno računovodstvo

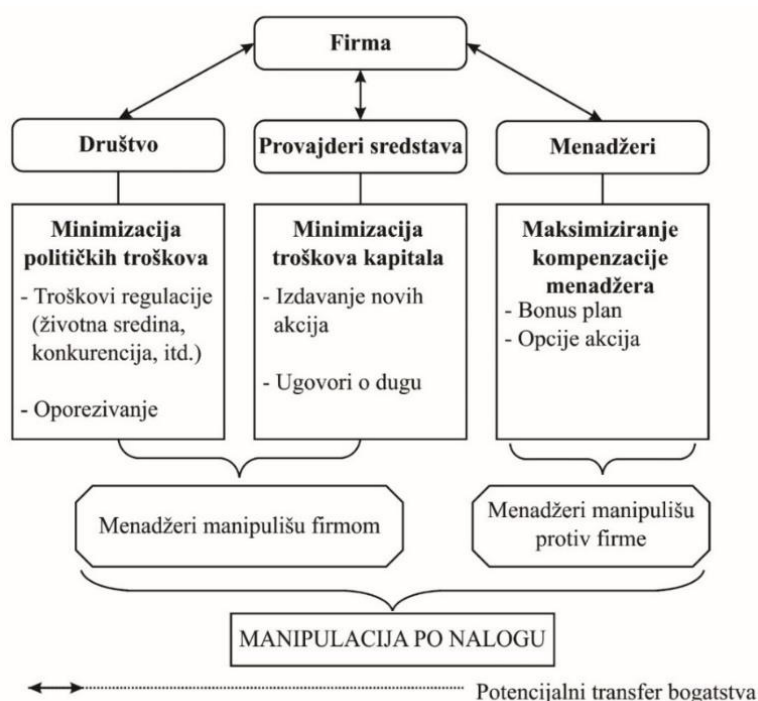


Izvor: Tassadaq & Ali Malik, 2015

Kreativno računovodstvo, manipulacija računovodstvenim informacijama, upravljanje zaradom odnose se na istu stvar. Upravljanje zaradom je namerna manipulacija stvarnih

ekonomskih uslova radi dovođenja stejkholdera u zabludu (Hasnan *et al.*, 2022). Upravljanje zaradom može početi od malog i vremenom rasti, što dovodi do prevarnog finansijskog izveštavanja. Dakle, motivacija koja pokreće aktivnosti upravljanja zaradama nije mnogo manja nego kada se posmatraju prevarne radnje. Jedna od studija (Cressey, 1953), usvaja teoriju o trouglu prevare kao široko prihvaćenom modelu prevare koji objašnjava razloge za pojavu prevara, u ispitivanju stvarne zarade menadžmenta. Faktori trougla prevare su pritisak, prilika i racionalizacija. Ako se uoči povećanje zarade povezano sa smanjenjem novčanih tokova, ne može se sa sigurnošću tvrditi da je u pitanju efekat kreativnog računovodstva, ali svakako zainteresovani moraju očekivati smanjenje budućih dobitaka. Manipulacija računima predstavlja korišćenje diskrecionog prava menadžmenta da donese računovodstvene izbore ili da dizajnira transakcije tako da utiču na mogućnosti transfera bogatstva između kompanije i društva (politički troškovi), snabdevači sredstvima (trošak kapitala) ili menadžeri (kompenzacioni planovi). U prva dva slučaja, firma ima koristi od transfera bogatstva, dok u trećem, menadžeri deluju protiv firme. Slika 2 sumira principe manipulacije računima koji mogu uticati na modifikaciju prividnog učinka (npr. mereno, zaradom po akciji) i/ili modifikaciju finansijske strukture kompanije.

Slika 2. Principi manipulacije računima



Izvor: Balaciu & Pop Cosmina, 2008

Primarni razlog za nastanak prevarnog finansijskog izveštaja je zbog lošeg finansijskog učinka; oko 95% slučajeva prevare povezani su sa finansijskim pritiskom (Hasnan *et al.*, 2022). Takvi nalazi podržavaju ranije istraživanje (Bell *et al.*, 1991) u kojem je ustanovljeno da bi loši finansijski uslovi mogli podstaći nemoralne menadžere da poboljšaju imidž firme i finansijski učinak kako bi se minimizovala verovatnoća od masovnih otpuštanja ili da bi stekli onoliko resursa koliko je moguće pre bilo kakvog otpuštanja.

Preduzeća su zainteresovana za uspostavljanje funkcije samokontrole koja upravlja funkcionisanjem sistema interne kontrole kako bi blagovremeno otkrila prevare. Primarnu odgovornost za uspostavljanje i održavanje ove kontrole snosi menadžment, a uloga internog

revizora je da mu pomogne kako bi se sprečile prevare. Uloga internog revizora je u tome da osigura da se uspostave i održavaju politike odgovarajućeg ovlašćenja za transakcije. Stoga je sprečavanje prevara odgovornost rukovodstva. To znači da interni revizori garantuju efikasnost upravljanja, uključujući i njegove procese, što interne revizore čini odgovornim za procenu interne kontrole i procenu rizika od prevara. Važno je identifikovati različite uloge internog revizora u otkrivanju i preduzimanju mera protiv prevarnih radnji. Interna revizija je funkcija koju su kompanije razvile, pored ostalog i da preduzme mere protiv prevara. Postoje različite definicije, tipovi i modeli interne kontrole. Prilikom dizajniranja i implementacije modela interne kontrole potrebno je imati u vidu integrisanje (najmanje) dve vrste kontrole: preventivne i istražne. Svest zaposlenih o prevari je važna jer su osobe u redovima organizacije u najboljoj poziciji da identifikuju prevarne aktivnosti. Nasuprot tome, istražne kontrole služe za otkrivanje prevara koje su se desile. U kombinaciji sa preventivnim kontrolama, istražne kontrole poboljšavaju efikasnost programa upravljanja rizikom od prevara pokazujući da preventivne kontrole funkcionišu kako je predviđeno i identifikujući prevaru ako do nje dođe (Zanzig & Flesher, 2011).

Kompanije prate profit sa računovodstvenog aspekta, jer je najvažnija stavka u finansijskim izveštajima, kvantifikovati profitabilnost u odnosu na druge ekonomske pokazatelje, kao što su npr., troškovi, sopstveni i ukupan kapital, prihodi od prodaje, dobit pre i posle oporezivanja i tako karakterišu finansijsko-ekonomsko stanje preduzeća. Zarada je izvor informacija za vlasnike kapitala, potencijalne investitore, konkurente, kupce i dobavljače kompanije. Pored toga, ona je predmet interesovanja i zaposlenih u kompaniji. Zaposleni u bilo kojoj firmi imaju jasan ugovor o primanju nadoknada i nagrada u skladu sa zakonom uz uloženi trud. Ako zaposleni smatraju da se prema njima ne postupa pošteno, to će biti razlog da se poveća njihova motivacija da počine prevaru (Chalmers *et al.*, 2019).

Manipulacija računovodstvenim i fiskalnim informacijama trenutno je stvar o kojoj se mnogo raspravlja u svim ekonomijama i društvima širom sveta. Postoje razna istraživanja usmerena na oblikovanje i dobijanje modela (modelovanje) koji može otkriti rizik od prevare/utaje poreza, što bi moglo biti korisno kako fiskalnim vlastima kao delu analize procene rizika u vezi sa ponašanjem poreskih obveznika, tako i revizorima, čak i subjektima iz privatnog sektora u fazi *due diligence*, prilikom izbora potencijalnih poslovnih partnera. Takav model bi trebalo da uključuje finansijske, fiskalne i nefinansijske promenljive.

Prevara može uticati na trendove i finansijska racija koja se izvode iz finansijskih izveštaja. Računi kojima se manipulišu prikrivanja prevare mogu ispoljiti neuobičajene relacije sa drugim računima koji nisu izmanipulisani. Takođe, nepravilni obrasci u periodičnim saldima računa mogu se javiti zato što se počinitelj prevara može samo sporadično upustiti u prevarne aktivnosti (Bierstaker *et al.*, 2006). Finansijska analiza koju obavlja računovođa ili istražitelj može otkriti postojeće relacije koje su neočekivane ili odsustvo relacija (odnosa između finansijskih stavki) za koje se očekuje da budu prisutne. Računovođa ili istražitelj može da analizira za nekoliko godina finansijske podatke iz izveštaja koristeći različite tehnike da bi se dobila jasna slika o finansijskim uticajima bilo koje šeme prevare. Računovođe ili istražitelji mogu koristiti tehnike analitičkog pregleda koje mogu uključiti: trend (horizontalnu) analizu, vertikalnu racio analizu, poređenja sa budžetiranim veličinama, poređenja sa industrijskim prosecima i pregled glavnih knjiga i unosa u dnevnik. Potrebno je istraživati postojanje neobičnih stavki ako bi se utvrdilo da li prevara može biti uzrok odstupanja od normalnih vrednosti.

Interna revizija je nezavisna delatnost koju sprovode odeljenja, preduzeća i preduzetnici u cilju vršenja internog nadzora, pregleda računa i povezane imovine, nadzora verodostojnosti, zakonitosti i efektivnosti prihoda i rashoda. Sistem interne revizije ukazuje da jedinice za reviziju formirane u okviru odeljenja i agencija vrše revizije prihoda i rashoda ovih odeljenja, agencija ili njihovih zavisnih preduzeća. Funkcija interne revizije sa kompetentnim osobljem

stvora dobar sistem interne kontrole i sposobna je da održi sposobnost interne revizije kod otkrivanja prevare. Na kraju, uloga internog revizora u sprečavanju prevara analizira se u odnosu na tri dimenzije. Prva dimenzija je preventivna. Druga dimenzija je socijalna i etička. Treća je praktična dimenzija.

Da bi se korporativni sektor oslobodio kriminalnog ponašanja i da bi se osiguralo uobičajeno usvajanje forenzičkog računovodstva u Srbiji, potrebna je promena u načinu razmišljanja i snažan razvoj infrastrukture. Svaki alat ima svoje prednosti i ograničenja. Korišćenjem samo jednog forenzičkog alata za otkrivanje prevare, revizori ne mogu na odgovarajući način da procene finansijske izveštaje bilo koje kompanije.

Posebno važno pitanje za reviziju je da li je entitet obelodanio slabosti interne kontrole u prethodnom periodu (Stice *et al.*, 2022). Veza između slabosti interne kontrole i tipa mišljenja značajno se razlikuje u firmama koje se ponašaju prevarno, od onih koje to ne čine (Lari Dashtbayaz *et al.*, 2021). Štaviše, značajne su veze između slabosti interne kontrole i vrste mišljenja revizora u prevarnim firmama i veze između slabosti interne kontrole i vrste mišljenja revizora u firmama koje nisu prevarne.

Mnogo godina je interna revizija bila ograničena na pružanje pomoći organizacijama u čuvanju imovine i proveravanju uspostavljenih procedura kontrole. Drugim rečima, ključni fokus je bio na monitoringu i kontroli. Interni revizori nisu smatrani ključnim licima u organizacionoj kontroli. Međutim, došlo je do promene. Pojava novih poslovnih rizika primorala je mnoge organizacije da preformulišu strategije za podizanje statusa interne revizije (Rae *et al.*, 2008). Tako, interna revizija zasnovana na riziku pojavila se kao važan doprinos kod efikasnog upravljanja rizikom, što je internim revizorima obezbedilo uticajnu ulogu u organizacijama. Međutim, istraživanja koja ispituju zašto se kompanije odlučuju za internu reviziju, oskudna su (Goodwin-Stewart & Kent, 2006).

Interna revizija preuzima povećanu odgovornost za ocenu poslovanja entiteta kao usluge menadžmenta i upravnog odbora. U poslednje vreme, sve je veća uloga interne revizije koja se doživljava kudikamo šire od same funkcije uveravanja. Revizija poslovanja i revizija upravljanja su termini koji se često daju određenim aspektima funkcije interne revizije koja se odnosi na preglede poslovnih postupaka (Nobakht & Nobakht, 2021), ali ide i do dubinske analize poslovnog učinka i efikasnosti. U kompanijama koje su usvojile ovaj širi pristup reviziji, funkcija interne revizije ima dodatni pozitivan uticaj u promovisanju promena unutar kompanije. Tome u značajnoj meri doprinosi funkcionisanje adekvatnih sistema interne kontrole. Ovi sistemi bi trebalo da deluju na način koji osigurava da se blagovremeno realizuju ciljevi postavljeni kao deo strateškog pravca organizacije. U tom kontekstu se ističe da sistem interne kontrole koji dobro funkcioniše može ne samo da smanjuje rizik od grešaka u svakodnevnom poslovanju kompanije, već i da smanji mogućnost namerno počinjenih grešaka (Nalukenge, *et al.*, 2018). Dakle, interna kontrola preduzeća može igrati presudnu ulogu u borbi protiv prevarnog ponašanja u preduzeću. Međutim, sistemi interne kontrole koštaju. Stoga, viši menadžment uvek mora da napravi kompromis između kontrole i troškova uvođenja takve kontrole.

Razni autori su dali svoje viđenje u akademskoj literaturi po pitanju promene uloge interne revizije. Interni revizori su snažno odgovorili na zabrinutost menadžmenta u vezi sa poslovnim rizikom. Rad internih revizora se promenio od kontrole do upravljanja poslovnim rizikom (Spira & Page, 2005). Interni revizori bi trebalo da igraju ključnu ulogu u praćenju profila rizika kompanije. Interna revizija koja se bazira na efikasnom upravljanju rizikom, svoju pažnju usredsređuje na stratešku analizu (Fellingham & Newman, 1985) i procene poslovnih procesa (Campbell *et al.*, 2006); kao i na procenu ciljeva, rizika i kontrola koje se moraju spojiti kako bi se postigao uspeh organizacije. Identifikovanjem, procenom i praćenjem rizika kompanije, interna revizija pomaže da se osigura da su resursi adekvatni i usredsređeni na prioritete. Generalno, revizija zasnovana na riziku procenjuje područja povećanog rizika.

Postoje razne vrste rizika kojima je potrebno efikasno upravljati. Pod poslovnim rizikom se podrazumeva sve što ima potencijal da spreči poslovnu organizaciju da postigne svoje korporativne ciljeve od kojih je najvažnija maksimizacija bogatstva akcionara. Iz šire perspektive, moderna kompanija biće zabrinuta za spektar poslovnih rizika (Schultz *et al.*, 2010). Uključuju one povezane sa aktivnostima konkurenata (strateški rizici), važeće i nove zakone (rizici usklađenosti), finansijske i trgovinske poverioce (finansijski rizici), isključivo eksterno povezana pitanja (rizici za životnu sredinu) i svakodnevno poslovanje entiteta (operativni rizici); (Omoteso & Obalola, 2015). Strategija predstavlja usmeravanje programa aktivnosti i mera ka postizanju sveobuhvatnih ciljeva. Strategije i politike pružaju okvir za planove kanališući operativne odluke i često ih unapred određujući (Kinney, 1997). Što se više strategija i politika pažljivo razvijaju i jasno razumeju, to će okvir planova biti dosledniji i efikasniji.

Strategije se mogu podeliti na glavne strategije, prateće strategije, manje strategije i strategije nepredviđenih događaja. Prve tri klasifikacije odnose se na značaj područja na koji se primenjuju. Četvrta, nepredviđena strategija, odnosi se na situacije u kojima predviđanje stvarnih uslova nije bilo tačno. Strateško upravljanje se razlikuje od drugih vrsta upravljanja koje organizacija može izraditi. Strateški plan se bavi brojem i raznovrsnošću tržišta usluga i tržišta proizvoda na kojima će kompanija imati priliku da se takmiči, zajedno sa razvojem potrebnih resursa (kapaciteta, ljudi, finansija, istraživanja i drugo) neophodnih za podršku konkurentnim strategijama. Strateški planovi se bave budućim potrebama, odnose se na celu organizaciju, podrazumevaju planiranje za nekoliko narednih godina (Thompson, 1990).

Postoji mnogo radova na temu planiranja interne revizije, kao i radova o planiranju sprovođenja interne revizije. Međutim, malo je radova koji se odnose na strategije koje se mogu koristiti u vršenju interne revizije. Stoga je razrada ove teme od posebnog značaja. Namera je da se poboljša potencijal za uspeh pri obavljanju pojedinačne interne revizije - da se poveća verovatnoća postizanja cilja revizije. Koncept strategije podrazumeva više od planiranja, mada bi planiranje trebalo da se zasniva na strategiji.

Strategija uzima u obzir:

- ciljeve koje treba postići;
- osnovni plan za postizanje ciljeva;
- razmatranje uobičajenih aspekata revizije (rizik, materijalnost i dr.);
- predviđanje potencijalnih tehničkih problema koji mogu nastati;
- alternativne metode rešavanja problema;
- integraciju sa drugim revizorskim projektima;
- optimalno vreme potrebno za pregled elemenata revizije;
- potencijalne međuljudske probleme i njihovo rešavanje.

Izveštavanje je verovatno najvažniji element procesa revizije. Odličan rad na terenu u reviziji može se neutralisati lošim izveštavanjem. Većina tekstova o internoj reviziji sadrži suštinska poglavlja o sadržaju i karakteristikama revizorskih izveštaja. Tačnost, jasnoća, kratkoća, logičan tok komentara, upotreba ilustracija, samo su neki od atributa koje bi izveštaj trebalo da ima. Važan aspekt je da izveštaj treba biti strukturisan tako da pruža najveći mogući uticaj na postizanje cilja revizije. Drugo, trebalo bi da bude konstruisan na način da utiče na svoje čitaoce da deluju.

Direktori i menadžeri revizije moraju razmišljati strateški, kako bi razvili sposobnost da vide stvari koje se trenutno dešavaju i uoče smetnje koje dolaze od neizvesne budućnosti videvši međuzavisnost ključnih faktora (Thompson, 1990). Interni revizori koji razmišljaju strateški mogu videti svoje organizacije u kontekstu dinamičnih organizacionih trendova i uočiti važnu međuzavisnost. Moraju se usredsrediti na to kako organizacija treba da deluje i reaguje na nove prilike i prepreke. Koristan alat za ovu vrstu razmišljanja je koncept sinergije, kada se dve ili više promenljivih kombinuju da bi se postigao efekat veći od zbira efekata sile

koja deluje nezavisno, odnosno zbir celine je veći od zbira njegovih delova. Ova sposobnost prepoznavanja revizijskih promenljivih, kao što su veštine osposobljavanja, može ubrzati napore revizije kada je u pitanju materijalna strana.

Strategija predstavlja planiranje sa namerom da se predvidi uticaj napora revizije na poslovanje subjekta revizije, predviđanje potencijalnih nepredviđenih okolnosti i predviđanje problema koji se mogu pojaviti, a zatim obezbeđivanje akcije koja će neutralisati ove situacije tako da se interna revizija izvrši na efikasan i efektivan način (Teece *et al.*, 1997). Strategija pretvara situacije koje bi mogle dovesti do manje ili veće štete u uobičajene promene zadataka, smeru aktivnosti, korišćenja osoblja i modifikovanja rasporeda kako bi se iz situacije izašlo u ojačanom položaju i sa većim postignućima. Interni revizor bi trebalo da imaju na umu, u vojnom smislu, da strateško povlačenje može rezultirati izvanrednom pobedom. Ako je potrebno, povlačenje se planira unapred, a segmenti su na mestu ili su dostupni tako da lošu situaciju pretvore u vojno dostignuće. Tako i interni revizor treba da planira rad revizije. Tada se unapred predviđaju problemi revizije i određuju segmenti za njihovo uredno rešavanje, što rezultira uspešnim angažmanom revizije.

Elementi upravljanja ljudskim kapitalom su ključni za uspešnu primenu većine drugih inicijativa upravljanja i postizanje strateških ciljeva kompanije. Značaj ljudskih resursa cenila je računovodstvena struka pre razvoja većine inicijativa za upravljanje. Tradicionalne uloge interne revizije i upravljanja ljudskim resursima se nisu izgubile. Zapravo, njihove bazične odgovornosti su ključne za mnoge organizacije (Lakićević i dr., 2012). Bitno je istaći i to da revizori mogu otkriti slučajeve dobrih praksi putem interne revizije i širiti te dobre prakse i ideje za druga okruženja raspravljajući o njima i predlažući njihovu upotrebu putem pisanih preporuka (Alič & Rusjan, 2011). Ovo poboljšava poslovni učinak organizacionih jedinica koje sprovode preporučene dobre prakse. Modeli vrednovanja prepoznaju da je poboljšanje učinka ljudskog kapitala ključni doprinos vrednosti firme (Copeland *et al.*, 2000). Interna revizija se može analizirati sa aspekta dodate vrednosti (Bou-Raad, 2000).

1.3. Hipotetički stavovi o problemu

Preduzeća i organizacije su u stalnoj konfrontaciji sa poboljšanjem svojih performansi u okruženju koje im pruža sve garancije. Učinak (performansa) je mera postignuća koju postiže pojedinac, tim i institucija ili proces (Ayimpoia *et al.*, 2020). Merenje performansi organizacije je postupak kvantifikovanja efikasnosti i delotvornosti akcije (Neely *et al.*, 1995). Ovaj proces može pomoći menadžerima da donesu utemeljene odluke na osnovu objektivnih podataka i pomoći u usklađivanju ciljeva i dnevnih napora za nove i dugoročne ciljeve. Samo merenje ima pokretačku ulogu za menadžment, koji će preduzeti određene mere. Ovo poboljšanje (performansi) se sve više traži kroz decentralizaciju donošenja odluka kako bi se osigurala primerenost. U tim okolnostima, direktor firme će obično postavljati pitanja o efikasnosti funkcionisanja organizacije, koju sprovode on i njegovi saradnici. U ovom kontekstu se javlja interna revizija, nezavisno objektivno osiguranje i poslovno savetovanje, čiji je cilj da doda vrednost i dovede do organizacije za unapređenje poslovanja.

Kada je u pitanju organizacija interne revizije u privatnom sektoru, u nekim zemljama postoje određeni problemi sa potpunim razumevanjem neophodnosti i prednosti ove funkcije, što se manifestuje lošom organizacijom ili neorganizovanom funkcijom interne revizije, čak i tamo gde je to neophodno. Interna revizija je aktuelno pitanje i interesuje preduzeća koja se takmiče na jedinstvenom globalnom tržištu upotrazi za profesionalcima u ovoj oblasti, s jedne strane, kao i mlade osobe, željne da unapređuju svoje veštine u internoj reviziji, s druge strane.

Menadžeri moć i autoritet mogu da koriste za realizaciju interesa akcionara, ali mogu sprečiti zloupotrebu i prevaru (Seifzadeh *et al.*, 2021). Finansijske poteškoće mogu biti motivacija za menadžere da se bave prevarama (Machen & Richards, 2004). Razni korporativni računovodstveni skandali decenijama su izazivali ozbiljne kontroverze i tako povećali zabrinutost zbog prevare (*Enron, WorldCom, Global Crossing, Tyco* i mnogi drugi), izbrisali milijarde dolara akcionarske vrednosti, i doveli do erozije poverenja investitora u finansijska tržišta. Sve to je doprinelo podizanju svesti javnosti o prevari i prevarnom finansijskom izveštavanju. Ova rastuća svest o prevari izazvala je veću potrebu za forenzičkim računovođama poslednjih godina (Solnik, 2008). Shodno tome, forenzičko računovodstvo je pobudilo veći interes istraživača i drugih zainteresovanih strana u različitim zemljama kao karijeru u kojoj računovođe mogu da se bore protiv prevara. Forenzičko računovodstvo je metod istraživanja finansijskih transakcija i poslovnih situacija radi dobijanja istine i izrade stručnog mišljenja u vezi sa mogućim prevarama (Nunn *et al.*, 2006). Zbog sve većeg broja slučajeva korupcije i finansijskih prevara, posebno u zemljama u razvoju, obrazovanje forenzičkog računovodstva je postalo važno i univerziteti bi trebalo da ga ponude kao deo nastavnog plana i programa. U ovom kontekstu, ističe se još jedan važan problem, a to je pranje novca, koje može biti jedna od najvećih pretnji u budućnosti, posebno finansijskom sektoru. Ova pojava je manipulacija nezakonito stečenim bogatstvom kako bi se prikrilo njegov pravi izvor ili priroda (Millard & Vergano, 2021). Rečeno je da prljavi novac ide putem manjeg otpora. Stoga, kad kontrole jačaju u jednoj jurisdikciji, ili u određenom sektoru, za pranje novca i finansiranje terorizma, instinktivno će se preseliti u one oblasti sa manje strogim regulatornim režimima (Ali, 2006). Sve veća globalizacija bankarskih funkcija i očigledna globalizacija finansijskog kriminala zahtevaju novi pogled na ulogu interne revizije (Naheem, 2016). Iako bi se interna revizija mogla smatrati sastavnim delom upravljanja bankarstvom, tek 1940-ih godina postaje profesionalna disciplina priznata u menadžmentu (Castanheira *et al.*, 2009). Prevare su veliki izazov za čitav poslovni svet, a posebno za bankarski sektor, veoma značajan u razvoju privrede (Repousis *et al.*, 2019).

Prevare se mogu posmatrati prema raznim kriterijumima. Jedan od njih je prema znakovima upozorenja na osnovu izveštaja Udruženja sertifikovanih istražitelja prevara, kao što je prikazano na sledećoj slici:

Slika 3. Crvene zastavice prevarnog ponašanja



Izvor: ACFE, Occupational Fraud Update 2022: A REPORT TO THE NATIONS

* „diler na točkovima” – osoba pronicljivog ili beskrupuloznog ponašanja.

Dominantnu poziciju među signalima upozorenja zauzima način života koji nije u skladu sa visinom ostvarenih prihoda. Na drugom mestu su finansijske poteškoće, a na trećem se nalaze neuobičajene veze sa dobavljačem ili kupcem. Crvene zastavice se mogu klasifikovati i prema polu (Slika 4).

Slika 4. Pol počinioca prevara i znakovi upozorenja



Izvor: ACFE, Occupational Fraud Update 2022: A REPORT TO THE NATIONS

Sa prethodne slike se može uočiti da je dominantan znak upozorenja kod počinioca prevare ženskog pola život iznad mogućnosti, dok je kod počinioca muškog pola reč o neuobičajenim vezama sa aspektu bliskosti sa dobavljačima ili kupcima.

Jedna od važnih tema su etička ili moralna razmatranja o važnosti obaveze poverljivosti advokata kada je reč o pranju novca. Situacije u kojima su advokati posebno ranjivi uključuju poslove prenosa, pružanje usluga poverenja, osnivanje kompanije i usluge upravljanja ili svaku drugu situaciju u kojoj advokat kontroliše imovinu klijenta (Ali, 2006). Advokati kao profesionalci su bez sumnje u nesigurnom položaju. S jedne strane, postoji dužnost čuvanja u tajnosti privatnih informacija koje se odnose na poslove klijenata, što je nesumnjivo od suštinskog značaja za odnos advokat-klijent, a s druge strane je obaveza zajednice da podržava etiku profesije (Millard & Vergano, 2021). Advokati mogu biti u specifičnom položaju zbog ovih naizgled suprotstavljenih dužnosti i pitanje je koja je dužnost važnija. Zakonodavstva se razlikuju prema zemljama. Primera radi, kada je reč o Španiji, što se tiče advokata, dolazi do sukoba između obaveze čuvanja poverljivosti klijenta i obaveze otkrivanja podataka u

sprečavanju pranja novca koji se mora rešiti u korist prvog, a to je u Španiji utvrđeno zakonom nadređenog statusa (Cabana, 2007). To znači da ukoliko advokat prenese informacije koje se odnose na njegovu sumnju, trebalo bi da bude kažnjen za krivično delo odavanja poverljivog materijala. Obaveze koje imaju profesije kao što su poreski savetnici i notari, takođe mogu biti predmet diskusije za posmatranu problematiku.

Globalna anketa Udruženja sertifikovanih istraživača prevara (ACFE, 2020a), objavljena 2020. pod nazivom "The Report to the Nation" pokazala je da je 2.504 slučaja korupcije u 125 zemalja u svetu izazvalo gubitak od 3,6 milijardi dolara (ACFE, 2020a). Takođe je primetno povećanje broja prijava u sudovima, povećanje broja nezakonitih radnji zaposlenih u kompanijama. Ovaj ogroman broj prevara zaposlenih i menadžmenta, pronevera i drugih vrsta finansijskog kriminala koji se dešavaju u današnjem društvu, iznedrili su potrebu za specijalizovanim računovođama sa dovoljnim veštinama u oblasti forenzičkog računovodstva da pomognu u sprečavanju, otkrivanju i istraživanju ovih zločina. Prevare pogađaju sva preduzeća bez obzira na njihovu veličinu (mikro, mala, srednja, velika). Iako je veća verovatnoća da su veća preduzeća ti entiteti koji će doživeti privredni kriminal, prevara može biti skuplja za mala, a šteta koja je naneta prevarnim radnjama ide dalje od direktnog novčanog gubitka.

Kolateralna šteta može uključivati štetu u vidu eksternih poslovnih odnosa, morala zaposlenih, reputacije firme i brendiranja (PriceWaterhouseCoopers – PWC, 2003; 2010). U stvari, neki od kolateralnih efekata prevare, kao što je šteta po reputaciju firme, može biti dugoročna. Uprkos povećanoj učestalosti prevara i donošenju novih zakona protiv prevara, mnogi organizacioni naponi protiv prevara nisu aktuelni i donekle su površni sa slabom zasnovanošću na efikasnoj internoj kontroli i internoj reviziji. Iz tih razloga, mnogi entiteti pokušavaju uspostaviti nove i drugačije korake u borbi protiv nastanka prevara, a poseban fokus je na jačanju kontrolnih mehanizama u okviru preduzeća, naročito funkcija interne revizije i interne kontrole.

1.4. Predmet istraživanja

Predmet istraživanja ovog rada je definisanje integriranog modela interne revizije kao osnove strateškog planiranja s namerom da se poboljša potencijal za uspeh u obavljanju pojedinačne interne revizije, kao i da se poveća verovatnoća postizanja cilja revizije na unutarorganizacionom i međuorganizacionom nivou. Time bi se doprinelo podizanju efikasnosti procesa strateškog upravljanja u organizacijama.

1.4.1. Teorijsko određivanje predmeta istraživanja

Računovodstveni informacioni sistem je dizajniran da transformiše računovodstvene podatke u informacije koje obuhvataju ciklus obrade transakcija, korišćenje informacionih tehnologija i razvoj informacionih sistema. Kao organizacioni podsistem, računovodstveni informacioni sistem prolazi nekoliko procesa upravljačkih aktivnosti, i to u vidu prikupljanja, klasifikacije, obrade, analiziranja i saopštavanja finansijskih informacija i donošenja odluka koje su relevantne za interne i eksterne strane kompanije.

Računovodstveni informacioni sistem se može definisati kao prikupljanje (integracija) podsistema/komponenti kako fizičkih tako i nefizičkih koji su međusobno povezani i rade zajedno u harmoniji jedni sa drugima u procesu obrade podataka o transakcijama u vezi sa

finansijskim pitanjima u finansijskim informacijama. Računovodstveni informacijski sistem je skup resursa, kao što su ljudi i oprema, dizajniranih da prikupljaju, obrađuju i čuvaju informacije za podršku donošenju odluka, koordinaciji, kontroli i obezbeđivanju pregleda aktivnosti u okviru preduzeća. Obelodanjene finansijske informacije su predmet upotrebe od strane različitih interesnih grupa u procesima poslovnog odlučivanja, te evaluacije finansijskih performansi. Ciljevi finansijskog izveštavanja su izvedeni iz informacionih potreba i zahteva korisnika informacionih adresata. Ključni cilj je da se utvrdi uticaj ekonomskih i finansijskih aktivnosti na finansijski položaj preduzeća i performanse koje pomažu poslovnom odlučivanju entiteta. Dakle, finansijsko izveštavanje treba da pruži tačne finansijske informacije o preduzeću, bez pristrasnosti, omogućavajući čitaocima da naprave poređenja korišćenjem standardnih kriterijuma i merila. Prakse finansijskog izveštavanja su značajno pogođene institucionalnim, političkim, pravnim i drugim faktorima kao što su ekonomsko i regulatorno okruženje. Samo mali deo kompanija koje najavljuju ispravke u obelodanjivanju informacija otkrivaju postojeće materijalne slabosti interne kontrole u vezi sa finansijskim izveštavanjem tokom perioda pogrešnog prikazivanja (Assenso-Okoko *et al.*, 2011).

Sistem finansijskog izveštavanja je od posebnog značaja za kvalitet korporativnog upravljanja. Korporativno finansijsko izveštavanje je od važnosti i za efikasno funkcionisanje tržišta kapitala. Finansijski izveštaji preduzeća se koriste kao izvor informacija o performansama preduzeća i kao mera odgovornosti njegovog menadžmenta. Finansijski izveštaji su od vitalnog značaja za stejkholdere korporacije, posebno za poslovanje i ekonomske odluke. Oni omogućavaju procenu finansijskog stanja i performansi preduzeća. Međutim, finansijski izveštaji moraju biti blagovremeni, inače bi gubili na aktuelnosti i ekonomskoj vrednosti. Pravovremeno izveštavanje je važno za preduzeća i njihove zainteresovane strane. To je važna kvalitativna karakteristika finansijskih izveštaja koja zahteva da informacije budu dostupne korisnicima što je pre moguće. Računovodstvena profesija, korisnici računovodstvenih informacija, regulatorne i stručne agencije prepoznale su blagovremenost finansijskih izveštaja kao imperativ finansijskih računovodstvenih informacija. Regulatorne mere sugerišu poboljšanje blagovremenosti finansijskog izveštavanja, a što je prioritet za regulatore (Schmidt & Wilkins, 2013). Finansijsko izveštavanje je od velikog značaja za donosiocima odluka vezanih za alokaciju njihovih resursa, za razna regulatorna tela, kao i mnoge druge korisnike, te je u tom kontekstu bitno istaći značaj koji ima poverenje korisnika finansijskih informacija u transparentnost, integritet i kvalitet finansijskog izveštavanja (Zajmi, 2019). Finansijski izveštaji se smatraju važnim izvorom ne samo za merenje učinka subjekta, nego i za razumevanje kako su sredstva uložena u organizacije korišćena i kako su omogućila stejkholderima u subjektu da donose odluke na osnovu informacija. Poslednjih godina se sve više priznaje važnost korporativnog upravljanja u obezbeđivanju dobrog finansijskog izveštavanja i odvratanju od prevara.

Interna kontrola je sistem koji se sastoji od kontrolnog okruženja i procedure, koji pomažu organizaciji u postizanju poslovnih ciljeva. S druge strane, interna revizija je aktivnost koju obavljaju profesionalci kako bi osigurali da sistem interne kontrole koji se primenjuje u organizaciji bude efikasan.

Globalna ekonomska kriza osvetlila je mnoga teška ekonomska područja koja treba preispitati i razmotriti njihov učinak. Jedno od ovih problematičnih područja predstavlja performanse interne revizije i prave metode za njihovo merenje (Boća-Avram *et al.*, 2011; Bota-Avram & Palfi, 2009). Neophodno je imati potpuno znanje o organizaciji revizije i radu subjekta revizije koji se revidira kako bi se mogao pravilno izvršiti izbor količine i kvaliteta osoblja koje će biti uključeno ili dostupno za specijalizovane aspekte revizije. Izveštavanje je verovatno najvažniji element procesa revizije. Odličan rad na terenu u reviziji može se neutralisati lošim izveštavanjem. Većina tekstova o internoj reviziji sadrži suštinska poglavlja

o sadržaju i karakteristikama revizorskog izveštaja. Tačnost, jasnoća, kratkoća, logičan tok komentara, upotreba ilustracija samo su neki od atributa koje bi izveštaj trebalo da ima. Izveštavanje koje proističe iz aktivnosti interne revizije treba da pruži najveći uticaj na dostizanje ciljeva interne revizije. Na ovo izveštavanje utiče stil upravljanja u kompaniji i karakter menadžmenta koji bi trebalo da preduzme odgovarajuću akciju.

Sistem interne kontrole deli se na finansijsku internu kontrolu i nefinansijsku (administrativnu) internu kontrolu (Ayimpoia *et al.*, 2020). Finansijska interna kontrola se odnosi na finansijske aktivnosti i može biti ilustrovana kontrolama novčanih priliva i finansiranja poslovanja preduzeća i upravljanjem prihodima i rashodima odnosnog preduzeća. S druge strane, administrativna interna kontrola obuhvata kontrolu nad kadrovskim odeljenjem i njegovim poslovanjem, kontrolu osnovnih sredstava, te i kontrolu utvrđenih procedura (Reid & Ashelby, 2002).

Komisija za hartije od vrednosti (*US Securities and Exchange Commission - SEC*) takođe je povukla predložena pravila od inicijativa privatnog sektora. Nekoliko profesionalnih organizacija je odobrilo dobrovoljno izveštavanje menadžmenta o internim kontrolama. Skoro 80% od 250 najvećih javnih korporacija je 2003. godine uključivalo izveštaj menadžmenta o internoj kontroli u njihov godišnji izveštaj akcionarima (SEC, 2003; 2005).

Indikacije o kvalitetu računovodstvenih informacionih sistema smanjuju neizvesnost u podržavanju odluka i ohrabruju bolje planiranje radnih aktivnosti. Donošenje odluka od strane rukovodstva biće bolje ako se sve to čini u kontekstu razmatranja uticaja na donošenje odluka. Ako su svi faktori uzeti u obzir, onda menadžment ima manji rizik od grešaka u donošenju odluka. Dakle, odnosi se na sposobnost izrade odluke i poziva se na postojeće standarde (Syahputra, 2022).

Sistem interne kontrole uključuje organizacionu strukturu, metode i mere koje su koordinisane za održavanje organizacione imovine, proverava tačnost i pouzdanost računovodstvenih podataka, podstiče poštovanje politika upravljanja (Nawawi, 2013). Interna kontrola se može posmatrati, pored ostalog, i kao organizacioni plan i poslovni metod koji se koristi za čuvanje imovine, obezbeđivanje tačne i pouzdane informacije, podsticanje i unapređivanje efikasnosti organizacije poslovanja i podsticanje usklađenosti sa utvrđenim politikama.

Karakteristike sistema interne kontrole mogu se posmatrati u različitim dimenzijama (Stephen & Judge, 2013):

- Inovacije i preuzimanje rizika (u kojoj meri se zaposleni/članovi organizacije podstiču da budu inovativni i preuzimaju rizik).
- Pažnja prema detaljima (stepen do kojeg zaposleni/organizacija od članova očekuju da pokažu tačnost, analizu i pažnju na detalje).
- Orijentisana na ishod (stepen do kog se menadžment fokusira na rezultate, a ne na tehnike i procese koji se koriste za postizanje ovih rezultata).
- Orijentisana na ljude (stepen do kojeg upravljačke odluke uzimaju u obzir efekti rezultata na ljude u organizaciji).
- Timska orijentacija (u kojoj meri su radne aktivnosti organizovane u timovima, a ne prema pojedincima).
- Agresivnost (u kojoj meri pojedinci u organizaciji imaju agresivan i takmičarski stav).
- Stabilnost (u kojoj meri organizacione aktivnosti koje uključuju pojedince u tome održavaju *status quo* u poređenju sa rastom).
- Integritet (snaga ili sposobnost pojedinaca da se spoje ili ujedine u svom polju rada).
- Profesionalnost u sticanju bogatstva (osećaj za rad u skladu sa procedurama koje je preduzeće utvrdilo).

- Timski rad (svaki pojedinac u odeljenju mora biti u stanju da se međusobno koordinira kako ne bi prouzrokovao promašaj komunikacija da se ciljevi kompanije mogu postići).
- Inovativni pristup (uvek proizvodi kvalitetne proizvode koje tržište želi na održiv način).
- Ekonomičan i pažljiv (eliminisanje troškova koji nisu obaveza preduzeća).

Prevara se dešava u organizacijama, bez obzira na to da li je u pitanju velika ili mala organizacija. Situacija postaje još gora ako se dešava u malim i srednjim preduzećima zbog nedostatka resursa za prevazilaženje prevare. Prevara nastaje zbog mnogih faktora kao što su prilika, slaba interna kontrola, finansijska situacija, slaba isplata i drugi faktori koji bi bili razlog za prevaru, jer bi to optimizovalo njihovo zadovoljstvo. Neki od počinioca prevara čine prevaru nesvesni da je njihovo delovanje protivzakonito, što zbog manje svesti, što zbog manje znanja o prevari (Zainal *et al.*, 2021). Unapređenje upravljanja menadžerskom filozofijom, povećanje internih kontrola, interne revizije i eksterne revizije mogu biti korisne metode za sprečavanje prevare (Chen, 2022).

Prevenција prevara je alat za zaštitu od kolapsa poslovnih aktivnosti i široko se koristi u korporativnom svetu za upravljanje poslovnim izazovima. Sistem interne kontrole koristi se za upravljanje rizikom i za sprečavanje prevara i grešaka u cilju sprečavanja poslovnih gubitaka i likvidacije preduzeća (Ogwiji & Lasisi, 2022). Prevenција prevara uključuje integraciju svih napora koji se mogu koristiti za smanjenje ili ograničavanje mogućnosti da počine prevaru, obezbediti da zaposleni mogu da zadovolje svoje potrebe kako bi se smanjio pritisak na njih bi dovela do činjenja prevare i na kraju obezbedila da zaposleni nemaju opravdanja da počine prevaru (Nyakarimi *et al.*, 2020). Prevenција prevara može biti efikasna ako organizacija održava etičku praksu, održava organizacionu kulturu poštenja, procenjuje mogućnosti i eliminiše rizike, smanjuje prevarne aktivnosti i implementira mehanizam interne kontrole. Brojni istraživači su doprineli svojim studijama o mehanizmu prevencije, u smislu, kako bi se izbegla pojava prevare u organizaciji. Stoga su vlasnici, menadžeri i zaposleni dužni da sprovedu mehanizam prevencije koji je pogodan prema njihovoj sposobnosti da izbegnu prevaru. To je zato što neki od mehanizama koji su postojeći, možda nisu prikladni za ekonomsko stanje posmatrane organizacije.

Prevarno finansijsko izveštavanje od strane viših rukovodilaca obično podrazumeva poništavanje interne kontrole u procesu finansijskog izveštavanja (Evans, 2020; Chen, 2020; Petra & Spieler, 2020). Kako menadžment ima sposobnost da nadjača kontrole, ili utiče na druge da izvrše ili prikriju prevarnu radnju, potreba za jakim sistemom vrednosti i kultura etičkog finansijskog izveštavanja postaje sve važnija. Ovo potpomaže stvaranju okruženja u kojem će ostali zaposleni odbiti da učestvuju u izvršenju prevare i koristiće uspostavljene komunikacione procedure da prijave svaki zahtev za izvršenje prestupa (Revizorski standard, *Statement on Auditing Standards No. 99: Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit*, SAS 99, AICPA, 2002). Prevarno finansijsko izveštavanje od strane nižih nivoa menadžmenta i zaposlenih može biti odvratajuće ili otkriveno odgovarajućim kontrolama, kao što su preispitivanje od strane viših rukovodilaca i procenom finansijskih rezultata o kojima izveštavaju pojedine poslovne jedinice ili ogranci preduzeća. Postoje tri crvene zastave u vezi sa životnim stilom menadžmenta, programom nadoknade bonusa i snagom odeljenja interne revizije kao predmetima manipulacije između subjekata (Kaplan & Reckers, 1995). Ovo istraživanje je pokazalo da su živahniji i proaktivniji menadžerski naponi, kao što je postavljanje „etičkog tona na vrhu” i sprovođenje efektivne „etičke obuke” neophodni za razvoj politike uzbunjivanja u organizaciji, što zauzvrat pozitivno utiče na percepciju zaposlenih o korporativnim strategijama protiv prevara. Interne prevare, posebno u finansijskim kompanijama, mogu imati razoran efekat na ekonomiju (Suh & Shim, 2019).

Neobične fluktuacije u rezultatima pojedinih izveštajnih jedinica, ili nedostatak očekivanih fluktuacija, može da ukaže na potencijalne manipulacije od strane rukovodilaca odeljenja, operativnih jedinica ili osoblja. Prevara može da se kreće od krađe zaposlenih i neproaktivnog ponašanja do zloupotrebe imovine i lažnog finansijskog izveštavanja (Knežević i dr., 2017; Knežević i dr., 2021; Knežević, 2019). Materijalna prevara u finansijskim izveštajima može imati značajan negativan uticaj na tržišnu vrednost entiteta, reputaciju i sposobnost da ostvari svoje strateške ciljeve (Maka *et al.*, 2020). Jedan broj objavljenih slučajeva povećao je svest o posledicama lažnog finansijskog izveštavanja, što je navelo mnoga preduzeća da budu proaktivnija u preduzimanju koraka za njegovo sprečavanje. Zloupotreba imovine, iako često nije materijalna za finansijske izveštaje, ipak može dovesti do značajnih gubitaka za entitet ako nepošteni zaposleni ima podsticaj i mogućnost da počinu prevaru. (Revizorski standard 99 - *Statement on Auditing Standards No. 99: Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit*, SAS 99, AICPA, 2002).

Uvodni deo kao *prvo poglavlje* upućuje na definisanje značaja problema istraživanja, ukazano je na osnovne teorije i rezultate istraživanja, i dati su hipotetički stavovi o problemu. Takođe, predstavljeni su predmet, cilj istraživanja, definisane hipoteze i način istraživanja (metodologija koja će biti primenjena) i ukazano je na naučnu i društvenu opravdanost istraživanja. *Drugo poglavlje* se odnosi na ključne odnose na relaciji korporativno upravljanje, interna revizija i računovodstveni informacioni sistem. Ovo poglavlje daje detaljan prikaz uloge i značaja interne revizije u kontekstu funkcionisanja računovodstvenog sistema informisanja, njegovog uticaja na efikasnost interne kontrole u funkciji podrške internoj reviziji. Pored toga, ukazano je na značaj zakonske i profesionalne regulative u oblasti interne revizije, identifikovani su i indikatori interne revizije i data je zaokružena koncepcija sistema interne revizije. *Treće poglavlje* je posvećeno sagledavanju interne revizije u funkciji strateškog upravljanja. Na početku poglavlja je ukazano na specifičnosti strateškog upravljanja u organizaciji, i skrenuta je pažnja na ulogu revizije u obezbeđivanju korporativne odgovornosti. Sagledane su ključne determinante interne revizije. Dalje, ovo poglavlje daje prikaz postojećih modela interne revizije i bavi se njihovom evaluacijom. *Četvrto poglavlje* objašnjava integrirani model interne revizije. Predstavljene su osnovne veze između strateškog upravljanja i interne revizije u organizacijama i faktori koji utiču na razvoj strategije. Ističu se relevantne revizije u funkciji strateškog upravljanja. Sagledava se uticaj integrisanog modela interne revizije na poboljšanja rada organizacija. *Petim poglavljem* je obuhvaćeno empirijsko istraživanje o internoj reviziji u Republici Srbiji radi validacije teorijskog fundamenta izloženog u doktorskoj disertaciji. Sprovedeno istraživanje je obavljeno na uzorku od 279 ispitanika koji su zaposleni u organizacijama u javnom i privatnom sektoru. Ispitanici su bili uključeni u proces sprovođenja interne revizije (što je bio preduslov da učestvuju u anketi). *Šesto poglavlje* prikazuje rezultate istraživanja. Rezultati su ilustrovani tekstualno i grafički. *Sedmo poglavlje* je posvećeno diskusiji koja se odnosi na elaboriranje rezultata istraživanja. U fokusu pažnje je konceptualni model interne revizije koji je pogodan za implementaciju u organizacijama u privatnom i javnom sektoru baziran na strateškom upravljačkom okviru. Predstavljen je integrirani model interne revizije za unapređenje procesa strateškog upravljanja u organizaciji. Na osnovu definisanog modela su identifikovane kritične tačke neophodne za unapređenje procesa strateškog upravljanja u organizacijama javnog i privatnog sektora.

U osmom poglavlju su predstavljena zaključna razmatranja. Dati su ključni nalazi disertacije i implikacije disertacije. Ukazano je na moguća ograničenja disertacije. Definirani su pravci budućih istraživanja. Diskusija je sumirana kroz opšti zaključak.

1.4.2. Operacionalno određivanje predmeta istraživanja

Literatura obiluje istraživanjima o strateškom upravljanju, kao i internoj reviziji. Veza integrisanog modela interne revizije i strateškog upravljanja posledica je neophodnosti da organizacije dobiju efikasnije i efektivnije rezultate poslovanja, relevantno znanje koje će primeniti kako bi razvili nove i održali postojeće poslovne aktivnosti. Dokazane su prirodne veze interne revizije i strateškog upravljanja, i to pre svega kroz sposobnost internog revizora da utiče na rukovodioca ili vrhovni nivo menadžmenta i obezbedi uslove koji su neophodni kako bi se preporuke prihvatile a znanje razmenjivalo, delilo i koristilo. Jednom sačinjena preporuka, zatim i sprovedena, nastavlja iznova da se razrađuje, dopunjava i proširuje uz pomoć socijalnih interakcija. Ova ciklična povratna sprega interne revizije i strateškog upravljanja može se smatrati svojevrsnom polugom organizacione prednosti.

Ipak, nalazi literature ukazuju i na određene nedostatke svih dosadašnjih istraživanja usmerenih na internu reviziju koja bi omogućila formiranje empirijski proverljivog teoretskog konteksta o strateškom upravljanju. Analizom literature je stečen uvid u to da postoje sistemi strategija za funkcionisanje interne revizije, a i naučno potvrđena veza između razvijene strategije i efikasne interne revizije ukoliko se sve to posmatra u kontekstu organizacione prednosti i veze sa performansama kompanije. Međutim, uočeno je nepostojanje takvog metodološkog koncepta radi sagledavanja uticaja strategije za angažovanje interne revizije po osnovu svih nivoa i dimenzija. Stoga je fokus predmeta istraživanja ovog rada na definisanju integrisanog modela interne revizije kao osnove strateškog upravljanja.

Brojne su prednosti koje interna revizija može ponuditi menadžmentu privrednog subjekta i njegovim partnerima, ali i društvu u celini. Polazeći od premise da revizori nisu protivnici privrednog subjekta, treba imati na umu da je interna revizija funkcija (Petrașcu & Tîeanu, 2014):

- (a) pomoću koje se nudi menadžmentu tog subjekta da bolje upravlja svojim aktivnostima;
- (b) koja izražava sudove o svim odlukama koje donosi rukovodstvo koje obezbeđuje normalno i efikasno funkcionisanje njegovih aktivnosti;
- (c) čiji je cilj je stvaranje dodatne vrednosti.

Funkcija interne revizije (IAF) pomaže menadžmentu u poboljšanju internih kontrola nad poslovnim aktivnostima, izveštavanjem i usklađenošću. Veći tim interne revizije može poboljšati performanse interne revizije kako za poslovne aktivnosti, tako i za usklađenost, dok je kompetentnost internog revizora pozitivno povezana sa efikasnošću interne kontrole nad usklađenošću, ali ne i sa poslovnim aktivnostima. Interna kontrola bi mogla biti efikasan instrument za smanjenje korupcije, nedozvoljenu trgovinu i pranje novca (Chang *et al.*, 2018). Menadžment kompanija trebalo bi da primeni internu kontrolu, a dobra interna kontrola znači dobro poslovanje.

1.5. Cilj istraživanja

Cilj rada je da istraži da li postoji prostor da se razvije novi ili unapredi postojeći model interne revizije koji se zasniva na primeni holističkog pristupa u svrhu identifikovanja svih činilaca koji su važni za veze između strateškog planiranja i interne revizije, a bazirano na prethodno utvrđenim ključnim karakteristikama interne revizije u organizaciji.

Da bi se podržale u unapređivanju kvaliteta poslovanja, jedan od načina da se to realizuje je definisanje integriranog modela interne revizije kao osnove strateškog planiranja, a za unapređenje strateškog upravljanja. Intencija je da se poveća kapacitet obavljanja aktivnosti revizije kako bi se povećala verovatnoća dostizanja cilja revizije.

1.6. Hipoteze i zadaci u istraživanju

Osnovna hipoteza koja će biti testirana u radu glasi:

Moguće je definisati integrirani model interne revizije čiji će postulati unaprediti proces strateškog upravljanja u organizaciji.

Posebne hipoteze glase:

H1. Postojeći modeli strateškog upravljanja ne uvažavaju u adekvatnoj meri proces interne revizije;

H2. Razvoj i primena modela strateškog upravljanja će unaprediti kvalitet i efikasnost strateškog plana;

H3. Primena modela doprinosi povećanoj informisanosti zaposlenih, što osigurava poštovanje i ispunjavanje strateškog plana;

H4. Ishodi interne revizije doprinose efektivnosti strateškog praćenja, kontrole i evaluacije;

H5. Strateško planiranje interne revizije doprinosi efikasnosti sveukupnog procesa strateškog upravljanja.

Planiranje internih revizija javnog sektora je od velikog značaja za javni servis, posebno budžet korisnika u privredama u tranziciji. *Interna revizija* je, pored ostalog, aktivnost od koje se očekuje da dovede do unapređenja poslovanja korisnika javnih sredstava (Pravilnik o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje i izveštavanje interne revizije u javnom sektoru, 2013). Za pravilno sprovođenje interne revizije za sve korisnike javnog sektora, posebno u zemljama u tranziciji, neophodno donositi dobre strateške odluke, a osnova ovih aktivnosti je donošenje dobrog strateškog plana. U tom kontekstu, ističu se sledeće važne elemente koji karakterišu dobar strateški plan, kao što su sledeće odrednice (Popović i dr., 2016):

- pomaže da se identifikuju oblasti koje bi trebalo da budu predmet revizije,
- daje objektivan pristup definiciji interne revizije, koji se zasniva na proceni rizika,
- pomaže internoj reviziji u proceni sistema interne kontrole, i
- podržava internu reviziju radi optimalnog korišćenja resursa i poboljšanja efektivnosti „usluga” koje pruža menadžment.

1.7. Način istraživanja

Da bi se realizovalo predmetno istraživanje korišćene su sledeće naučne metode:

- Prikupljanje podataka (koje pripada korpusu empirijskih metoda) na osnovu literature o strateškom angažovanju interne revizije koja obuhvata naučne radove, studije, priručnike, udžbenike i stručne publikacije izdate u zemlji i inostranstvu.

- Analiza (koja pripada korpusu empirijskih metoda) kroz:
 - Analizu sadržaja i strukture kojom će se analizirati sadržaj i struktura interne revizije;
 - Funkcionalnu analizu kojom će se utvrditi međuzavisnost elemenata strategije upravljanja i interne revizije;
 - Komparativnu analizu kojom će se uporedno prikazati postojeći pristupi i modeli interne revizije, njihove karakteristike i funkcionalnosti.
 - Sinteza (koja pripada korpusu posebnih naučnih metoda) kroz analizu postojećih modela, i predlog sopstvenog modela interne revizije u funkciji podrške strateškom planiranju i sintezom elemenata postojećih rešenja.

Empirijsko istraživanje je obavljeno u Republici Srbiji 279 ispitanika, zaposlenih u svim oblicima organizacija posmatrajući pravno organizovanje (mikro, malim, srednjim i velikim) koji su u radnoj karijeri bili na pozicijama u internoj reviziji, u privatnom i javnom sektoru. Odabran je ovaj krug ispitanika radi što boljeg sagledavanja stvarnog stanja o problematici interne revizije u Republici Srbiji.

Rezultati istraživanja su predstavljani u doktorskoj disertaciji tekstualno (opisivanjem) i grafički (prezentovanjem tabela i slika).

1.8. Naučna i društvena opravdanost istraživanja

U naučnom smislu, osnovni doprinos istraživačkog rada je detaljan pregled proučavane oblasti strateškog upravljanja i rada interne revizije. Pored toga, u radu je prikazan komparativni pristup primenjenih modela, sa istaknutim prednostima i nedostacima uz ukazivanje na moguća unapređenja. U radu je koncipiran metodološki koncept koji će omogućiti sveobuhvatno i komplementarno sagledavanje uticaja svih nivoa, formi, dimenzija i elemenata interne revizije na sve faze strateškog upravljanja, te integraciju modela u strateško planiranje radi efikasnijeg upravljanja u organizaciji. Razvijeni model ima koristan uticaj na performanse jedne organizacije.

U stručnom smislu, ovaj rad će omogućiti organizacijama da steknu uvid u značaj i način implementacije interne revizije, kao osnove strateškog planiranja sprovođenja interne revizije i finansijske kontrole. Ovo je važno za organizacije jer prirodna ukorenjenost potrebe za kontrolom i praćenjem finansijskih pokazatelja čini glavnim faktorom organizacione prednosti.

Sa stanovišta društvene korisnosti, rezultati istraživanja imaju višestruke implikacije:

- unapređenje sistema prevencije;
- unapređenje procesa interne revizije;
- poboljšanje performansi organizacija;
- smanjenje troškova;
- povećanje zadovoljstva korisnika razvijenog modela.

2. KORPORATIVNO UPRAVLJANJE, INTERNA REVIZIJA I RAČUNOVODSTVENI INFORMACIONI SISTEM

2.1. Korporativno upravljanje i interna revizija

Korporativno upravljanje predstavlja činilac od primordijalnog značaja u unapređenju kapaciteta ekonomske efikasnosti, a ujedno predstavlja i važan faktor za povećanje poverenja investitora, što je na današnjem dinamičnom i veoma turbulentnom tržištu posebno važno. Takođe, korporativno upravljanje se može posmatrati kao sistem kojim se kompanije usmeravaju i kontrolišu. U novije vreme, sve češće se upućuju prigovori upravnim odborima svih vrsta kompanija u vezi sa odgovornošću po pitanju efikasnosti sistema interne kontrole njihovih organizacija, kako bi se promovisalo efikasno korporativno upravljanje. U ovom slučaju, funkcija interne revizije igra ključnu ulogu pomažući upravnom odboru da realizuje svoje upravljačke odgovornosti (IIA, 2008).

Korporativno upravljanje uključuje mnogo različitih stvari u zavisnosti od organizacije u kojoj se ono primenjuje. Definicije su ponekad različite, ali ih ipak treba protumačiti u odgovarajućem kontekstu. Korporativno upravljanje je sistem prema kome se poslovnim korporacijama upravlja i kontroliše (OECD, 2004). Savremene kompanije imaju mnogo različitih vrsta sistema upravljačke kontrole. Postavlja se pitanje: kako se top menadžeri odlučuju koji će sistem učiniti interaktivnim a koji programirati? Strateški menadžeri će odlučiti da sistem upravljačke kontrole učine interaktivnim ako sistem prikuplja informacije o strateškim neizvesnostima. Odabrani interaktivni sistem tada top menadžeri mogu koristiti za tri funkcije: signalizaciju, nadzor i potvrđivanje odluka.

Efikasno korporativno upravljanje osigurava uspostavljanje dugoročnih strateških ciljeva i planova, kao i postojanje odgovarajuće strukture upravljanja za postizanje ovih ciljeva, pri čemu se vodi računa o tome da struktura funkcioniše zbog održavanja integriteta organizacije, ugleda i odgovornosti prema relevantnim zakonodavnim telima (Munzig, 2003). Interni revizori obavljaju stručne poslove funkcije u oblastima evaluacije kontrole, procene rizika i praćenja usklađenosti. Da bi se povećala uloga interne revizije u korporativnom upravljanju, naglasak treba staviti na sposobnost interne revizije u pružanju uveravanja menadžmentu i upravnom odboru o integritetu tokova informacija, uključujući praćenje svih internih sistema koji generišu informacije - interna kontrola, identifikacija i procena rizika, upravljačke i komunikacione procese, i obezbeđivanje blagovremenih saveta menadžmentu i upravnom odboru. Interna kontrola bi trebalo da ima nekoliko ciljeva, i to (Mardi, 2014):

- Održavanje sigurnosti i realne vrednosti imovine kompanije.
- Provera tačnosti i korektnosti računovodstvenih informacija.
- Poboljšanje operativne efikasnosti kompanije.
- Pomoću održavanju postavljenih politika upravljanja.

Korporativno upravljanje predstavlja veoma složen skup odnosa između različitih strana, a to su menadžment kompanije, njen upravni odbor, akcionari i razne druge zainteresovane strane. Odbor (uprava) i viši menadžment polažu račune za efektivnost nekoliko procesa: korporativnog upravljanja, upravljanja rizicima i kontrolnih procesa. Za pribavljanje objektivnog uveravanja o ovom procesima im je neophodna snažna podrška funkcije interne

revizije, koja za svoj rad polaže račune odboru (Beke-Trivunac, 2011). Korporativno upravljanje se može posmatrati i kao struktura kroz koju se definišu ciljevi kompanije, sredstva koja su potrebna za njihovu realizaciju i performanse koje služe za utvrđivanje dostignutih rezultata. Značajnu podršku ovom procesu pruža računovodstveni sistem informisanja. Računovodstvo kao mehanizam za omogućavanje pružanja relevantnih informacija, kao i omogućavanje boljeg odlučivanja investitora, ima društvene koristi kroz unapređenje funkcionisanja tržišta hartija od vrednosti (Robu & Robu, 2015).

Kontrolne aktivnosti se odnose na politike i procedure koje je osmislila kompanija kako bi osigurala da se upravljačke direktive sprovode (Victor & Linda, 2016). Kontrolne aktivnosti se javljaju na svim nivoima i u svim funkcijama kompanija. Kontrolne aktivnosti su politike i procedure koje se koriste u različitim kompanijama za obezbeđivanje sprovođenja direktive upravljanja i preduzimaju se neophodne radnje za adresiranje rizika za postizanje različitih ciljeva (Shabri *et al.*, 2016). Kontrolno okruženje odnosi se na napore i podršku koju daje menadžment. U većini kompanija, podrška menadžmenta određuje efikasnost i efektivnost poslovanja.

Utvrđeno je da je funkcija interne revizije koja ima aktivnu ulogu u korporativnom upravljanju značajno i pozitivno povezana sa upotrebom plana revizije zasnovanog na riziku, postojanjem programa osiguranja i poboljšanja kvaliteta, i doprinosom odbora za reviziju planu revizije. Kontrolne varijable kao što su listing na berzi, veličina firme, postojanje okvira interne kontrole i izvršnog direktora revizije sa kvalifikacijom interne revizije, takođe su pozitivno povezane sa aktivnom ulogom funkcije interne revizije u korporativnom upravljanju (Sarens *et al.*, 2012).

2.1.1. Uloga i značaj revizije u savremenom okruženju i njen uticaj na kvalitet računovodstvenih informacija

Uspostavljanje adekvatnog računovodstvenog sistema i s tim povezanih kontrola odgovornost je menadžmenta, koji kontinuirano zahteva odgovarajuću pažnju. Funkcija interne revizije je često dodeljena specifična odgovornost rukovodstva za pregled računovodstvenog sistema i srodnih računovodstvenih kontrola, praćenje njihovog rada i predlaganje poboljšanja.

Računovodstvo će se smatrati sistemom, interne i eksterne promene će generisati promene u računovodstvenoj strukturi, pa stoga u javnim i privatnim organizacijama koje su primorane da restrukturiraju svoje procese kako bi se suočile sa navedenim promenama, a sada su i složenije. Imajući u vidu da postoje slabosti koje pokreću moguće prevare, kroz forenzičko računovodstvo omogućava se stvaranje sigurnosti i izbegavanje prevara, jer je trenutno uobičajeno da se ti događaji u medijima vide u različitim modalitetima i u opsežnom procesu procesuiranja aktera ovih događaja (Castillo-Prada, 2014).

Iako revizija i forenzičko računovodstvo imaju neke zajedničke ciljeve koji uključuju otkrivanje prevara, ali za razliku od finansijske revizije čiji je primarni cilj otkrivanje materijalnog odstupanja u finansijskim izveštajima i značajne razlike u odnosu na prihvaćene računovodstvene i revizijske standarde, forenzičko računovodstvo gleda dalje od transakcija da bi se fokusiralo na suštinu transakcija za identifikaciju prevare (Gray, 2008). Veći broj istraživanja pokazuju proširenje usluga koje pruža forenzičko računovodstvo na istragu prevara (Mehta & Bhavani, 2017), IT forenzika (Cook & Clements, 2009), usluge sudskih sporova (Durney i Fitzpatrick, 2016) i procena vrednosti kompanije (Cheng & Crumbley, 2016). Zbog prirode usluga koje pruža forenzičko računovodstvo, može se reći da su forenzičkim računovođama potrebne veštine koje se veoma razlikuju od onih veština koje supotrebne revizoru. Biti dobar računovođa ne znači biti dobar forenzički računovođa (Wolosky, 2004).

Obuka i način na koji se posmatraju transakcije razlikuju se između forenzičkih računovođa i revizora. Biti dobar forenzički računovođa podrazumeva posedovanje spektra veština koje zahtevaju različitu nastavu i učenje strategije (Akkeren *et al.*, 2013). Forenzički računovođa treba da bude vešt ne samo u finansijskom računovodstvu, već i u sistemima interne kontrole, pravnom sistemu, drugim institucionalnim zahtevima, da poseduje istraživačke i međuljudske veštine (Bhasin, 2016). Sa povećanjem slučajeva finansijskih prevara i krivičnih dela, poslednjih godina se povećala potražnja za forenzikom, kao i uloga računovođa u otkrivanju ove prevare. Kao odgovor na ovakva rastuća potražnja za forenzičkim računovodstvom, univerziteti u razvijenim zemljama, posebno u Sjedinjenim Američkim Državama, počeli su da integrišu forenzičko računovodstvo u univerzitetsko obrazovanje kako bi obezbedili diplomce sa veštinama i kompetencijama neophodnim za rad u forenzičkom računovodstvu. Tradicionalni nastavni plan i program računovodstva u razvijenim zemljama trenutno se primenjuje kao revidiran na mnogim univerzitetima, da bi uključio kurseve forenzičkog računovodstva.

Finansijski izveštaji su rezultati računovodstvenog procesa koje koriste investitori, akcionari, menadžment preduzeća i druge interesne strane za donošenje različitih odluka. Finansijski izveštaji bi trebalo da predstavljaju kontinuirane, tačne i direktne informacije onima koji traže informacije o preduzeću. Međutim, urednici finansijskih izveštaja su uložili napore da predstave situaciju onakvom kakva bi trebalo da bude, umesto da je predstave onakvom kakva zaista jeste. Skandali o kojima su svedočile kompanije kao što su *Enron*, *WorldCom*, *Quest*, *Tyco*, *Global Crossing* itd. i falsifikovanje finansijskih izveštaja prikazani su kao razlozi smanjenja poverenja u finansijske izveštaje (Kara *et al.*, 2015).

Korupcija uopšte, a posebno mito, tema je od globalne zabrinutosti. Standardi revizije zahtevaju od eksternih revizora da procene i reaguju na rizik od nezakonitih radnji, ali ni standardi revizije, niti prethodne studije ne pružaju smernice za eksterne revizore za reviziju rizika od podmićivanja.

Mikro, mala i srednja preduzeća (u daljem tekstu MMSP) su globalno prepoznata kao pokretač rasta u svakoj razvojno orijentisanoj ekonomiji (Adeniji, 2021). MMSP značajno doprinose zapošljavanju i bruto domaćem proizvodu u ekonomijama u razvoju. Tradicionalno, interna revizija se posmatrala samo kao funkcija finansijske usklađenosti i pomoćni alat za računovodstvo koji ima za cilj da zaštiti imovinu organizacije (Arena, 2013). Međutim, uloga interne revizije je mnogo značajnija. Vlasnici i menadžeri MMSP treba da obezbede da funkcije internih revizora njihovih firmi budu usklađene sa aktivnostima eksternih revizorskih firmi, kako bi se postigla nezavisnost revizije i visok kvalitet revizije po smanjenim troškovima.

2.1.2. Finansijsko izveštavanje i revizijska ocena

Kompanijama širom sveta potrebna su sredstva od investitora za rast i širenje. Međutim, potencijalni investitori će razmotriti samo ulaganje u posao koji je finansijski zdrav i ima potencijal za rast i kontinuitet. Finansijsko izveštavanje je proces kojim se finansijske informacije o poslovnom subjektu pripremaju u različitim formatima i distribuiraju korisnicima tih informacija. Godišnji izveštaj i računi preduzeća su najčešći format formalnog finansijskog izveštavanja. Objavljeni godišnji izveštaj i izveštaji o poslovanju i druge javno dostupne informacije o poslovanju daju investitorima uvid u to kako se upravlja njegovim poslovima. S obzirom da se ovi izveštaji izrađuju u skladu sa strogim zakonskim zahtevima i propisanim standardima izveštavanja i podležu eksternoj reviziji, investitori ih koriste za uveravanje u pogledu finansijske održivosti preduzeća.

Financijski izveštaji predstavljaju izveštaj o finansijskim rezultatima preduzeća u prethodnoj finansijskoj godini i finansijskom položaju preduzeća na kraju te godine. Oni uključuju bilans stanja i bilans uspeha (poznat i kao račun dobiti i gubitka), izveštaj o tokovima gotovine i napomene uz račune. Izveštaj direktora i drugi izveštaji sastavljeni u godišnjem izveštaju i izveštajima pružaju dodatne informacije, uglavnom više u narativnom nego u numeričkom obliku.

Financijski izveštaji su odgovornost menadžmenta. Odgovornost revizora je da izrazi mišljenje o finansijskim izveštajima (Brown *et al.*, 2020). Menadžment je odgovoran za usvajanje zdravih računovodstvenih politika i za uspostavljanje i održavanje interne kontrole koja će, između ostalog, pokretati, evidentirati proces i izveštavanje o transakcijama (kao i događajima i uslovima) u skladu sa tvrdnjom menadžmenta sadržanom u finansijskim izveštajima. Transakcije entiteta i povezana imovina, obaveze, i pravičnost su u okviru direktnog znanja i kontrole menadžmenta. Odgovornost revizora za finansijske izveštaje koje je on revidirao, ograničena je na izražavanje njegovog mišljenja o njima (IIA, 1990). Nezavisni revizor može dati sugestije o formi ili sadržaju finansijskih izveštaja ili njihovom nacrtu, u celini ili delimično, na osnovu informacija menadžmenta tokom obavljanja revizije (AS 1001, 2020, PCAOB, 2020). Odbor za nadzor računovodstva javnih kompanija (*Public Company Accounting Oversight Board – PCAOB*) neprofitna je organizacija privatnog sektora čija je svrha da nadgleda revizore javnih kompanija (*public companies*) u cilju zaštite interesa investitora i unapređenja javnog interesa u pripremi informativnih, fer i nezavisnih revizorskih izveštaja.

Posmatranjem uticaja karakteristika revizora na kvalitet finansijskih izveštaja, zaključuje se da to nije ni najmanje jasno iz sledećih razloga (Shakhatreh *et al.*, 2020). Kvalitet finansijskih izveštaja je teško meriti, a još teže definisati. Sledeća nejasnoća po tom pitanju je na koji način karakteristike revizorskih kompanija utiču na kvalitet finansijskih izveštaja. Revizor ima odgovornost da planira i izvrši reviziju kako bi stekao razumnu sigurnost o tome da li finansijski izveštaji ne sadrže materijalno značajne greške, bilo da su prouzrokovane greškom ili prevarnom radnjom. Zbog prirode revizijskih dokaza i karakteristika prevare, revizor je u mogućnosti da dobije razumnu, ali ne i apsolutnu sigurnost da su otkriveni materijalno značajni pogrešni izveštaji (AS 1001, 2020, PCAOB, 2020).

Postoje tri načina na koja bi objavljeni finansijski izveštaji mogli da dovedu u zabludu (Coyle, 2009):

1. Može doći do prevarnog predstavljanja poslova kompanije, pri čemu menadžment kompanije namerno predstavlja lažnu sliku o finansijskom položaju i učinku.
2. Preduzeće bi moglo koristiti računovodstvene politike pri čemu predstavlja svoju prijavljenu poziciju i dobit povoljnije nego što bi bio slučaj da se koriste konzervativnije računovodstvene politike.
3. Finansijski izveštaji mogu biti složeni i teško razumljivi za investitore.

Da bi revizor otkrio kršenje računovodstvenog sistema ili pogrešno prikazivanje u finansijskim izveštajima, mora biti kvalifikovan i sposoban. Štaviše, da bi revizor izveštavao o finansijskim pitanjima, on mora biti sposoban (integritet i nezavisnost). Stoga, nekvalifikovani ili nesposobni revizori ne mogu pružiti kvalitetne revizije korisnicima računovodstvenih informacija. Smatra se da procena kvaliteta revizije zahteva procenu sposobnosti revizora (Asiriuwa *et al.*, 2018). Sve više argumenata u vezi sa kvalitetom revizije uvedeno je u negativan publicitet koji je okruživao usluge koje pruža revizor, što je viđeno na osnovu brojnih korporativnih skandala.

Sve veći i neprestani zahtev za odgovornošću i transparentnošću u upravljanju zapravo je doveo do ogromnog porasta u broju, kvalitetu i sofisticiranosti izveštavanja (novčane transakcije), ne samo o državnim aktivnostima i transakcijama, već i u poslovnim

organizacijama. Interna revizija sada igra jaču ulogu u promovisanju transparentnosti i odgovornosti u vladinim poslovima (Izedonmi & Olateru-Olagbegi, 2021).

2.2. Pojam i razvoj interne revizije

Revizija ima značajnu ulogu u upravljanju većinom organizacija. Interna i eksterna revizija su postale sve raznovrsnije, kako u obimu tako i u cilju pružanja pomoći svim nivoima upravljanja u obezbeđivanju ciljeva poslovanja i pravilnog upravljanja finansijskim resursima, kako se i korporativno upravljanje prilagođavalo promenama u okruženju. Prevare u finansijskom izveštavanju izazivaju zabrinutost kod investitora, regulatora, eksternih revizora i javnosti. Iako odgovornost za otkrivanje prevare leži na menadžmentu, eksterni revizori će verovatno biti pod lupom ako skandali oko prevara izađu na videlo. Uprkos naporima u oblasti revizije u borbi protiv prevarih radnji, ono što nedostaje jesu uputstva za procenu i reagovanje na rizike od prevare, specificirano za eksterne revizore.

Internu reviziju definiše Institut internih revizora (*Institute of Internal Auditors - IIA*) kao „nezavisnu i objektivnu aktivnost koja pruža organizaciji sigurnost u pogledu njenog poslovanja”; vodi je ka poboljšanju i doprinosi donošenjem dodatne vrednosti (George-Silviu, 2014). Interna kontrola kao podrška je ta koja štiti, vodi i usmerava organizaciju u kombinaciji sa dobrim korporativnim upravljanjem, i snaga svake organizacije, kao te je takva, od velikog značaja za održivo poslovanje entiteta (Srebro *et al.*, 2021). Od internih kontrola koje su uvele organizacije očekuje se da spreče prevare i promovišu efikasnost sistema (Ike & Lucia, 2021). Interna kontrola podrazumeva uspostavljanje sistema, u kojem se sve radnje proaktivno prate, nepravilnosti ispravljaju i nedostaci prijavljuju najvišem rukovodstvu (Baten, 2021). Kompanije uglavnom uspostavljaju sisteme interne kontrole kako bi identifikovale i upravljale rizicima. Uspostavljanje efikasnog sistema interne kontrole postalo je centralno pitanje korporativnog upravljanja zbog velikog broja slučajeva prevare visokog profila u poslednjih nekoliko godina.

Funkcija revizije se oduvek posmatrala kao sastavni deo vladinog upravljanja finansijama, a sve više kao instrument za poboljšanje performansi državnog sektora. Revizija obuhvata širok spektar aktivnosti koje imaju različite ciljeve. Tradicionalno, to je bio mehanizam za uveravanje vlade ili njenih ministarstava (internih revizija), i zakonodavne vlasti (eksterna revizija), u kojoj se primaju i troše javna sredstva usklađena sa aproprijacijama i drugim relevantnim zakonima (revizija usklađenosti), te da prijavljeno korišćenje sredstava od strane vlade pravično i tačno predstavlja njen finansijski položaj (finansijska revizija). Funkcija revizije je evoluirala u mnogim zemljama da bi preuzela više sveobuhvatan pogled na ekonomske i društvene implikacije vladinih aktivnosti – često pod nazivom „vrednost za novac” ili revizija učinka (Diamond, 2002).

Upravljanje funkcijom interne revizije je ključno za njenu efikasnost. U mnogim zemljama, upravljanje internom revizijom je često loše – loše radne prakse, nedostatak planiranja i upravljanje osobljem, uz malu podršku eksterne revizije. Pored toga, menadžment je ograničen institucionalnim uređenjem za internu reviziju, koji često kompromituju ulogu interne revizije kao podrške internom upravljanju (Diamond, 2022).

Pregled sistema uspostavljenih da bi se obezbedila usaglašenost sa politikama, planovima, procedurama, zakonima, propisima i potpisanim ugovorima predstavlja treći element revizijske aktivnosti opisan standardima. Menadžment kompanije je odgovoran za uspostavljanje sistema dizajniranih da osiguraju poštovanje zahteva kao što su zakoni, pravila, propisi, politike i procedure. Uloga internih revizora je da utvrde da li su sistemi koje je dizajniralo rukovodstvo adekvatni i efikasni i da li su revidirane aktivnosti u skladu sa

odgovarajućim zahtevima. Dalje, kako je opisano u standardima (DeAngelo, 1981), uloga internog revizora uključuje pružanje ocena u vezi sa utvrđenim ciljevima poslovnog upravljanja. Interna revizija je definisana kao „nezavisna i objektivna aktivnost koja daje organizaciji sigurnost u stepenu kontrole svog poslovanja, daje savete za poboljšanje njenog poslovanja i doprinosi stvaranju dodatne vrednosti” (Stewart & Subramaniam, 2010). Ova uloga pruža novu dimenziju internoj reviziji.

Interni revizor obavlja svoje dužnosti u skladu sa politikama i propisima koje je usvojila njegova organizacija ili standardima izdatim od strane eksternih subjekata. Interni revizori igraju vitalnu ulogu u obezbeđivanju da organizacija efikasno funkcioniše, moralno je ispravna, tehnološki napredna, upoznata sa životnom sredinom i drugim oblastima od važnosti i sigurna od nepotrebnog rizika (IIA, 2000b). Prethodne definicije interne revizije koje su predložili različiti autori takođe su poboljšale ulogu internih revizora. Pozivajući se na revidiranu Izjavu o odgovornosti interne revizije, koju je izdao Institut internih revizora (DeAngelo, 1981) kao deo okvira za standarde, uočene su četiri koristi koje menadžeri ostvaruju podrškom interne revizije: pružanje osnove menadžerima za adekvatnu procenu i delovanje, pomoć menadžerima kroz izveštavanje o slabostima u kontroli i učinku i preporučivanje poboljšanja, pružanje saveta menadžerima i upravnim odborima o rešenjima poslovnih problema, kao i pružanje pravovremenih, pouzdanih informacija korisnih za sve nivoe menadžmenta (Sawyer & Dittenhofer, 1993).

Za internu reviziju se kaže da je efikasna ako ispunjava očekivane rezultate. Moderna interna revizija je izgrađena na tri „E” - efektivnosti, efikasnosti i ekonomičnosti (Ridley, 2008). Ako interna revizija nije adekvatna, na kraju krajeva, nije važno koliko je to efikasno ili ekonomično.

Interni revizori prvo treba da pregledaju i procene ispravnost i adekvatnost računovodstvenih, finansijskih i drugih operativnih kontrola i da promovišu efikasne kontrole po razumnim troškovima. Drugo, interni revizori treba da utvrde stepen usklađenosti sa utvrđenim politikama, planovima, procedurama, zakonima i propisima, što bi moglo imati značajan uticaj na poslovanje kompanije. Zatim, interni revizori pregledaju sredstva za zaštitu imovine i, kada je to prikladno, verifikuju postojanje takve imovine i procenjuju ekonomičnost i efikasnost korišćenja resursa. Na kraju, interni revizori pregledaju poslovanje kako bi utvrdili da li su rezultati u skladu sa utvrđenim ciljevima i da li se programi poslovanja sprovode prema planu (DeAngelo, 1981). Interni revizor obavlja dve međusobno povezane funkcije: reviziju i savetovanje. One se izvode radi održavanja pouzdanosti finansijskih izveštaja, sprečavanja pojave nepravilnosti i povećanja efikasnosti poslovanja. Stoga se potreba za internom revizijom javlja zbog odnosa odgovornosti dveju ili više strana (IIA, 1990). Revizor treba da razume ključne tipove aktivnosti entiteta na bazi kojih se vrši nadzor nad internim kontrolama što je važno za validnost finansijskog izveštavanja (MSR/IAS 315, 2018).

2.3. Zakonska i profesionalna regulativa u segmentu interne revizije

Ovlašćeni interni revizor je prema Zakonu o reviziji (Član 2) definisan kao „fizičko lice koje ima odgovarajuće stručno zvanje stečeno u skladu sa ovim zakonom”, dok su članom 54 definisani uslovi za sticanje zvanja ovlašćeni interni revizor. Prema istom zakonu (Član 45), društvima za reviziju nije dozvoljeno da dizajniraju sisteme interne revizije i interne kontrole, kao i njihovo sprovođenje.

Internu reviziju su u prethodnom periodu karakterisale mnoge značajne promene koje su profilisale njen način rada koji utiče na povećanje efikasnosti organizacije u kojoj se nalazi.

Ona se realizuje u raznim organizacijama koje uključuju ovu funkciju. Interna revizija se sprovodi u različitim oblastima i u organizacijama koje se razlikuju po nameni, veličini i strukturi. Interni revizori imaju sposobnost da razumeju procese poslovanja kompanije i da deluju kao savetnici za upravljanje kompanijom, a u cilju smanjenja rizika. Interni revizori takođe pomažu i efikasnijem vođenju preduzeća, a u cilju povećanja vrednosti akcija. Da bi se to postiglo, interna revizija mora funkcionisati na način koji je u skladu sa važećim profesionalnim standardima kao što su Standardi za profesionalnu praksu interne revizije (*Standards for the Professional Practice of Internal Auditing* – u daljem tekstu SPPIA). Poštujući SPPIA, mogu se ispuniti odgovornosti internih revizora. To je zbog toga što SPPIA zahtevaju od glavnog izvršnog revizora da izveštava na nivou unutar same organizacije i da omogući da aktivnosti interne revizije ispune svoje zadatke. Svrha SPPIA je da definišu osnovne principe koji predstavljaju praksu interne revizije, koja bi trebalo da pruži okvir za izvođenje širokog spektra sopstvene aktivnosti, da uspostavi osnov za merenje učinka i da vodi ka poboljšanju organizacionih procesa i poslovanja uopšte (IIA, 2012). Imajući u vidu ove odgovornosti, odeljenje interne revizije može pomoći rukovodstvu svake organizacije da identifikuje i reši probleme još u početnoj fazi.

2.4. Interna kontrola u funkciji podrške internoj reviziji

Sistem interne kontrole igra važnu ulogu u praksi interne revizije, s obzirom da se interni revizori mogu smatrati specijalistima za upravljačku kontrolu (Chambers, 1987). Prakse interne revizije procenjuju efikasnost sistema interne kontrole, što takođe uključuje ocenu postupaka od strane upravljačkih odbora radi ispravljanja poslovnih praksi koje su u suprotnosti sa planiranim ishodom. Pregled i procena adekvatnosti i efikasnosti sistema interne kontrole organizacije i kvaliteta učinka u izvršavanju dodeljenih odgovornosti predstavlja nekoliko primarnih osnovnih aktivnosti rada interne revizije. Svrha provere adekvatnosti interne revizije je da utvrdi da li uspostavljeni sistem pruža razumno uverenje da će ciljevi organizacije biti efikasno i ekonomično ispunjeni.

Da bi bila efikasna, svaka interna kontrola mora da sadrži tri komponente: očekivanja, usklađenost i posledice. Pravilno osmišljen sistem internih kontrola počće od uloge članova odbora koji rade u organizaciji, i nastaviće se na svakom nivou sve do najnižih funkcija i odgovornosti. U većim organizacijama, interni revizori sprovode revizije kako bi osigurali usklađenost sa kontrolama i procedurama i pomogli u identifikovanju slučajeva potencijalne prevare ili zloupotrebe, dalje jačajući interne kontrole. Interne kontrole su deo sistema zaštite od prevara. Dizajnirane su da spreče neovlašćene transakcije i aktivnosti i obezbede njihovo rano otkrivanje (Pedneault *et al.*, 2012).

Interna kontrola je širok pojam sa širokim područjem delovanja (Kumar & Sharma, 2005). Uključuje brojne metode i mere, koje sprovodi menadžment da obezbedi nesmetano i ekonomsko funkcionisanje privrednog subjekta, s jedne strane, i pomaže menadžmentu u učinku raznih funkcija, s druge strane. Štaviše, interna kontrola je čitav sistem kontrola za privredni subjekat na finansijskim i nefinansijskim osnovama, koje osniva uprava u vođenju poslovanja uključujući internu proveru, internu reviziju i druge oblike kontrole. Takođe, interna kontrola je sistem koji pokriva organizacionu strukturu i sve mehanizme i mere koje se zajedno prate kako bi se zaštitila sredstva organizacije iz različitih pravaca. Interna kontrola je postupak koji je razvilo rukovodstvo s jednim ciljem - da smanji pojavu prevara.

Udruženje sertifikovanih istraživača prevara (*Association of Certified Fraud Examiners*, ACFE 2016) definisalo je prevare kao primenu različitih alata čijom primenom pojedinci iskorišćavaju neke prednosti kroz lažne savete i prikrivanje činjenica. Prevara je

svako namerno postupanje osobe ili grupe izvršnih menadžera, upravljačkih elemenata, osoblja ili trećih lica koji garantuju obmanu da bi uživali nezakonite prednosti. Ono što pravi razliku između prevare i greške je namerni ili nehotečni smisao radnje koja dovodi do iskrivljenja finansijskih izveštaja. Dobra organizaciona kultura, u kombinaciji sa adekvatnim sistemom interne kontrole, umanjuje prevarne namere. Suprotno tome, ako organizaciona kultura koja se dogodi nije povoljna, uz sistem interne kontrole koji ne funkcioniše, dovede do povećanja namere da se čine prevarne radnje (Hasnawati & Nuriatno, 2020).

Postoje različite vrste prevara koje se mogu svrstati u različite grupe. Ono što je važnije, jeste da je u osnovi svih prevara u preduzeću lažno prijavljivanje i zloupotreba imovine. Prevarno finansijsko izveštavanje ima za cilj da stvori namernu distorziju u finansijskim izveštajima za predstavljanje lažne slike o poslovanju firme. Pod zloupotrebom svojstava se misli na krađu imovine od preduzeća koristeći neke ljude unutar organizacije (Lari Dashtbayaz *et al.*, 2021).

Faktori rizika od prevare u vezi sa distorzijama koje su rezultat prevarnog finansijskog izveštavanja mogu biti klasifikovani u tri grupe:

- 1) specifikacije upravljanja i njihov uticaj na kontrolno okruženje;
- 2) stanje industrije; i
- 3) operativne karakteristike i finansijska stabilnost.

Kada se posmatraju faktori rizika od prevare koji se odnose na distorzije zbog zloupotrebe imovine, ističe se da se oni mogu klasifikovati u dve grupe:

- 1) ugroženost imovine od zloupotrebe; i
- 2) kontrole.

Gore navedeni faktori rizika od prevare biće klasifikovani na osnovu sledeća tri uslova koji se odvijaju istovremeno sa pojavom prevare (Lari Dashtbayaz *et al.*, 2021).

- 1) motivacija ili pritisak izvršenja prevare;
- 2) pružena mogućnost za vršenje prevare; i
- 3) sposobnost da se opravda prevarna (lažna) radnja.

Pozivanja na prevarne finansijske izveštaje (*False Financial Statements* - FFS) sve su češća u poslednjih nekoliko godina. Falsifikovanje finansijskih izveštaja se prvenstveno sastoji od manipulisanja elementima precenjivanjem imovine, prihoda od prodaje (prodaje) ili potcenjivanjem obaveza, rashoda ili gubitaka (Spathis, 2002). Kada finansijski izveštaj sadrži falsifikovanje tako da njegovi elementi više ne predstavljaju pravu sliku, tad govorimo o prevari. Prevara u upravljanju se može definisati kao „namerna prevara koju je počinio menadžment i koja šteti investitorima i poveriocima kroz obmanjujuće finansijske izveštaje” (Elliot & Willingham, 1980). Prevara „šema dizajnirana da obmane”; može se ostvariti fiktivnim dokumentima i prikazima koji podržavaju prevarno finansijsko izveštavanje (Wallace, 1995).

Postoje određeni signali upozorenja na prevare (tzv. “red flags”) u finansijskim izveštajima koji su prisutni u mnogim zloupotrebama i prevarama. Važno je imati u vidu da crvene zastave ne ukazuju na prisustvo prevare, već na uslove za koje se veruje da su prisutni u događajima vezanim za nastanak prevare i stoga sugerišu da bi zabrinutost mogla biti garantovana. Na primer, nedovoljan obrtni kapital može predisponirati neke menadžere da pogrešno navedu finansijske podatke u izveštajima. Za poštenog poslovnog čoveka isti uslovi bi jednostavno bili teška činjenica poslovnog života (Pincus, 1989).

Crvene zastave su mehanizmi koje interni revizori mogu koristiti za rano otkrivanje moguće prevare. Uobičajene crvene zastave prevare u finansijskim izveštajima su računovodstvene anomalije; neuobičajeno brz rast prihoda i/ili profita; lako uočljive slabosti interne kontrole; primetno „agresivne” finansijske aktivnosti višeg menadžmenta; i mane ličnosti ili karaktera izvršnog direktora i/ili drugih menadžera na najvišem nivou (Zadorozhnyi *et al.*, 2021). Od ovih opštih pokazatelja, mane ličnosti i karaktera najvišeg rukovodstva su

daleko najubedljivije crvene zastave u pogledu prevare u finansijskim izveštajima. Međutim, bitno je naglasiti da literatura ne daje jasne smernice o merenju crvenih zastava (Deshmukh *et al.*, 1997). Crvene zastave u empirijskom istraživanju uglavnom su merene kao binarne varijable (da ili ne, 0 ili 1), ali razlike koje mogu postojati u određenoj crvenoj zastavi u stvarnom svetu su bile u velikoj meri ignorisane po pitanju merenja i istraživanja crvenih zastava. Na primer, možemo uzeti u obzir crvenu boju zastava određenjem „jaka interna kontrola.” Ova crvena zastava se ne može meriti samo kao 0 ili 1, jer će se stanje interne kontrole razlikovati unutar svake industrije ili firme klijenta i može biti slabo, umereno, dobro ili odlično.

Postoje različite kategorije prevare u finansijskim izveštajima i svaka ima svoje jedinstvene crvene zastave i metode detekcije. Kategorije uključuju priznavanje prihoda ili šeme vezane za obračunske stavke, fiktivni prihod, skrivene obaveze, neadekvatna obelodanjivanja i nepravilnu procenu vrednosti imovine. Svrha primene pristupa “red flags” je da se poveća osetljivost revizora na mogućnost da prevara može postojati kod klijenta. Ovaj pristup je funkcionalan u meri u kojoj na odgovarajući način povećava osetljivost revizora na mogućnost postojanja prevara. Interni revizori u proceni rizika od prevare pridaju veći značaj crvenim zastavama koje se odnose na operativne aktivnosti i procedure interne kontrole. Pored toga, sugerise se da interni revizori nisu nepristrasni u pogledu njihove percepcije relevantnosti većine znakova upozorenja o mogućnosti nastanka prevare (Magro & da Cunha, 2017).

Interne kontrole uključuju finansijske politike organizacije, računovodstvene procedure, interne procese, sisteme ovlašćenja i odobrenja, provere i ravnoteže i razdvajanje dužnosti. Međutim, interne kontrole su mnogo više od toga i počinju sa celokupnom organizacionom klimom, „tonom na vrhu” kulture organizacije. Politike diktiraju šta se očekuje od svake oblasti, a procesi i procedure osiguravaju da su transakcije pravilno odobrene, proverene, dvostruko proverene, evidentirane, prijavljene i integrisane u sisteme, dokumentaciju, izveštaje i finansijske izveštaje organizacije.

Okvir interne kontrole je skup organizacionih politika i postupaka kako bi se osiguralo pouzdano vođenje evidencije, zaštitila imovina, promovisala operativna efikasnost i nadgledalo poštovanje politika i direktiva (Donelson *et al.*, 2017). Kontrolno okruženje igra važnu ulogu za sistematski razvoj interne kontrole u poslovnim organizacijama. Prema definiciji Instituta internih revizora (IIA, 1999), pod kontrolnim okruženjem se podrazumeva „temelj na kojem je izgrađen i funkcionise efikasan sistem interne kontrole u organizaciji koja nastoji da (1) ostvari svoje strateške ciljeve, (2) obezbedi pouzdano finansijsko izveštavanje internim i eksternim zainteresovanim stranama, (3) efikasno i efektivno upravlja svojim poslovanjem, (4) poštuje sve važeće zakone i propise i (5) čuva svoju imovinu.” Tradicionalno shvatanje je da se takvo okruženje stvara pod uticajem internih faktora (među njima je najuticajniiji menadžment); (Papazov & Mihaylova, 2012). Funkcionalna i šira definicija interne kontrole uključuje radnje kao što je nadgledanje menadžmenta kako bi se osiguralo da imaju odgovarajući nivo finansiranja za pružanje usluga, usklađenost transakcija sa zakonskim okvirima, i dosledne prakse sa navedenim politikama, organizacionim ciljevima i kriterijumima učinka (Baten, 2021). Kompanije uglavnom uspostavljaju sisteme interne kontrole da bi indentifikovale rizike i njima upravljale. Uspostavljanje efikasnog sistema interne kontrole postalo je centralno pitanje korporativnog upravljanja zbog velikog broja slučajeva prevare visokog profila u poslednjih nekoliko godina.

2.5. Uticaj računovodstvenog sistema informisanja na povećanje efikasnosti interne kontrole u organizacijama

Računovodstveni informacioni sistemi su vrsta poslovnog informacionog sistema koji podržavaju donošenje finansijskih odluka u entitetima i mogu se prilagoditi okruženju, konfiguraciji i specifikacijama misije preduzeća, a finansijske (računovodstvene) informacije koriste se u različitim kvantitativnim modelima. Finansijsko računovodstvo ima za cilj stvaranje (proizvodnju) i analizu poslovnih podataka prvenstveno za korisnike izvan kompanije, kao što su akcionari, berze, poverioci, poreske vlasti, statistika, poslovne publikacije i drugi korisnici. Ovi korisnici se informišu pregledom bilansa stanja, bilansa uspeha i izveštaja o novčanim tokovima u vezi sa prethodnom godinom, kao i putem dodatnih izveštaja, kao što je izveštavanje po poslovnim segmentima (poslovanje po grupama povezanih proizvoda, geografski prema lokaciji imovine i geografski prema lokacijama kupaca), dela koji sadrži napomene a koje predstavljaju detaljnije informacije o nekim stavkama bilansa stanja i drugih informacija koje se ne mogu pročitati iz bilansa stanja, poput zarada po akciji, rezultata procene i dr.

Upravljačke kompetencije imaju značajan uticaj na kvalitet računovodstva kao sistema informisanja. Implementacija dobrog korporativnog upravljanja povezana je sa poboljšanjem korporativnog kredibiliteta i reputacije. Na osnovu toga, može se istaći da efikasnost procesa korporativnog upravljanja (uključujući upravljanje rizicima i kontrolama) nije moguća bez adekvatne interne kontrole.

Najvažnije odrednice kvaliteta interne kontrole su revizorsko i menadžersko mišljenje o efikasnosti interne kontrole, bilo da se radi o kvalifikovanom ili nepovoljnom mišljenju o kvalitetu izveštaja (Ashfaq *et al.*, 2021). Početkom 21. veka, nakon niza velikih korporativnih skandala i neuspeha, korporativno upravljanje postalo je veoma važna tema. Drugim rečima, zbog broja velikih korporativnih neuspeha poslednjih godina, korporativne prevare su bile od značajnog javnog i regulatornog interesa. Računovodstveni skandali se dešavaju u najvećim svetskim organizacijama kao što su *Enron*, *WorldCom*, *Global Crossing*, *Arthur Anderson*, što je rezultiralo milijardama dolara gubitka. Nakon ovih skandala, donet je Sarbejns-Okslijev zakon (*Sarbanes Oxley Act - SOX*) 2002. godine. Gubici u ovim organizacijama loše su uticali na finansijsko tržište i opšte poverenje investitora. Donošenjem ovog zakona, javne kompanije su otkrile efikasnost njihovog sistema interne kontrole. Ključni deo dobrog korporativnog upravljanja je jaka kultura interne kontrole, i to uključuje funkciju interne revizije jer je dragocen izvor internih informacija i onih koje se odnose na upravljanje eksternim rizikom (Fernández-Laviada, 2007).

2.6. Definisane indikatore interne revizije

Dokazano je da je efikasan sistem interne revizije ključni faktor za uspešno sprovođenje korporativnog upravljanja, čiji je jedan od najvažnijih aspekata povezan sa finansijskim nadzorom (Azimah Abdul Aziz, 2012). Interna revizija je dizajnirana da doda vrednost i poboljša poslovanje organizacije, da pomogne u ostvarivanju organizacionih ciljeva i da sistematskim i disciplinovanom pristupom proceni rizik upravljanja operativnom efikasnošću, kontrolom i procesom upravljanja (Pickett, 2005). Interni revizori imaju odgovarajuća znanja da analiziraju moguću pojavu prevare i sprovedu rutinske naknadne istrage. To potvrđuju

dokazi da je prevaru u kompaniji *WorldCom* prvo otkrio tim interne revizije (Rittenberg & Schwieger, 2005).

Istražitelji prevara često navode da nema malih prevara, samo prevara koje se otkriju rano jer počinioci retko prestaju i nastaviće da eksploatišu uspešnu šemu (Milojević i dr., 2020). Budući da je povraćaj često težak, prevencija i rano otkrivanje ključni su za sprečavanje rasta prevara i izbegavanje dugotrajnih, ometajućih i skupih istraga koje bi mogle dovesti do štete po ugled kompanije (Tschakert, 2016). Zbog poznavanja organizacije, interni revizori su u jedinstvenoj poziciji da rano otkriju prevaru i pomognu u izbegavanju ili ublažavanju bilo kakvih posledica, podržavajući napore menadžmenta da uspostavi kulturu koja obuhvata poštenje, etiku i integritet.

2.7. Konceptija sistema interne revizije

Interna revizija je aktivnost koja donosi dugoročno pozitivan uticaj na procese kontrole i upravljanja preduzećem. Ona nudi kompaniji potpunu perspektivu njenog poslovanja, donoseći dodatnu vrednost poslovanju i osiguravajući menadžmentu da su njihove aktivnosti i odluke adekvatne. Interna revizija takođe ispituje metode rada koje se koriste u preduzeću, njegovu organizacionu strukturu, procese i vezu sa smernicama korporativnog upravljanja. Takođe, ocenjujući proces upravljanja, proces upravljanja i kontrole, ali i rizike kojima je organizacija izložena, interna revizija nudi rešenja za poboljšanje efikasnosti i pokrivanje nedostataka (George-Silviu, 2014). Funkcija interne revizije u okviru privrednog subjekta je od suštinskog značaja jer pomaže preduzeću u postizanju ciljeva i dodaje vrednost i transparentnost, pomažući istovremeno menadžerima da im omogući bolje upravljanje njihovim aktivnostima (Botez, 2012). Putem procene, analiziranja i predlaganja adekvatnih koraka, proces interne revizije može unaprediti i proces interne kontrole, ali i proces upravljanja organizacijom i upravljanja rizicima kao posebnim entitetom (Grambling *et al.*, 2004). Primenom sistemskog, strogo kontrolisanog pristupa, interna revizija pruža snažnu podršku i u procesu donošenja odluka od strane upravnih odbora organizacija (Marville, 2003).

Pristup uvećanja vrednosti akcija je, zajedno sa strateškim rizicima, jedan od osnovnih elemenata evolucije procesa interne revizije od oblika koji je imao za cilj očuvanje postojećih vrednosti do oblika koji ima za cilj uvećanje vrednosti poslovanja. Taj pristup ima, između ostalih, zadatak da usmeri procese interne revizije ka segmentima budućeg poslovanja koji su unapred ustanovljeni planovima organizacije koji su obuhvatali prevashodno rizike koji potencijalno mogu usporavati ili sprečavati organizaciju da dostigne ciljeve u poslovanju. Ovakav pristup umnogome zamenjuje pristup gde se energija usmerava na analizu ranijeg poslovanja (IIA, KPMG, 2015).

2.8. Strateška interna kontrola u organizacijama

Strateška interna kontrola mora biti prilagođena kriznoj situaciji uključivanjem kontrola mera održivosti organizacije, prilagođavanjem strateških modela i odabranih konkurentskih prednosti. Kako se poslovni procesi menjaju zbog kriznih vremena, kontrolno okruženje, procena rizika i konkurentske prednosti moraju biti detaljniji i analizirani u različitim aspektima. Istovremeno, strateška interna kontrola u teškim vremenima suočava se sa neočekivanim rezultatima, poput drastičnog smanjenja prihoda, smanjenja maloprodaje ili drastičnog porasta prodaje na mreži. Koristeći prikupljene računovodstvene informacije strateškog karaktera, mogu

se napraviti poređenja koja će pokazati sličnosti i razlike i ukazati na načine za poboljšanje. Analiza kvazikontrolnog okruženja i konkurentskih prednosti važno je pitanje strateškog upravljanja. Konkurentske prednosti uglavnom potiču iz karakteristika proizvoda i usluge koje ga čine boljim od proizvoda i usluga konkurenata i povezane su sa promenama u strateškoj internoj kontroli preduzeća pod pritiskom teških vremena (Mihaylova & Papazov, 2021).

Jedan od najefikasnijih sistema za otkrivanje prevara je interna kontrola, koja je sistem po definiciji, koji funkcioniše u istom okruženju kao i sama prevara i služi kao efikasan, zastrašujući protivnik prevarne šeme, a definicija interne kontrole opisana kao proces, okvir ili funkcija se ne dotiče sistematskih koncepata (Mcshane, 2007). Obim izveštavanja o internoj kontroli se razlikuje među zemljama u skladu sa razlikama u vrednosti orijentacije sastavljača izveštaja (Aldridge & Colbert, 1994). Dalje, ekonomski i kulturološki faktori utiču na vrednosti revizije i interne revizijske prakse izveštavanja na neki način (Vanasco *et al.*, 1995). Što se tiče izveštavanja, ovo uključuje (Walker, 1996):

- sposobnost da pruži skoro svaku vrstu analize ili evaluacija;
- identifikovanje i kvantifikovanje poslovnih rizika;
- dodajući vrednost promovisanjem najboljih praksi na strateškom i operativnom nivou;
- poboljšanje informacija za planiranje i donošenje odluka u obliku SWOT analize (prepoznavanje snaga, slabosti, prilika i pretnji), PESTLE (političke, ekonomske, socijalne, tehnološke, pravne, i uticaji sredine na sistem) i drugih okvira;
- izlaz i mere performansi koje se odnose na životnu sredinu, zdravlje i bezbednost kao i finansijske aktivnosti.

Ukratko, sve što pomaže menadžmentu da obavlja svoje dužnosti je legitiman predmet za revizorsko izveštavanje.

Prema Članu 35, Zakona o računovodstvu, izveštaj o korporativnom upravljanju je deo godišnjeg izveštaja o poslovanju javnih društava. Pored ostalih elemenata, ovaj izveštaj sadrži i stavku pod nazivom „opis osnovnih elemenata sistema internih kontrola i smanjenja rizika pravnog lica u vezi sa postupkom finansijskog izveštavanja.” Izveštaj se odnosi na društva od javnog interesa koja su organizovana u pravnom smislu kao akcionarska društva i društva sa ograničenom odgovornošću. U tom kontekstu, uočava se da je posebna pažnja u korporativnom izveštavanju posvećena efikasnom upravljanju rizicima i važnosti interne kontrole u tom procesu, što joj daje strateško obeležje.

3. INTERNA REVIZIJA U FUNKCIJI EFIKASNOG STRATEŠKOG UPRAVLJANJA

3.1. Specifičnosti strateškog upravljanja u organizaciji

Strateški proces opisuje upravljačku aktivnost kao svojstvenu oblikovanju očekivanja i ciljeva i olakšavanju rada organizacije u postizanju zacrtanih ciljeva (Bilgi *et al.*, 2017). Strateški planovi su za svako preduzeće i organizaciju od nemerljive važnosti. Jedni su od stubova daljeg razvoja i uspeha i učestvuju u oblikovanju budućeg poslovanja. Interna revizija kao vid kontrolne metode u standardnom procesu svakog poslovanja je jedan od najznačajnijih alata za kontrolu organizacionog procesa, a tako i za kontrolu ispunjavanja koraka predviđenih strateškim planovima. U tom smislu, interna revizija ima ulogu u evaluaciji i proceni validnosti svih elemenata sadržaja strateškog plana, ali i ulogu u proceni da li se i u kolikoj meri segmenti planova poslovanja primenjuju u praksi (Korkmaz, 2020).

Neophodno je da svaka firma mora da ima službu interne revizije kako bi se osiguralo da računovodstveni sistemi pružaju efikasno sredstvo za evidentiranje i izveštavanje o finansijskim transakcijama, pružajući informacije o upravljanju i štiteći imovinu kompanije od prevara i pronevere (Achibong, 1993). U stvari, interna revizija podržava upravljanje i procese strateškog donošenja odluka u organizaciji, analizirajući različite postojeće sisteme upravljanja rizikom i naglašavajući oblasti koje bi se mogle pokazati problematičnim za organizaciju (Coetzee & Lubbe, 2013).

Fokusirani pregled postojeće literature je ukazao na to da razvoj u profesiji interne revizije ide na dva različita puta. Zabuna vezana za ulogu među revizorima je uobičajena, a strateško planiranje u funkciji revizije je veoma kompleksno kao rezultat. Funkciju interne revizije većina finansijskih rukovodilaca obično vidi kao najbolju praksu. Iako je uloga revizorskih grupa bila različita, većina je provela vreme baveći se zahtevima Sarbejns-Okslijevog zakona (*Sarbanes-Oxley Act-SOX*) iz 2002. godine.

Dakle, gde se tačno interna revizija uklapa u privatnu kompaniju ili neprofitnu organizaciju?

Institut internih revizora definiše internu reviziju kao „nezavisnu, objektivnu aktivnost uveravanja i savetovanja koja je osmišljena da doda vrednost i unapredi poslovanje organizacije.” „Ona pomaže organizaciji da ostvari svoje ciljeve donoseći sistematski, disciplinovan pristup za procenu i poboljšanje efektivnosti procesa upravljanja rizikom, kontrole i upravljanja” (IIA, 2015b). U prošlosti, interna revizija je imala reputaciju da se fokusira prvenstveno na finansijske izveštaje organizacije i interne kontrole koje direktno utiču na finansijske izveštaje. Ali to više nije istina. Savremene grupe za internu reviziju počinju da preuzimaju funkciju sve više „zasnovanu na riziku.” Upravni odbori i viši menadžeri se pitaju: „Koji su primarni rizici naše organizacije i da li smo pokriveni?”

Očigledno, neki od rizika su povezani sa obelodanjivanjem tačnih finansijskih izveštaja. Ali šta je sa strateškim, operativnim i finansijskim rizicima? Drugim rečima, grupe za internu reviziju počinju da se više fokusiraju na ono što bi zaista moglo „srušiti organizaciju.” Ovo postavlja pitanje: Kakva je tačno vrednost koju interna revizija pruža? Stoga, važno je razmotriti strateške i operativne ciljeve kompanije. Jedna od ključnih uloga menadžmenta je da osigura da su ovi ciljevi jasno saopšteni i da se preduzmu odgovarajuće taktike kako bi se osiguralo da su ciljevi ispunjeni. Pored toga, menadžment treba da bude svestan rizika sa kojima se organizacija suočava, a koji mogu da ometaju postizanje ovih ciljeva. Uticaj ličnosti

menadžera na ponašanje njihovih firmi, te pored ostalog i upravljanje rizikom, verovatno će biti direktniji u malim i srednjim preduzećima nego u većim firmama koje, generalno, imaju složenije i često pluralističke strukture odlučivanja (Bamberger, 1989).

3.2. Uloga revizije u obezbeđivanju korporativne odgovornosti

Praksa korporativnog upravljanja u organizacijama u poslednje vremese ubrzano razvija, a njen značaj se ističe širom sveta. Struktura bilo koje organizacije je dizajnirana da zadovolji potrebe najvišeg menadžmenta da meri i kontroliše različite aktivnosti koje čine celokupnu organizaciju. Struktura organizacije se obično prikazuje pomoću organizacione šeme (Wilson, 1974). Odbori direktora su odgovorni za upravljanje svojim kompanijama. Uloga akcionara u upravljanju je da imenuju direktore i revizore i da se uvere da postoji odgovarajuća struktura upravljanja. Odgovornosti odbora uključuju postavljanje strateških ciljeva kompanije, obezbeđivanje rukovođenja za njihovo sprovođenje, nadgledanje upravljanja poslovanjem i izveštavanje akcionara o njihovom upravljanju.

Tema korporativnog upravljanja u organizacijama javnog sektora zapravo registruje značajnu razliku između pažnje koju međunarodne institucije pridaju ovim pitanjima (Gnan *et al.*, 2011). Korporativno upravljanje dobija sve više na značaju u procesu upravljanja rizicima. Postoji mnogo različitih grupa rizika koji predstavljaju opasnost po upravljanje preduzećima, uključujući društvene rizike, etičke rizike, rizike okruženja, finansijske i operativne rizike. Interna revizija u ovom slučaju ima ulogu da osigura i pruži potporu u procesu upravljanja rizicima, a procena rizika igra važnu ulogu čak i u onim slučajevima kada ne postoji utemeljen plan procesa upravljanja rizicima u organizaciji (Ovidiu-Constantin *et al.*, 2010; Likierman, 2008). U procesu interne revizije procena rizika mora imati prednost.

Poslednjih godina razvila se intenzivna diskusija u vezi sa uvođenjem novih alata i kontrolnih sistema. U središtu pažnje su sistemi planiranja i kontrole, sistemi upravljanja ljudskim resursima i sistemi upravljanja učinkom, te razvoj analize mehanizama korporativnog upravljanja u pogledu njihovih odnosa kako sa eksternim akterima (zainteresovanim stranama), tako i sa internim akterima (menadžment) (Gnan *et al.*, 2011).

Upravljanje rizicima organizacija je proces planiranja, organizacije, upravljanja i kontrolisanja aktivnosti poslovanja u cilju smanjenja efekata rizika na kapital i dobitak. To je način planiranja puta poslovanja i korišćenja alata i tehnika kojima se ostaje na tom putu. Značaj interne kontrole za uspešnost poslovanja preduzeća je inicirao dizajniranje različitih modela (okvira) koji se odnose na internu kontrolu (Krstić & Đorđević, 2012). Najpopularniji vizuelni metod Komiteta sponzorskih organizacija (*Committee of Sponsoring Organizations*) je tzv. COSO kocka. Ovaj model pomaže u sagledavanju modela upravljanja rizicima organizacija u celini, a potom pruža osvrt i na pojedinačne delove modela.

U teškim vremenima, prevara i zloupotreba imaju tendenciju da eskaliraju, ali i tendenciju da postanu vidljiviji kako njihovo stalno prikrivanje postaje teže. Iako bi se moglo tvrditi da je interna revizija, stoga, vitalnija u dobrim vremenima kada se prevara i zloupotreba lakše prikrivaju, prikrivanje je i dalje problem u vremenima recesije, a istražna uloga interne revizije će verovatno biti zahtevnija u vremenima recesije. Zbog toga je zabrinjavajuće što Standardi interne revizije ne zahtevaju od internih revizora da poseduju veštine povezane sa istražiteljima prevara i zloupotreba (Chambers & Odar, 2015).

Interna revizija pruža veliki doprinos organizaciji kojoj služi, zahvaljujući dramatičnim promenama koje je doživela i koje su proširile njen opseg delovanja. Interna revizija se vrši od strane osoba unutar ili izvan organizacije, funkcioniše u različitim kulturološkim i pravnim okruženjima. Za profesiju interne revizije često se kaže da „korača po užetu” (Hanim *et al.*,

2005). Postoje brojni slučajevi da menadžer učestalo izvodi prevarne radnje kada ga revizor opskrbljuje informacijama. Pozadina ovog fenomena je strateška interakcija između revizora i menadžera (Fellingham et al., 1989). Ukoliko revizor pribavi revizijske dokaze, a menadžer ima jači podsticaj da izvrši prevaru, u tom slučaju revizor mora zauzeti čvršći stav ocenjivanja revizorskih dokaza kako bi predupredio menadžerovu nameru da čini prevaru (Ohta, 2009).

Interna revizija je važan deo strukture korporativnog upravljanja organizacijom. Naime, interni revizori treba da preuzmu aktivnu ulogu u podršci etičkoj kulturi organizacije, i na ovaj način mogu pomoći u otkrivanju zloupotrebe imovine organizacije u velikoj meri (Deloitte, 2010).

3.3. Analiza ključnih determinanti interne revizije

Moderna interna revizija se pojavila nakon industrijske revolucije u osamnaestom veku. Krajem devetnaestog i početkom dvadesetog veka došlo je do ubrzanog razvoja tržišne privrede, razdvajanja vlasništva i prava poslovanja preduzeća, osnivanja velikog broja akcionarskih kompanija i velikih industrijskih preduzeća u zapadnim zemljama, što je omogućilo viši standard upravljanja i veću ekonomsku odgovornost menadžera (Xiangdong, 1997).

Da bi bila efikasna, interna revizija mora da se usredsredi na rizike kada se pojave i da gleda dalje od rizika utvrđenih u godišnjem planu. U tom kontekstu, identifikovana su pitanja koja su ključna za određivanje determinanti interne revizije. *Prvo*: kako interni revizori postavljaju fleksibilan plan revizije koji se prilagođava promenama u profilu rizika organizacije? *Drugo*: u kojoj meri je interna revizija u mogućnosti da pruži integrisano uveravanje, ublažavajući na taj način ne samo buduće finansijske rizike, već i operativne, tehnološke, reputacione i pravne rizike koji su na pomolu, istovremeno procenjujući ukupnu efikasnost ovih kontrola ublažavanja? Dok neki regulatori i dalje pokazuju snažnu vezanost za to da interni revizori igraju ulogu kontrolne policije, buduća istraživanja mogu istražiti ulogu regulatora u ometanju interne revizije i sprečavanju njenog razvoja. Jedan od načina za postizanje agilnosti je upotreba tehnoloških inovacija.

Internim revizorima nedostaju relevantna informatička znanja i veštine. Stoga je bitno proširiti istraživanja u tom smeru, kako bi upotreba tehnoloških rešenja (npr. veštačka inteligencija i analitika blokčejna) mogla da poboljša efikasnost procene učinka. Prilikom identifikovanja ključnih determinanti interne revizije, bitno je imati u vidu pomeranja na tržištu rada interne revizije ka tome što bi se više podsticalo profesionalno sertifikovanje vezano za informacione tehnologije od tradicionalnog računovodstvenog sertifikovanja. Proširuje se istraživački fokus u polju utvrđivanja razlike između revizije informacionih tehnologija, primene tehnika rudarenja podataka i procesa u internoj reviziji, usvajanja tehnoloških inovacija i nivoa saradnje između funkcije interne revizije i funkcija IT timova u različitim industrijama.

Evaluacija odeljenja interne revizije važna je za nekoliko strana, uključujući: (1) eksterne revizore u njihovom planiranju revizorskih poslova; (2) menadžere višeg nivoa u proceni interne revizije, razvoju efikasnih sredstava za povezivanje sa internom revizijom, odlukama u vezi sa raspodelom resursa; i (3) revizorske odbore u njihovoj koordinaciji aktivnosti između internih i eksternih revizora i u njihovom praćenju poslovanja (Sen & Wallace, 1991). U tom kontekstu, određuju se i ključne determinante interne revizije.

Performanse odeljenja interne revizije treba ocenjivati na osnovu četiri perspektive: finansijska perspektiva, perspektiva kupaca, perspektiva učenja i rasta, i perspektiva internih poslovnih procesa (Kaplan & Norton, 1996). Misije odeljenja interne revizije treba navesti kao integrisani skup ciljeva i mera koji opisuju dugoročne pokretače uspeha. Mere učinka ne bi

trebalo da budu izabrane i ocenjene pojedinačno, nego ih treba vezati za internu misiju i ciljeve odjeljenja revizije. Navedeno je detaljnije prikazano u tabelama 1 i 2.

Tabela 1 pokazuje *Balanced Scorecard Mission Statement*, tako da se struktura ovog izveštaja može videti u nastavku:

Tabela 1. *Balanced Scorecard Mission Statement*

	Mere
<p>Finansijska perspektiva: <i>"Da bismo finansijski uspjeli, kako treba da izgledamo našim zainteresovanim stranama?"</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> • Uloga interne revizije koju posmatra komitet za reviziju ± broj različitih vrsta usluga će ostati konstantni ili doći do povećanja • Ukupni troškovi po revizoru ± uključena putovanja ± će ostati konstantni ili će se povećavati po stopi jednakoj ili manjoj od povećanja korporativne stope opštih troškova
<p>Perspektiva kupaca: <i>"Da bismo ostvarili našu viziju, kako treba da izgledamo našim kupcima?"</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> • Rezultati ankete o zadovoljstvu kupaca ± prosečna ocena će ostati konstantna ili će se povećati u odnosu na prosek iz prethodne godine. • Broj žalbi na reviziju ± će se smanjiti u odnosu na broj žalbi iz prethodne godine
<p>Perspektiva internog poslovnog procesa: <i>"Da zadovoljimo naše akcionare i kupce, koje poslovne procese treba da ističemo?"</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> • Broj velikih nalaza/preporuka revizije ± će biti veći od broja nalaza velikih revizija iz prethodne godine • Dani od završetka terenskog rada do izdavanja izveštaja ± u proseku će biti isti ili manji od proseka prethodne godine. • Procenat sprovedenih preporuka revizije ± za sve revizije će biti isti ili veći od procenta prethodne godine • Uštede troškova kao procenat ukupnog budžeta ± biće iste ili veće od procenta iz prethodne godine.
<p>Perspektiva učenja i rasta: <i>"Da bismo ostvarili našu viziju, kako ćemo održati svoju sposobnost da se menjamo i poboljšamo?"</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> • Sati obuke po internom revizoru ± će biti isti ili će biti povećani u odnosu na iznos iz prethodne godine • Prosečne godine revizorskog iskustva ± biće isti ili će se povećati u odnosu na prosečne godine revizije prethodne godine

Izvor: Ziegenfuss, 2000

U narednoj tabeli je predstavljen individualni okvir *Balanced Scorecard* za internog revizora:

Tabela 2. *Individualni okvir Balanced Scorecard za internog revizora*

	Mere
<p>Finansijska perspektiva: <i>"Da bismo finansijski uspjeli, kako treba da izgledamo našim zainteresovanim stranama?"</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> • Ukupni troškovi po revizoru ± uključena putovanja ± za revizije koje je izvršio interni revizor
<p>Perspektiva kupaca: <i>"Da bismo ostvarili našu viziju, kako treba da izgledamo našim kupcima?"</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> • Rezultati ankete o zadovoljstvu kupaca ± za revizije koje je izvršio interni revizor • Broj žalbi na reviziju ± za revizije koje je izvršio interni revizor
<p>Perspektiva internog poslovnog procesa: <i>"Da zadovoljimo naše akcionare i kupce, koje poslovne procese treba da ističemo?"</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> • Broj velikih nalaza/preporuka revizije ± za revizije koje je izvršio interni revizor • Dani od završetka terenskog rada do izdavanja izveštaja ± za revizije koje je izvršio interni revizor • Procenat sprovedenih preporuka revizije ± za revizije koje je izvršio interni revizor • Uštede troškova kao procenat ukupnog budžeta ± za revizije koje je izvršio interni revizor
<p>Perspektiva učenja i rasta: <i>"Da bismo ostvarili našu viziju, kako ćemo održati svoju sposobnost da se menjamo i poboljšamo?"</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> • Sati obuke po internom revizoru ± završene od strane internog revizora • Prosečne godine revizorskog iskustva ± za internog revizora

Izvor: Ziegenfuss, 2000

Interna revizija igra ključnu ulogu u proceni potencijalnih poslovnih rizika kompanija, koje bi trebalo uzeti u obzir prilikom strateškog planiranja i upravljanja strateškim i poslovnim ciljevima. Ovaj proces mora biti strogo koordinisan, jer nedostatak usaglašenosti organizacije departmana predstavlja glavni problem sa kojima se upravljački odbori susreću u procesu upravljanja rizicima. Osnova uloge interne revizije u ovom procesu zasniva se na njenoj sposobnosti da poveća sigurnost pri proceni ključnih rizika poslovanja (Jeffrey, 2008). Pored pojašnjavanja ciljeva poslovanja, jedna od dodatnih važnih uloga interne revizije je da meri sopstveni učinak, što je od ključne važnosti za dostizanje organizacionih ciljeva, uključujući i poslovanje sa visokim učinkom, rast, konkurentnost i dugoročnu održivost (Ramamorti & Siegfried, 2015).

U anglo-američkom modelu, upravljačke odluke donosi upravni odbor, dok je u nemačkom modelu strateška kontrola u domenu nadzornog odbora i strateško odlučivanje u domenu menadžmenta. Uprkos razlikama u upravljačkim organima, uloga interne revizije je očigledno promena u oba modela kako bi se obezbedila dobra interna revizija za sprečavanje lošeg ponašanja menadžmenta (Zaman Groff *et al.*, 2016).

Na efikasnost interne revizije utiču faktori poput (Arena & Azzone, 2009):

- karakteristika tima interne revizije,
- revizorskih procesa i aktivnosti, i
- organizacionih veza.

Isti autori ističu da je prisutno povećanje efikasnosti interne revizije, posebno kada:

- Raste odnos između broja internih revizora i zaposlenih.
- Izvršni direktor revizije ima dobru povezanost sa Institutom internih revizora.
- Preduzeće usvaja tehnike samoprocene kontrolnog rizika.
- Revizorski odbor učestvuje uključen u aktivnosti internih revizora.

Interna revizija je nezavisna, objektivna i osiguravajuća aktivnost sa ciljem povećanja vrednosti poslovanja i poboljšanja kvaliteta poslovanja organizacije (Sawyer & Dittenhofer, 1993). Budući da je nezavisna i objektivna, interna revizija pomaže organizaciji da postigne svoje ciljeve uspostavljanjem sistematskog, disciplinovanog pristupa za procenu i poboljšanje efikasnosti procesa upravljanja rizikom i kontrole poslovanja. Pre nego što se izvrši pravilna procena praksi interne revizije, mora postojati jasno razumevanje uloga koje se očekuju od interne revizije, kao i razumevanje njenog uticaja na njene prakse i efikasnost (Barrett, 1986). U poslovnom okruženju, menadžment je najvažniji činilac sistema interne revizije, jer se efikasnost prakse interne revizije može opisati kroz očekivanje rukovodstva.

Funkcija interne revizije ima širok pogled na sisteme i procese celog entiteta i razume rizike i kontrole. Fokusirajući se na proširene oblasti izveštavanja, koje su potrebne u integrisanom izveštavanju kao što su održivost i nefinansijske metrike, interna revizija može dati vredan doprinos u tom smislu (Engelbrecht *et al.*, 2018; Bananuka *et al.*, 2019b). U mnogim entitetima, funkcija interne revizije se fokusira na interne tokove informacija i usklađenost sa zakonima i propisima koji osiguravaju mogućnost revizije internih procesa i informacija (Jones & Solomon, 2010). Interni revizor bi mogao da proveri da li su kontrolni procesi primenjeni da bi se ispunili ciljevi subjekta i pružili pouzdane informacije (Maroun, 2017). Interni revizor bi takođe mogao da utvrdi da li su ciljevi na odgovarajući način formulisani. On može da pruži savete o dizajnu i bezbednosti informacionog sistema.

Uloge interne revizije u integrisanom izveštavanju mogu biti (Deloitte, 2011):

- Pružanje informacija u vezi sa politikama i učinkom za koje je interna revizija direktno odgovorna.
- Davanje garancije o procesima interne revizije.
- Davanje garancije da su principi i elementi sadržaja interne revizije okvira pravilno uzeti u obzir.

- Procena adekvatnosti procesa upravljanja, upravljanja rizicima i kontrola u vezi sa finansijskim i nefinansijskim kapitalom.
- Pružanje garancije o integritetu podataka.
- Praćenje napretka prema ciljevima koje su postavili oni koji su zaduženi za upravljanje.
- Pregled ključnih rizika i mogućnosti.

Kao legitimne uloge interne revizije sa zaštitnim merama mogu se navesti (Deloitte, 2011):

- Omogućavanje uspostavljanja i evaluacije mape osiguranja interne revizije.
- Zagovaranje uspostavljanja interne revizije.
- Omogućavanje dizajna sistematskog pristupa interne revizije.
- Osporavanje strategije izveštavanja organizacije.
- Dovođenje u pitanje razumnosti budućih projekcija.
- Podsticanje integrisanog mišljenja.
- Savetodavne usluge tokom faza pre implementacije interne revizije kako bi se olakšao dizajn adekvatnih kontrola.
- Uvid u proces stvaranja vrednosti organizacije.

Uloge interne revizije ne bi trebalo da imaju:

- Postavljanje nivoa materijalnosti.
- Nametnute procese izveštavanja.
- Donošenje odluka o strategiji integrisanog izveštavanja.
- Sprovođenje odgovora na rizik u ime menadžmenta.
- Odgovornost za interno izveštavanje.

Između funkcija interne revizije u dva sektora moguće su razlike, ali su aktivnosti interne revizije i interakcije sa eksternim revizorima često slične. Smatra se da oslanjanje na rad interne revizije od strane eksternog revizora dovodi do većeg smanjenja naknada za reviziju u privatnom sektoru u odnosu na javni sektor. Dalje, javne sektorske funkcije interne revizije imaju viši status od njihovih kolega u privatnom sektoru, gde više od trećine glavnih internih revizora izveštava finansijskog direktora (Goodwin, 2004).

3.4. Analiza postojećih modela interne revizije

Kako poboljšati upravljanje efektivnošću interne revizije i merenje u cilju promovisanja realizacije i poboljšanja efektivnosti interne revizije u organizacijama u javnom i privatnom sektoru, teško je pitanje sa kojim se suočavaju akademski i praktični krugovi kako u našoj, tako i u drugim zemljama. Neki od postojeći problema efikasnosti interne revizije u našoj zemlji su prepreke u sistemu revizije, veliki gubici i rasipanje, kao i zaostajanje sa inovacijama u reviziji. Neophodna je snažna podrška za dalju reformu sistema upravljanja internom revizijom, uspostavljanje jedinstvenog sistema merenja efektivnosti interne revizije u industriji, i jačanje sistema odgovornosti upravljanja standardom efikasnosti interne revizije.

Jedan od osnovnih zadataka internih revizora je da vode poslovne jedinice u skladu sa sistemom interne kontrole, fokusirajući se istovremeno na strateške poslovne ciljeve (Sawyer & Dittenhofer, 1996). Zadatak internog revizora je i da deluje u okviru profesionalnih dužnosti kako bi pomogao kompaniji u postizanju najkvalitetnijih rezultata i dugoročnih ciljeva. Budući da obim posla u kompanijama postaje sve veći, povećava se potreba za jasnim i konciznim smernicama koje se mogu lako usvojiti i slediti, bez obzira na oblast poslovanja, specijalnost revizije ili sektor. Današnja preduzeća se oslanjaju na sofisticiranu elektronsku tehnologiju u svakom aspektu svog poslovanja i zahtevaju blagovremene informacije za donošenje poslovnih

odluka. Stoga, odeljenje interne revizije mora da radi u cilju postizanja najviših poslovnih rezultata, a da bi se to postiglo, prakse interne revizije treba da funkcionišu na način koji je u skladu sa važećim profesionalnim standardima i ciljevima organizacije. Aktivnosti interne revizije obavljaju se u različitim organizacijama koje se razlikuju po svrsi, veličini i strukturi. Takve aktivnosti se sprovode i od strane osoba unutar, kao i od strane osoba izvan organizacije (Rezaee & Lander, 1993). Ove razlike mogu uticati na praksu interne revizije u svakom poslovnom okruženju.

U literaturi o teoriji opšteg sistema (*General System Theory - GST*) postoje dve različite perspektive ili paradigme koje nastoje da opišu, objasne i predvide prirodu ponašanja sistema. Dva pristupa se nazivaju „tvrđi” i „meki” sistemi modelovanja – *Hard Systems Modelling* – u daljem tekstu HSM, i *Soft Systems Modelling* – u daljem tekstu SSM. HSM sistemi imaju tendenciju da dominiraju u organizacijama sa autoritarnim zadacima, gde su profesionalna stručnost i specijalističke veštine veoma cenjene, npr. dobro uspostavljene hijerarhijski strukturisane birokratije. Nasuprot tome, SSM naglašava složenost, neizvesnost i iracionalnost koje su često povezane sa „sistemima ljudske aktivnosti” (Adams, 1993). Tabela 3. prikazuje mogući okvir za analizu u pomenutom kontekstu. Međutim, potrebno je dalje empirijsko istraživanje da se testira validnost HSM i SSM kao pristupa za analiziranje, upoređivanje i objašnjavanje situacija interne kontrole i prakse interne revizije u različitim oblicima, kao i veličinu organizacije u različitim sektorima privrede.

Tabela 3. Okvir teorije sistema za proučavanje interne kontrole i interne revizije

	Modeliranje „tvrđih” sistema		Modeliranje „mekih” sistema	
	Interna kontrola	Interna revizija	Interna kontrola	Interna revizija
Opis - neke karakteristike	Formalna i centralizovana struktura kontrole Veliki broj preventivnih i detektivskih kontrola Naglasak na finansijskim i računovodstvenim kontrolama	Plan revizije nametnut od strane najvišeg menadžmenta Naglasak na broju izvršenih revizija Fokus na identifikaciji grešaka i prevara Funkcija inspektorata	Konstruktivne/proaktivne kontrole Sistem interne kontrole dizajniran od strane korisnika Kontrola se koristi da bi se olakšalo samousavršavanje, a ne kažnjavanje	Usvojiti participativni pristup Obavljati savetodavnu uslugu Reaguje na ad hoc zahteve menadžmenta Naglasak na „kvalitetu” izvršenih revizija
Objašnjenje - neke karakteristike	Autokratski stil upravljanja Inertna kultura Formalizovane strukture (birokratija) Dobro uspostavljena organizacija Stabilno okruženje	Autokratski stil upravljanja Neverovatan menadžer revizije Pretežno osoblje obučeno za računovodstvo	Proaktivni stil upravljanja Inovativna kultura Neformalne strukture Nova organizacija Promena okruženja	Proaktivni stil upravljanja Samouvereni menadžer revizije Profesionalni revizorski tim, uključujući nefinansijsko i finansijsko obučeno osoblje
Predviđanje - neke karakteristike	Interne kontrole će kočiti inicijativu i promene Mnoge interne kontrole će verovatno biti suviše Održavanje interne kontrole će verovatno biti skupo Operativci mogu da zamere zbog rigidne kontrole i kontrole	Aktivnost interne revizije biće usko usmerena Druga odeljenja će verovatno zamertiti internoj reviziji Interna revizija će imati loše osoblje i patiti od lošeg morala Funkcija odvracanja interne revizije Interna revizija dopunjuje eksternu reviziju	Interna kontrola je prihvatljiva i stoga će verovatno biti efikasnija i efektivnija Interne kontrole motivišu ljude Interna kontrola pomaže ljudima da se „stvari dogode” Konsultacije mogu biti dugotrajne i skupe	Interna revizija će biti dobro poštovana Interna revizija će imati visok profil Interna revizija će pomoći ljudima da postignu stvari Interna revizija dopunjuje menadžment

Izvor: Adams, 1993

Kada je u pitanju savremeni model pozicioniranja interne organizacije u organizacijama, ističe se da postoji samo nekoliko istraživanja koji se bave ovom temom. Uglavnom se bave pojedinačnim predmetima istraživanja. Tako, uobičajeno se pažnja posvećuje internoj reviziji u javnom sektoru, internoj reviziji u organizacijama u privatnom sektoru itd. Pregledom i analizom baze istraživačkih radova, uočeno je da postoji mnogo modela koji pokazuju dinamiku funkcije interne revizije sa pristupom na makronivou, a za pozicioniranje organizacija u privatnom sektoru. Model pozicioniranja koji je u središtu pažnje ovog istraživanja je da se

dizajnira model koji se zasniva na pružanju opštih smernica i alata za procenu položaja bilo koje funkcije interne revizije, s jedne strane, i da poveća svest među zainteresovanim stranama, s druge strane.

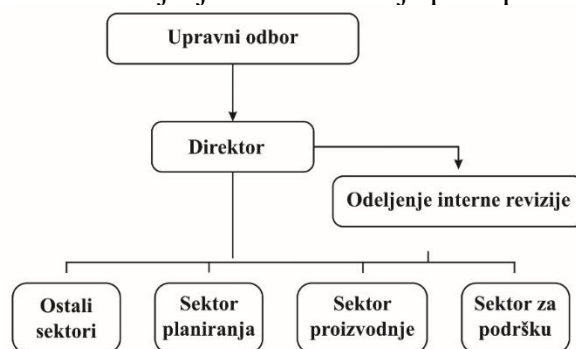
Kada se razmatra implementacija nekog sistema kontrola, potrebno je razmotriti i visinu troškova koje ovakva aktivnost zahteva. Primena sistema interne kontrole od strane firme može povećati njene troškove. Kada kompanije primenjuju internu kontrolu, moraju imati u vidu i pokriće troškova implementacije, kao što su obuka zaposlenih i restrukturisanje organizacionih procesa, dokumenata i procedura. Dodatni izazovi za firme u uspostavljanju sistema interne kontrole, uključuju troškove održavanja sistema upravljanja i provere sertifikacije trećih strana (Goedhuys & Sleuwaegen, 2013). Ovi troškovi, zauzvrat, mogu negativno uticati na profitabilnost preduzeća. Većina istraživanja vezana za implementaciju interne kontrole je obavljena u razvijenim zemljama u kojima se striktno poštuje zakon (Chalmers *et al.*, 2019). Posebno važno pitanje, kojem nije dovoljno posvećeno pažnje, jeste da li i kako organizacija može da koristi sisteme interne kontrole u funkciji poboljšanja finansijskih performansi u zemljama u razvoju.

Jedan od modela interne revizije zasnovan je na sistemu primene indeksa merenja efektivnosti interne revizije (Gaosong & Leping, 2021). Ovaj model merenja može se primeniti na upravljanje efektivnošću interne revizije i njegove aktivnosti merenja kako bi se promovisali realizacija i poboljšanje efektivnosti interne revizije s jedne strane, a s druge strane poboljšao naučni nivo interne revizije za posmatranu zemlju.

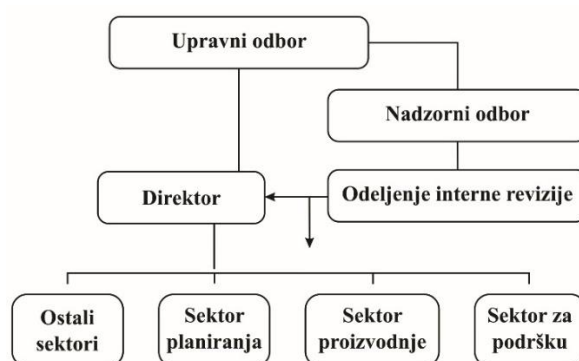
Pet osnovnih modela (Slike 5–9) uklapanja odeljenja interne revizije sa ostatkom organizacije, prilagođeni za stanje u domaćim organizacijama, predstavljeni su u nastavku (Enyue, 1997; Albrecht *et al.*, 1988).

Svaki od modela je zasnovan na realnim primerima iz prakse.

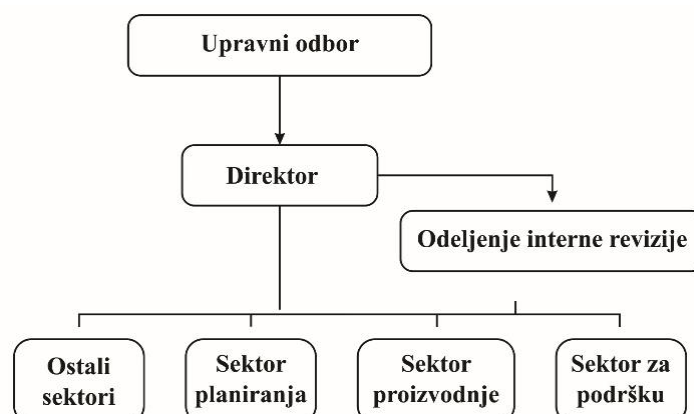
Slika 5. Model 1: Odeljenje interne revizije pod upravnim odborom



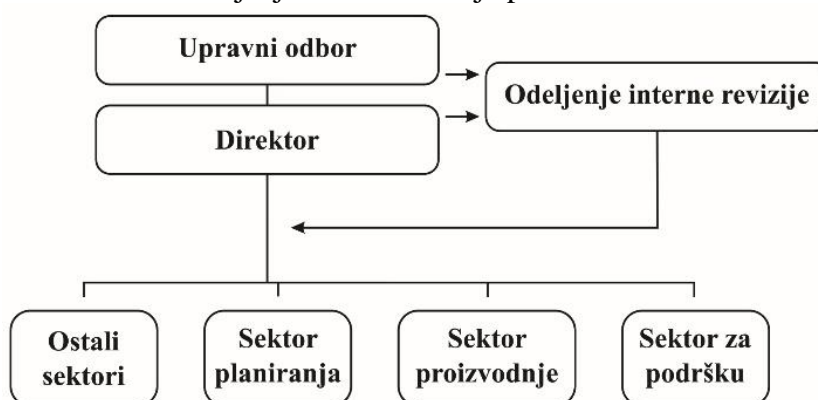
Slika 6. Model 2: Odeljenje interne revizije pod nadzornim odborom



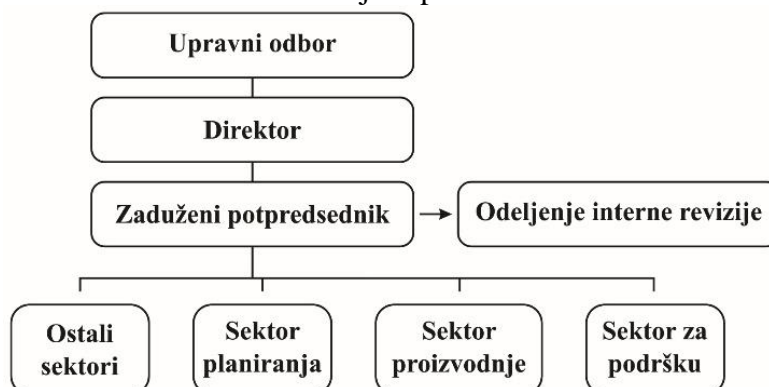
Slika 7. Model 3: Odeljenje interne revizije pod generalnim direktorom



Slika 8. Model 4: Odeljenje interne revizije pod dvostrukim rukovodstvom



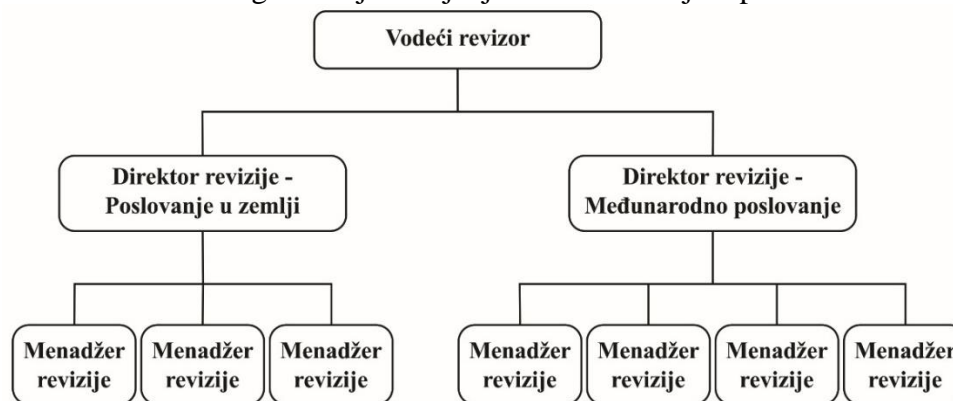
Slika 9. Model 5: Odeljenje interne revizije pod potpredsednikom zaduženim za finansijske poslove



Iz navedenih modela interna revizija odeljenje uživa manju nezavisnost kod modela 3 i 5. Pošto su pod vođstvom generalnog direktora ili potpredsednika, nisu u mogućnosti da vrše strogi nadzor nad svojom odgovornošću i operativnim ponašanjem. Ono što oni mogu da urade je ograničeno na vršenje rutinske revizije. Kakav god bio organizacioni model koji odeljenje interne revizije bira (akcionarsko društvo zahteva prvi model, dok društvo sa ograničenom odgovornošću može uzeti model po potrebi), treba da obezbedi relativnu nezavisnost i nesmetanu realizaciju svojih glavnih odgovornosti.

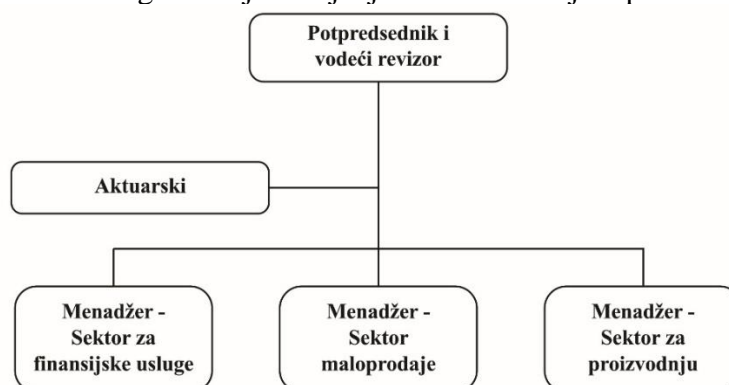
U nastavku su prikazani različiti profili funkcije interne revizije za 7 različitih preduzeća (Slike od 10 do 16) (prilagođeni primeri iz prakse i Albrecht *et al.*, 1988).

Slika 10. Organizacija odeljenja interne revizije – preduzeće 1



Na vrhu ove funkcije je vodeći revizor u čijoj nadležnosti su nadzor i politika. Rad interne revizije je podeljen u dve grupe: na poslovanje u zemlji i međunarodno poslovanje. Menadžerima revizije u domaćem poslovanju dodeljena je odgovornost za određene poslovne segmente. Revizorsko osoblje za svo domaće poslovanje je centralizovano u sedištu kompanije. Članovi osoblja se rotaciono po potrebi dodeljuju menadžerima revizije. Rukovodioci revizije za međunarodno poslovanje nalaze se na međunarodnim lokacijama.

Slika 11. Organizacija odeljenja interne revizije – preduzeće 2



Kao što je prikazano na prethodnoj slici, interna revizija u ovom preduzeću je organizovana duž tri funkcionalne oblasti kompanije: finansijske usluge, specijalizovana maloprodaja i proizvodnja. Potpredsedniku/vodećem revizoru izveštavaju rukovodilac sektora finansijskih usluga, menadžer sektora maloprodaje i menadžer sektora proizvodnje. Vodeći revizor nije obučen za reviziju, već radi kao menadžer i veoma je poštovan u preduzeću, a ima i eksplicitno poverenje generalnog direktora.

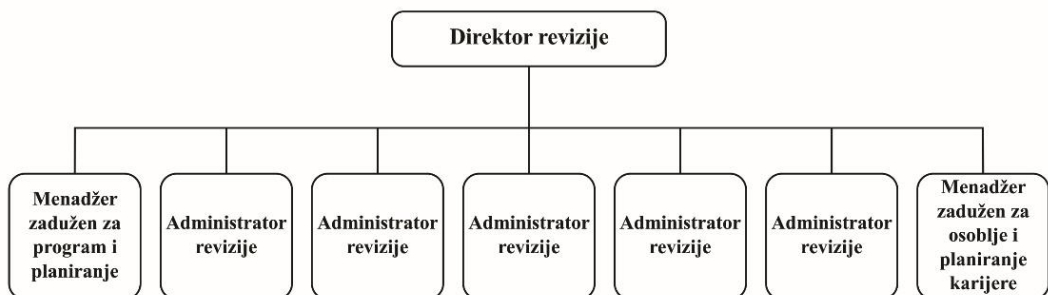
Vodeći revizor takođe služi kao potpredsednik kompanije i jedan je od dvanaest najboljih korporativnih službenika. Postoji značajna količina razmene informacija između vodećeg revizora i generalnog direktora. Interna revizija je veoma vidljiva u ovoj kompaniji, a poznato je da generalni direktor snažno podržava funkciju interne revizije. Vodeći revizor se zvanično sastaje šest puta godišnje sa revizorskim komitetom i jednom kvartalno sa generalnim direktorom. Vodeći revizor takođe šalje mesečni pisani izveštaj generalnom direktoru koji rezimira revizije i daje relevantne komentare u vezi sa njihovim nalazima i preporukama.

Sika 12. Organizacija odeljenja interne revizije – preduzeće 3



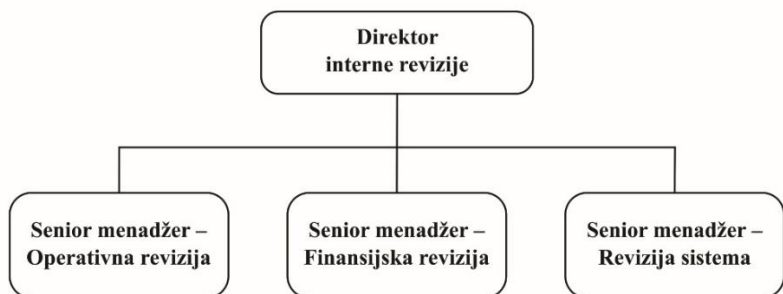
Organizacija funkcije interne revizije u preduzeću 3 prikazana na prethodnoj slici pokazuje da je na čelu vodeći revizor. Četiri osobe su direktno odgovorne vodećem revizoru - pomoćnik vodećeg revizora, menadžer operativne revizije, direktor međunarodne revizije i menadžer revizije informacionih sistema. Pomoćnik vodećeg revizora odgovoran je za usklađenost sa korporativnom politikom i za internu reviziju svih lokalnih poslovanja. Menadžer operativne revizije je odgovoran za pružanje usluga u celom preduzeću o operativnim pitanjima na osnovu zahteva. Za svu međunarodnu reviziju odgovoran je direktor međunarodne revizije. Menadžer revizije informacionih sistema je odgovoran za pružanje pomoći kod problema informacionih sistema u celom preduzeću, po potrebi. Tradicionalno, poziciju vodećeg revizora popunjavaju karijerni revizori. Vodeći revizor se posmatra kao čovek kompanije i veoma je poštovan na najvišim korporativnim nivoima.

Slika 13. Organizacija odeljenja interne revizije – preduzeće 4



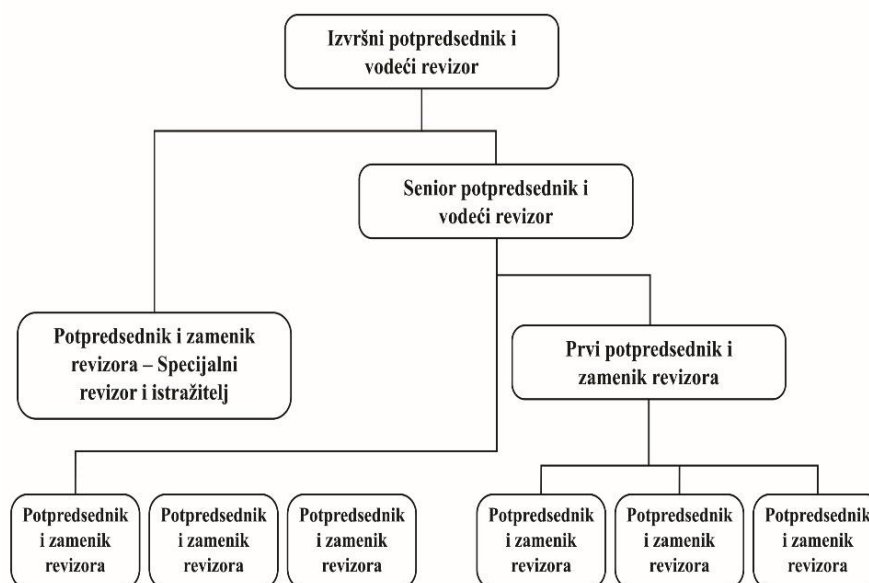
Kao što je prikazano na prethodnoj slici, rukovodilac interne revizije u preduzeću je direktor revizije. Direktor revizije pomažu menadžer programa i planiranja, pet administratora revizije i menadžer kadrova i razvoja karijere. Svaki administrator revizije ima odgovornost za sve revizije u određenim segmentima preduzeća. Položaj direktora revizije se smatra ekvivalentnim poziciji kontrolora. Nijedna pozicija interne revizije, uključujući direktora, ne smatra se karijerom. Umesto toga, oni su odskočna daska za pojedince visokog profila koji napreduju u organizaciji.

Slika 14. Organizacija odeljenja interne revizije – preduzeće 5



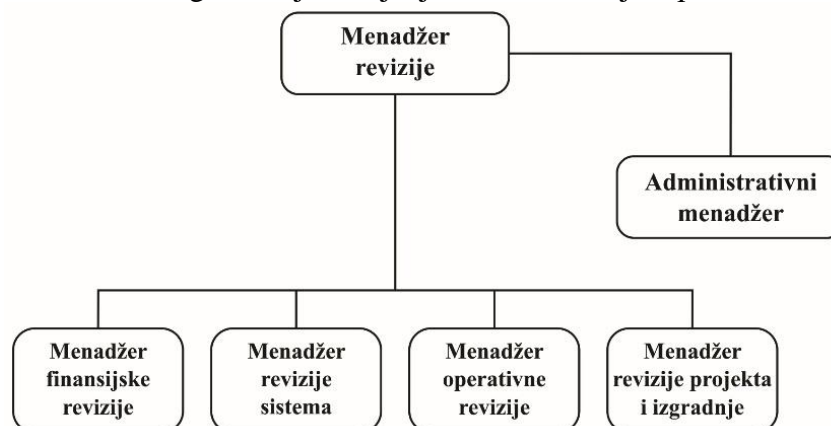
Organizacija odeljenja interne revizije prikazana na prethodnoj slici zasnovana je na podeli u tri funkcionalne oblasti: operativne revizije, finansijske revizije i revizije sistema, na čijem čelu se nalazi viši menadžer. Direktor revizije se ne smatra članom najvišeg menadžmenta. Odeljenje revizije stavlja veliki naglasak na rad revizije u oblastima finansijske i operativne kontrole. Preduzeće ima brojne ugovore sa eksternim dobavljačima, a glavna funkcija interne revizije je da pregleda ove ugovore i troškove izvođača. Pored toga, odeljenje za reviziju pregleda usklađenost sa aktuelnim propisima.

Slika 15. Organizacija odeljenja interne revizije – preduzeće 6



Kao što je prikazano na Slici 15, na čelu interne revizije je izvršni potpredsednik i vodeći revizor. Ova osoba je veoma uključena u svakodnevne poslove odeljenja. Vodećem revizoru izveštavaju viši potpredsednik i viši zamenik revizora. Pored toga, potpredsednik i zamenik revizora koji su odgovorni za posebne revizije i istrage, podnose izveštaje direktno vodećem revizoru. Višeg zamenika revizora izveštavaju prvi potpredsednik i zamenik revizora. Položaj vodećeg (vrhovnog) revizora je jedan organizacioni nivo iznad pozicije kontrolora. Neki aspekti operativne revizije su integrirani u proces revizije, ali najveći naglasak je na finansijskoj usklađenosti i internim kontrolama.

Slika 16. Organizacija odeljenja interne revizije – preduzeće 7



Kao što je prikazano na prethodnoj slici, rukovodilac funkcije interne revizije je menadžer revizije. Rukovodiocu revizije izveštava administrativni rukovodilac i četiri menadžera funkcionalnih oblasti. Administrativni rukovodilac je poseban pomoćnik rukovodioca revizije i nema linijska ovlašćenja. Četiri menadžera funkcionalnih oblasti uključuju menadžera finansijske revizije, menadžera revizije sistema, menadžera operativne revizije i menadžera revizije projekta i izgradnje.

Prikazani profili odeljenja interne revizije su baza osnovnih organizacionih okvira interne revizije. Usled čestih regulatornih i tehnoloških promena, organizaciona struktura i pozicioniranje interne revizije u organizacijama moraju da se istima prilagođavaju.

Funkcija interne revizije dobija sve veću pažnju kao važna komponenta vladinog finansijskog upravljanja i sredstvo za poboljšanje učinka državnog sektora. Nedavno je postignut konsenzus o tome koje standarde revizije vlade treba da ispune. Tvrdi se da na međunarodnom nivou postoji mnogo različitih modela za internu reviziju i možda će biti neophodno uzeti u obzir različite revizijske tradicije i različite institucionalne kapacitete kada se uvode mere za jačanje interne revizije u zemljama u razvoju. Potrebno je razmotriti glavna pitanja kojima se treba baviti u razvoju interne revizije u takvim zemljama i ponuditi okvir za uvođenje preko potrebnih reformi u ovoj oblasti (Diamond, 2002).

Kada su u pitanju nadležnosti i pozicije osoblja interne revizije u javnom sektoru, a objavljeni su na sajtu Ministarstva finansija, ističu se tri pozicije: interni revizor, viši revizor i rukovodilac interne revizije (Tabele 4–6):

Tabela 4. Nadležnosti i pozicija internog revizora u javnom sektoru

Opis posla	Interni revizor
Organizacioni deo	Interna revizija
Naziv radnog mesta	Revizor
Izveštava	Rukovodioca tima ili rukovodiocima interne revizije
Koordinira sa	Višim rukovodstvom, rukovodiocima unutrašnjih organizacionih jedinica, eksternim revizorima
Opis posla	<ul style="list-style-type: none"> • Obavlja poslove revizije i to reviziju sistema, reviziju uspešnosti poslovanja, finansijsku reviziju i reviziju usglašenosti; • Pruža savete rukovodstvu i zaposlenima; • Učestvuje u izradi nacrtu godišnjeg plana revizije; • Pridržava se profesionalnih i etičkih standarda. • Sačinjava periodične i godišnje izveštaje za poslove koje realizuje u izveštajnom periodu, obavlja i druge poslove po nalogu rukovodioca interne revizije.

Izvor: <https://mfin.gov.rs/o-ministarstvu/interna-revizija>

Tabela 5. Nadležnosti i pozicija višeg revizora u javnom sektoru

Opis posla	Viši revizor
Organizacioni deo	Interna revizija
Naziv radnog mesta	Viši revizor
Izveštava	Rukovodioca interne revizije
Koordinira sa	Višim rukovodstvom, rukovodiocima unutrašnjih organizacionih jedinica, eksternim revizorima
Opis posla	<ul style="list-style-type: none"> • Obavlja najsloženije poslove revizije i rukovodi revizorskim timom. • Rukovodi revizijama sistema, revizijama uspešnosti poslovanja, finansijskim revizijama i revizijama usglašenosti; • Pruža savete rukovodstvu i zaposlenima; • Učestvuje u izradinacrtu strateškog i godišnjeg plana revizije; vrši obuku, usmerava i vrši nadzor nad radom internih revizora. • Primenjuje profesionalne i etičke standarde. • Sačinjava periodične i godišnje izveštaje za poslove koje realizuje u izveštajnom periodu, obavlja i druge poslove po nalogu rukovodioca interne revizije. Samostalan je ikreativan u radu, sa sposobnošću samostalnog procenivanja i odlučivanja.

Izvor: <https://mfin.gov.rs/o-ministarstvu/interna-revizija>

Tabela 6. Nadležnosti i pozicija rukovodioca interne revizije u javnom sektoru

Opis posla	Rukovodilac interne revizije
Organizacioni deo	Interna revizija
Naziv radnog mesta	Rukovodilac interne revizije
Izveštava	Rukovodioca korisnika javnih sredstava
Koordinira sa	Rukovodiocem korisnika javnih sredstava, finansijskim rukovodiocem, višim rukovodstvom, rukovodiocima ostalih organizacionih delova, eksternim revizorima i Centralnom jedinicom za harmonizaciju Ministarstva finansija i privrede.
Opis posla	<ul style="list-style-type: none"> • Rukovodi i organizuje rad jedinice za internu reviziju. • Član je rukovodstva korisnika javnih sredstava. • Obezbeđuje najviši profesionalni nivo obavljanja interne revizije kao bitnog elementa upravljačke strukture. • Daje uputstava za obavljanje revizija sistema, revizija uspešnosti, finansijskih revizija i revizija usaglašenosti sa propisima; • Pruža savete rukovodstvu i zaposlenima; priprema i podnosi na odobravanje rukovodiocu korisnika javnih sredstava nacrt strateškog i godišnjeg plana interne revizije. • Nadgleda sprovođenja godišnjeg plana interne revizije i primenu metodologije interne revizije; • Vršiti raspodelu radnih zadataka internim revizorima i odobrava planove obavljanja pojedinačne revizije; • Omogućava stalnu obuku i prati rad internih revizora. • Obezbeđuje održavanje organizacionih i profesionalnih etičkih standarda. • Priprema izveštaje iz delokruga rada jedinice za internu reviziju; • Obavlja i drugenajsloženije zadatke u oblasti interne revizije po nalogu rukovodioca korisnika javnih sredstava. • Samostalan je i kreativan u radu, sa sposobnošću samostalnog procenjivanja i odlučivanja.

Izvor: <https://mfin.gov.rs/o-ministarstvu/interna-revizija>

Na osnovu Tabela 4–6 može se uočiti da su viši revizor i rukovodilac interne revizije i viši rukovodilac interne revizije kroz savetodavnu ulogu uključeni u upravljački proces u jednom delu, ali se ne vidi direktna veza u smislu saradnje sa strateškim menadžmentom.

Jedan od strateških modela (Gao & Zhang, 2018) je pokazao da ulaganje firme u sisteme interne kontrole ima pozitivne eksterne efekte u odnosu na slične firme. U fokusu ovog modela je strateška komplementarnost između odluka o manipulaciji. Menadžer više manipuliše ako očekuje da je verovatnije da će izveštajima sličnih firmi biti manipulirano. Bitno je istaći da manipulacija smanjuje informativnost izveštaja, što u krajnjoj liniji ima negativne implikacije na proces odlučivanja od strane različitih interesnih grupa.

Sajber napadi su poslednjih godina bez presedana. Od deset najvećih tehnoloških rizika koje je identifikovao Institut internih revizora (IIA), i sajber bezbednost i informaciona bezbednost rangiraju se kao dva najveća tehnološka rizika sa kojima se suočavaju firme (IIA, 2015a). U tom smislu se ističe da mnogi revizorski i upravni odbori imaju sve veća očekivanja od internih revizora u smislu razumevanja i procene sposobnosti organizacije u upravljanju rizicima povezanim sa sajber-bezbednošću (Deloitte, 2015). Pritom imaju relevantna i direktna očekivanja za povećanje nivoa profesionalizma revizora i obuka (Patton, 2005). Ovo očekivanje se proteže na regulatorno okruženje. Tako, u koncipiranju efikasnog modela interne revizije ne treba zanemariti faktor sajber bezbednosti. Zaštitni zidovi, zaštita od virusa i zaštita lozinki, kao i pregled i poboljšanje interne kontrole, često su korišćeni u borbi protiv prevare. Međutim, otkrivanje na osnovu uzoraka, rudarenje podataka, usluge forenzičkih računovođa i softver za digitalnu analizu ne koriste se često, uprkos postojanju visoke ocene o njihovoj efikasnosti.

Konkretno, upotreba usluga forenzičkih računovođa i digitalnih analiza u organizacijama bile su najmanje korišćene od bilo koje metode borbe protiv prevara, ali su imale najveću ocenu srednje efikasnosti (Bierstaker *et al.*, 2006). Nedostatak upotrebe ovih veoma efikasnih metoda može biti vođen prouzrokovan resursima kojima firma raspolaže.

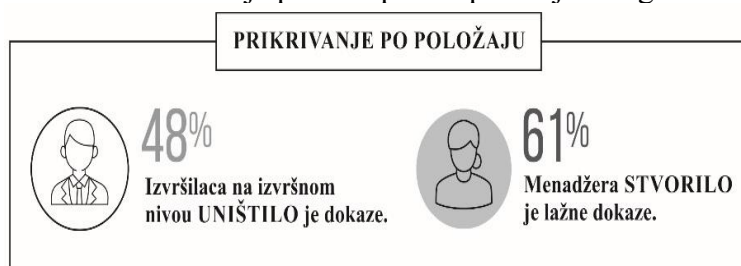
Još jedan bitan činilac koji treba uzeti u obzir kod koncipiranja efikasnog modela interne revizije, posmatrajući širi kontekst, jeste identifikovanje mogućih izazova i prepreka uključenju interne revizije u proces integrisanog izveštavanja (*Integrated Reporting Process – IRP*). Čini se da različite perspektive interne i eksterne revizije nisu bile jasno definisane. Međutim, i pored ove konstatacije, nesporno je da funkcije interne revizije imaju vitalnu ulogu u integrisanom izveštavanju, kao i da postoji potreba za istraživanjem i razumevanjem šta bi ta uloga mogla biti.

Posmatrajući kontekst koncipiranja modela efikasne interne revizije u organizacijama, potrebno je, pored ostalog, istražiti šta interni revizori vide kao potrebu za poboljšanjem u pogledu trenutne prakse poslovnog rizika za kontrolu prevara zaposlenih. Neke od uobičajenih praksi upravljanja rizikom od prevare zaposlenih su: obuka za upravljanje rizikom od prevare, razumevanje kako su poslovne procedure dizajnirane za upravljanje rizicima od nastanka prevarnih radnji, prepoznavanje osnovnih indikatora prevare, obezbeđivanje odgovarajućeg podsticaja zaposlenih u vidu nadoknade, prijavljivanje sumnji na prevaru i provera prošlosti kandidata za posao.

Najveća slabost u praksi upravljanja rizikom od prevara zaposlenih odnosi na pružanje obuke zaposlenima u njihovim programima upravljanja rizikom. Nijedna mera prevencije prevara nije važnija od onih koje uključuju zaposlene koji zapravo vode poslove organizacije (Zanzig & Flesher, 2011). Identifikacija i rangiranje nedostataka u praksama upravljanja rizikom od prevara zaposlenih može se koristiti da se napravi slučaj za rešavanje oblasti koje treba poboljšati, što je takođe važno uzeti u obzir prilikom izrade efikasnog modela interne revizije.

Istraživanje koje je sproveo Udruženje sertifikovanih istraživača prevara (*Association of Certified Fraud Examiners - ACFE*) za 2022. godinu, pokazalo je da vlasnici/lica na izvršnim pozicijama počine blizu tri puta brže prevarnu šemu nego zaposleni i menadžeri na pojedinačnom nivou. Takođe, 48% lica na izvršnom nivou je prikrilo dokaze, a 61% menadžera je sačinilo lažne dokaze (Slika 17).

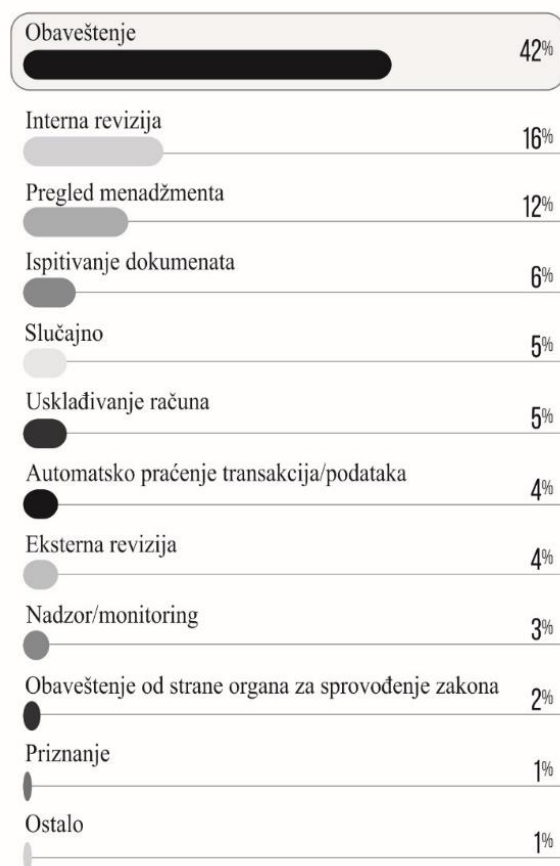
Slika 17. Prikrivanje prevare prema položaju u organizaciji



Izvor: ACFE, Occupational Fraud Update 2022: A REPORT TO THE NATIONS

Na Slici 18 su predstavljeni inicijalni načini idenitifikovanja prevara u poslovanju.

Slika 18. Način otkrivanja prevara u poslovanju



Izvor: ACFE, Occupational Fraud Update 2022: A REPORT TO THE NATIONS

Na prvom mestu je dojava (obaveštenje) – 42%, a od toga od: zaposlenih 55%, kupaca/klijenata 18%, anonimno 16%, dobavljača 10%, drugih 5%, vlasnika 3% i konkurenata 3%. Ovo ide u prilog tome da je potrebno još intenzivnije obučavati zaposlene u prepoznavanju prevara.

Model prevencije razvijen u jednom od radova (Peltier-Rivest, 2018) bavi se sa tri kategorije prediktora prevare: motivatori prevare, uočene prilike i nedostatak etike. Model prevencije bi trebalo da pomogne prilikom odvratanja od prevarnih radnji i unapređenja internih kontrola, kao i prilikom poboljšanja verovatnoće otkrivanja istih. Kvalitet i način na koji je interna kontrola delotvorna ili nedelotvorna, imaju značajan uticaj na finansijsko izveštavanje organizacija. Prema pomenutom modelu prevencije, organizacije treba da se bave rizikom od prevara dizajniranjem i primenom modela prevencije koji ublažavaju motivatore prevara, smanjuju uočene mogućnosti i poboljšavaju etiku. Potrebno je da organizacije u javnom i privatnom sektoru primenjuju modele koji se bave sprovođenjem delotvornih programa prevencije unutar organizacija i vladinih institucija, kako bi se mogli eliminisati koreni problema na ovom polju, odnosno kako bi se smanjili gubici kao posledica zloupotreba i prevarnih radnji na najniži mogući nivo.

Organizacije treba da razmotre odnos troškova i koristi prilikom ulaganja u visokoefikasne, ali potencijalno nedovoljno korišćene metode za sprečavanje ili otkrivanje zloupotreba i prevara u organizacijama, što bi predstavljalo jedan od najsnažnijih stubova zaštite sredstava od zloupotrebe i prevare, te smanjenja gubitaka. Dok troškovi mogu da izgledaju previsoki za male organizacije, takođe mogu biti značajne uštede od smanjenih gubitaka po osnovu zloupotrebe i prevare.

Rizik od prevare je inherentan bilo kom preduzeću i može se pojaviti u raznim segmentima poslovanja, a jedan od njih je segment nabavki (Venter, 2007). Pojava velikih

prevara u nabavci zahteva pažljivo upravljanje preduzećem, upravljanje poslovnim rizikom uz podršku internog revizora za rešavanje rizika od prevare kod nabavki, efikasno u okviru definisanog koncepta upravljanja rizicima preduzeća. U konceptualizaciji modela je potrebno, pored ostalog, poći od procesa upravljanja rizikom od prevara u nabavci koji će služiti kao sveobuhvatan okvir za *risk* menadžere i za interne revizore da ograniče izloženost preduzeća prevari u nabavci koliko god je to moguće.

Značaj interne kontrole u upravljanju korporativnim prevarama je nesumnjivo veliki. Stoga, važno je istaći da određeni faktori mogu uticati na efikasnost interne kontrole u procesima detekcije prevarnih korporativnih radnji. Jedan od takvih faktora su troškovi koji su uključeni u uspostavljanje i praćenje internih kontrola (uključujući funkciju interne revizije). Što je entitet složeniji i više kompjuterizovan, to će imati više troškova uspostavljanja i kontinuiranog funkcionisanja njegove interne kontrole. Međutim, ako se smatra da su troškovi takvih kontrola viši od njihove očekivane koristi (to je vrednost korporativne prevare koju treba sprečiti), jedino logično rešenje je da oni koji su zaduženi za upravljanje možda nerado uspostave takve kontrole. Drugo, interne kontrole postavljaju i nadgledaju ljudi za ljude. Takođe, koliko god savršeni i jaki sistemi interne kontrole mogu biti, ljudi ih mogu „zaobići”. Ovo može biti zbog uočavanja zaposlenih i kapitalizacije ljudskih grešaka (u fazama postavljanja ili praćenja internih kontrola, dosluha osoblja (posebno rukovodećeg osoblja), potpuno zaobilaženje ili prevladavanje kontrola od strane menadžmenta i, što je još gore, saučesništva revizora. Stoga je najbolji način upravljanja korporativnim prevarama putem preventivne kontrole usmerene na ljude. To uključuje ponudu osoblju konkurentne naknade i paketa, podržavajuće radno okruženje, izbegavanje postavljanja nerazumnih ciljeva vezanih za učinak i pozitivnih kontrolnih okruženja koje podržava viši menadžment i drugi zaduženi za upravljanje unutar korporacije. Ovo će smanjiti pojavu korporativnih prevara iz dva ugla. S jedne strane, to će poboljšati intrinzičnost zaposlenih i ektrinzičnu motivaciju, a s druge strane, poboljšaće nezavisnost revizora da rade nepristrasno, kompetentno i pošteno.

Pregledom literature uočeno je da postoje promene u aktivnostima koje obavljaju interni revizori. Sve veća složenost poslovnih transakcija, dinamičnije regulatorno okruženje i značajan napredak u informacionim tehnologijama rezultirali su mogućnostima i izazovima za interne revizore. Literatura ukazuje na promenu paradigme u aktivnostima koje obavljaju interni revizori. Zbog toga, od Instituta internih revizora (IIA) se očekuje da sprovodi odgovarajuće aktivnosti kako bi se na najbolji mogući način uticalo na promenljivo organizaciono okruženje ažuriranjem okvira profesionalne prakse. Posebno je važno uložiti mnogo napora u pripremu internih revizora za prošireni skup veština i znanja potrebnih za obavljanje revizija u budućnosti.

3.5. Evaluacija postojećih modela interne revizije

Pregledom i analizom postojeće akademske literature u segmentu izgradnje modela interne revizije uočena su zapažanja kao orijentir za koncipiranje budućih modela. Savremena interna revizija ima različite uloge u organizacijama: davaoci uveravanja, konsultanti, strateške uloge i dodavanje vrednosti na operativnom nivou, to su samo neke od uloga, a lista je svakako šira. Jedan od aspekata unutar organizacije gde interni revizori mogu da dodaju veliku vrednost jeste da utiču na kulturu i vrednosti organizacije. Štaviše, utvrđeno je da je funkcija interne revizije vitalno sredstvo za upravljanje i uspeh kompanije. Dobro funkcionisanje interne revizije može biti sredstvo za unapređenje kvaliteta korporativnog upravljanja i menadžmenta. Naime, i korporativno upravljanje i menadžment mogu povećati konkurentnost kompanije (Kontogeorgis, 2018).

Nadzorni odbor, izvršni menadžment, interni revizori i eksterni revizori smatraju se komponentama efikasnog korporativnog upravljanja (Stanišić, 2015). Na praksu interne revizije utiče nekoliko organizacionih varijabli, kao što su klijenti interne revizije, organizaciona podrška za funkciju interne revizije i status sistema interne kontrole. S jedne strane, aktivna interakcija sa senior menadžmentom (izvršni direktor i/ili finansijski direktor) vrše veliki uticaj na obim interne revizije i stimuliše dodatni fokus na formulisanje preporuka za dalje poboljšanje procesa i internih kontrola, pa čak i da se uključe u nekom obimu u odvojenim konsultantskim aktivnostima. Intenziviranje interakcija sa revizorskim odborom će uticati na poboljšanje rada interne revizije.

Uloga interne revizije je u podršci menadžmentu radi maksimizacije šansi i minimizacije pretnji po organizaciju (Stanišić, 2015). Od interne revizije se očekuje da poverenje nadzornog odbora, komiteta za reviziju i menadžmenta doprinese stalnom unapređenju strategije organizacije. U dinamičnom i konkurentnom okruženju je važno da funkcija interne revizije da svoj maksimalni doprinos. Revizorski odbor/komiteo ima nadzornu funkciju i on se osniva da bi obezbedilo pravilno funkcionisanje korporativnog upravljanja, a posebno da bi se obezbedio nadzor nad računovodstvenim i finansijskim izveštavanjem, sistemima interne kontrole kompanije i radom eksternih revizora, i pomaže upravnom odboru u drugim aktivnostima, posebno u savetodavnom delu.

Kvalitet interne revizije treba da ispuni svoju ulogu u pružanju vrednosti organizaciji i podržavanju njene reputacije (Sawyer, 1995). Kao takav, mora da proceni svoje performanse za kontinuirano poboljšanje ponuđenih usluga (Ziegenfuss, 2000). Uticaj kvaliteta interne revizije na performanse kompanije ima uticaj na agencijski odnos sa kompanijom, a to je pitanje koje nije detaljno proučavano od strane istraživača u privredama u razvoju, iako su revizijske usluge prepoznate kao jedan od efikasnih mehanizama koji se koristi za ublažavanje agencijskog problema, uočenog uglavnom između korporativnog menadžmenta i akcionara.

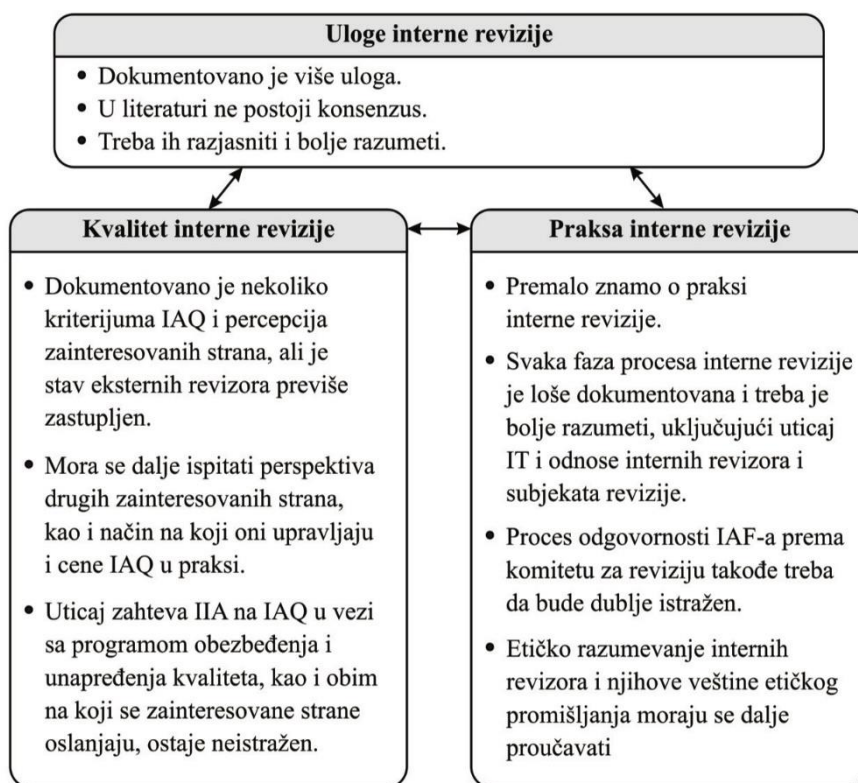
Sprovedena su različita istraživanja (Deloitte, 2011; PriceWaterhouseCoopers - PWC, 2003; 2010; Bota-Avram *et al.*, 2009) kako bi se preispitala strategija aktivnosti interne revizije, možda čak i za preispitivanje novog modela interne revizije. Sve je veće interesovanje za merenje i ocenjivanje učinka interne revizije, što će dovesti do veće pažnje u odabiru metoda za otkrivanje stvarnog nivoa učinka postignutog internom revizijom, kako kvantitativno, tako i kvalitativno. Sve više se diskutuje o dodatnoj vrednosti koju pružaju interni revizori, a takođe se sve više obraća pažnja na metode kojima se efikasnost interne revizije može pouzdano meriti i ocenjivati. Problem merenja efikasnosti funkcije interne revizije dobija sve više na važnosti, tako da se interna revizija mora suočiti s tim, te se pred nju stavlja značajan izazov koji se sastoji u pronalaženju najboljih i relevantnih metrika za merenje efikasnosti i performansi interne revizije i kvantifikovanje napretka u postizanju njenih ciljeva (Prawitt, 2003).

Funkcija informacione tehnologije je odgovorna za dizajniranje, implementaciju i održavanje mnogih kontrola nad poslovnim procesima organizacije (Abu-Musa, 2008). Napredak u informacionim tehnologijama kontinuirano čini kontrolne procedure zastarelim, tako da se „vrednost“ tradicionalne interne revizije može ozbiljno dovesti u pitanje (Tongren, 1997). Kako se IT promene dešavaju brzo, revizori moraju da drže korak sa novim tehnološkim promenama i njihovim uticajem na sistem obrade podataka njihove organizacije, s jedne, i na revizijske procedure, s druge strane. ERP sistemi (*Enterprise Resource Planning/Planiranje resursa u preduzećima*) strateški su se promenili ili uticali ne samo na uloge i funkcije interne revizije, već i na njeno okruženje. Naime, ERP integriše sve organizacione funkcije u jedan moćan sistem koji pokreće organizaciju u strateški gledano, i takođe predstavlja nove izazove za funkciju interne revizije (Madani, 2009). Ključni provajderi ERP softvera su *Oracle* i *SAP*. ERP sistem sa svojim integriranim ugrađenim kontrolama postaje tehnologija koja omogućava internim revizorima da održavaju efikasne kontrole nad poslovnim aktivnostima, uz

obezbeđivanje pouzdanih informacija o transakcijama, a sve u skladu sa ciljevima i zadacima organizacije.

U evaluaciji postojećih modela interne revizije korisno je imati u vidu strukturisani pregled literature. U tom okviru, na osnovu postojećeg akademskog znanja o internoj reviziji, predstavljena je Slika 19 koja ilustruje tri međusobno povezane centralne teme pregleda literature, kao i obrise opštih zapažanja o ovoj temi.

Slika 19. Pregled strukturisane literature interne revizije



Izvor: Roussy & Perron, 2018

* IIA – Institute of Internal Audit (Institut internih revizora); IAQ – Internal Audit Quality (Kvalitet interne revizije); IAF – Internal Audit Function (Funkcija interne revizije)

Moderna tehnika revizije, naime, kontinuirana revizija, mogla bi omogućiti funkcijama interne revizije da pruže kontinuirano i blagovremeno uveravanje upravljačkim telima. Međutim, revizori ne koriste ovu tehniku efikasno. U tom kontekstu ističe se da postojeći modeli interne revizije nisu u potpunosti uključivali razvoj strateškog okvira za planiranje interne revizije, koji integriše tradicionalne i kontinuirane tehnike revizije, što rezultira efikasnom i blagovremenom revizijom.

Da bi se obezbedila finansijska sigurnost preduzeća, potrebno je izgraditi sistem interne kontrole sa centrima odgovornosti, za šta je potrebno identifikovati pravce, subjekte kontrole, sistem finansijskih i ekonomskih parametara i kriterijume za procenu finansijske sigurnosti, rizike, kao i principe finansijske sigurnosti, u skladu sa specifičnostima poslovanja (Bakhtigozina *et al.*, 2018), a centri kontrole finansijske sigurnosti preduzeća mogu biti interni podsistemi menadžmenta (kadrovska služba, vrhovni nivo menadžmenta, služba interne kontrole, služba interne revizije). Zakon pravi razliku između stvarne prevare koja se vrši namerno, i konstruktivne prevare koja je slučajna (Elliot & Willingham, 1980). ACFE (2020a) naglašava da su slabosti interne kontrole bile odgovorne za otprilike polovinu prevara i sve

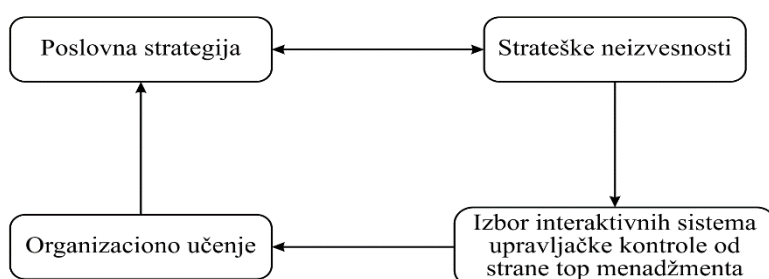
identifikovane kontrole protiv prevara u njihovoj studiji povezane su sa manjim gubicima od prevare i brže su u otkrivanju.

4. INTEGRISANI MODEL INTERNE REVIZIJE

4.1. Strateško upravljanje i interna revizija

Tokom poslednje dve decenije, sistemi upravljačke kontrole koncipirani su u smislu primene strategije preduzeća (Slika 20). Sistemi upravljačke kontrole koriste se ne samo za nadgledanje da li su ishodi u skladu sa planovima, već i za motivisanje organizacije da bude u potpunosti informisana o trenutnom i očekivanom stanju strateških neizvesnosti (Bilgi *et al.*, 2017).

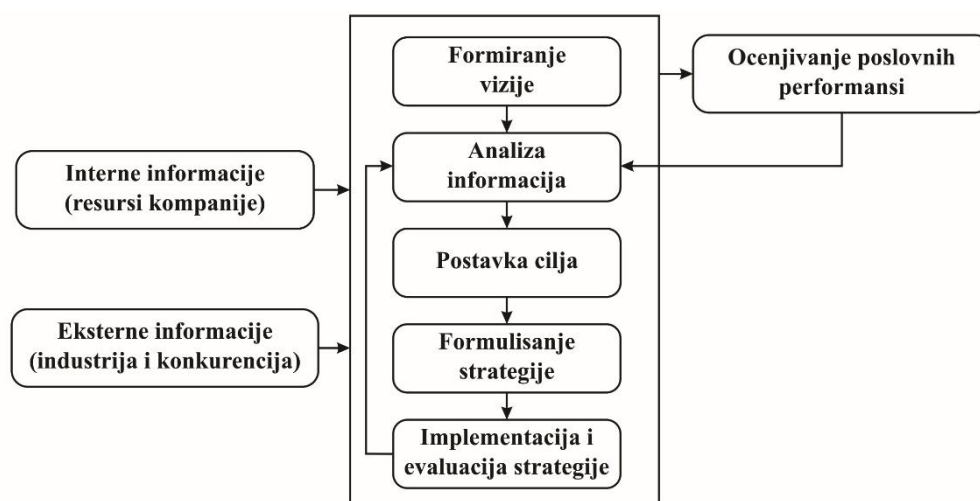
Slika 20. Strategija i upravljačke kontrole



Izvor: Bilgi *et al.*, 2017

Strateški menadžment se definiše kao proces izgradnje „sposobnosti” koji omogućava da preduzeće generiše vrednost za kupce, akcionare i društvo. Većina opštih modela strateškog upravljanja su slični po svojoj strukturi, a čine ih sledeće komponente: formiranje strateške vizije, analiza informacija, postavljanje ciljeva, formulisanje strategije; primena strategije i evaluacija učinka. Opšti proces strateškog upravljanja se koristi kao okvir za empirijsko proučavanje veza između poslovanja performanse, poslovni rast i strateško razmišljanje koje se dešava tokom procesa, što je predstavljeno na Slici 21.

Slika 21. Opšti proces strateškog upravljanja

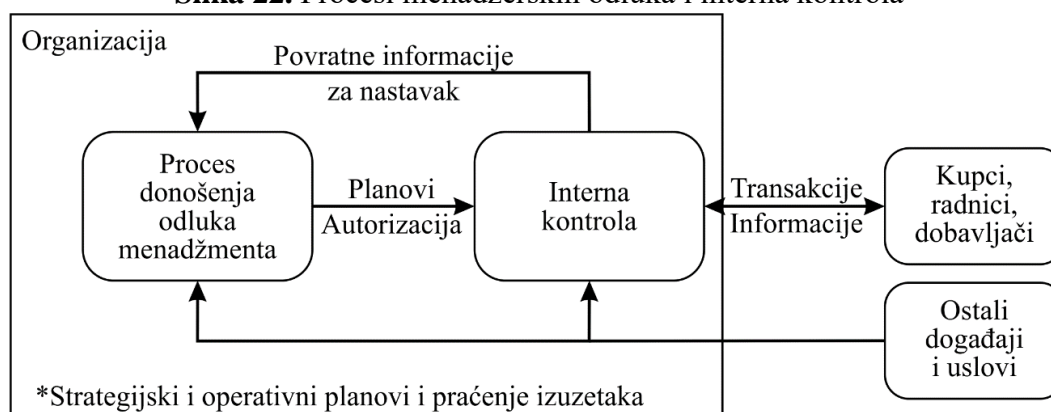


Izvor: Nuntamanopet *et al.*, 2013

Interna revizija je važan element upravljanja jer pruža usluge revizije za menadžere na svim nivoima, uključujući odbor direktora i revizorski odbor (IIA, 1990). Odgovornosti internog revizora su osiguravanje integriteta finansijskih i operativnih informacija i izveštaja, da se organizacija pridržava zakonskih propisa, statuta, politika poslovanja i u skladu sa raspoloživim finansijskim instrumentima i da deluje efikasno i ekonomično, kao i da ciljevi kompanije budu ostvareni uz istovremenu zaštitu njene imovine. Revidirana definicija interne revizije ukazuje da obim revizorskog rada uključuje ocenu i poboljšanje efikasnosti procesa upravljanja preduzećem, jer novi koncept interne revizije očekuje da interna revizija efikasno i ekonomično funkcioniše u organizacionim aktivnostima i kontrolama, osim što je potrebno da pomogne u upravljanju i donošenju odluka na visokom nivou (IIA, 2000a). Teoretičari iz domena strategije, kao i akademska zajednica sa fokusom na upravljačko računovodstvo i kontrolu, zastupali su stav da sisteme kontrole treba razlikovati u skladu sa strategijom preduzeća (Bruggeman & Van der Stede, 1993).

Slika 22 ilustruje odnos između procesa donošenja upravljačkih odluka i interne kontrole. Kao što je prikazano na slici, interna kontrola ima nekoliko ulaza, kao što su informacije o transakcijama sa klijentima, radnicima i dobavljačima, poput prihoda od prodaje, platnog spiska i ugovora, drugi događaji i uslovi, poput nove regulative ili prirodne katastrofe, druge interne informacije, kao i informacije o upravljačkim odlukama poput planova i ovlašćenja. Interna kontrola priprema sve ove informacije za procese menadžerskih odluka i utiče na odluke koje donosi menadžment (Pfister, 2011). Sposobnost ljudi da ispune svoje odgovornosti i donošenje odgovarajućih odluka značajno se oslanja na kvalitet informacija koje dobijaju. Nasuprot tome, organizacija može lako da uđe u pogrešan smer ako su informacije koje ljudi dobijaju nepotpune, netačne ili manipulativne. Efikasna interna kontrola ljudima u organizaciji pruža odgovarajuće, pravovremene, tačne i dostupne informacije. Interna kontrola doprinosi donošenju odluka pružajući informacije kako za normalan tok poslovanja, tako i za rešavanje operativnih pitanja, nepoštovanje standarda ili druga kršenja politike i protivpravne radnje.

Slika 22. Procesi menadžerskih odluka i interna kontrola



Izvor: Pfister, 2011

Adekvatna interna kontrola obično se zasniva na sposobnosti menadžera da delegiraju odgovornosti sa razumnim uverenjem da će se zaista dogoditi ono što očekuju. Savremeno razumevanje interne kontrole u poslovanju je sistemski orijentisano. U praksi je odgovornost svih zaposlenih - od rukovodstva koje osmišljava, sprovodi i održava kontrole, do osoblja koje izvršava različite kontrolne aktivnosti, uključujući računovodstvo, finansijsko i drugo izveštavanje. Međutim, menadžeri igraju vodeću ulogu. Moraju razviti interne kontrole za svaku aktivnost u organizaciji za koju su odgovorni (Bilgi *et al.*, 2017).

S jedne strane, naučnici se slažu u tome da adekvatne interne kontrole povećavaju efikasnost aktivnosti obezbeđenja pouzdanosti informacija i usklađenosti sa zakonom (Chalmers *et al.*, 2019; Lawson *et al.*, 2017). Interne kontrole omogućavaju menadžerima da otkriju nedostatke u njihovim sistemima i dobiju adekvatne informacije za predlaganje blagovremenih prilagođavanja, kao i donošenje odgovarajućih odluka da se prilagođavaju okruženju, postižu ciljeve i rešavaju probleme poslovnih procesa, poput neefikasnog poslovanja i nedostatka resursa (Chalmers *et al.*, 2019). Interne kontrole koje su često integrisane u korporativno upravljanje i sveukupne sisteme upravljanja, zapravo su integracija aktivnosti, mera i kontrolnih mehanizama unutar preduzeća, kako bi se minimizovali ili sprečili potencijalni rizici (Vu & Nga, 2021). Shodno tome, u kontekstu sve većih prevara, kao i poslovnih neuspeha, preduzeća su počela sve više da se fokusiraju na interne kontrole i upravljanje poslovnim aktivnostima, sa ciljem poboljšanja efikasnosti kontrole odbora direktora i akcionara.

Pomeranje fokusa sa propisa i usklađenosti na performanse i planiranje (strateško planiranje) povećalo je priznanje da se mehanizmi korporativnog upravljanja moraju strateški fokusirati na relevantna pitanja. Potreba za efikasnim praćenjem obima izloženosti rizicima svojstvenim poslovnoj strategiji promovisala je prepoznavanje važnosti funkcije interne revizije i revizorskih procedura zasnovanih na riziku (Zainal Abidin, 2017). Uloga funkcije interne revizije je da ispuni potrebu praćenja ponašanja menadžmenta i efikasnost organizacionih sistema. U tom smislu, nedavno je metodologija revizije usvojila pristup interne revizije zasnovan na riziku. Kao takva, primena sistematskog pristupa interne revizije trebalo bi na kraju olakšati efikasnije obavljanje aktivnosti interne revizije. Pored toga, važno je identifikovati kritične faktore uspeha aktivnosti procene rizika u fazi planiranja revizije.

Na osnovu gledišta korporativnog upravljanja, intelektualni kapital je suštinski povezan sa sistemom upravljanja internom kontrolom, ograničavajući prevarne aktivnosti. Drugim rečima, postojanje materijalne interne kontrole utire put za prevarno ponašanje. U tom smislu, strukturni kapital, osim toga i druge komponente intelektualnog kapitala kao što su ljudski kapital (zapošljavanje obrazovanih radnika), relacioni kapital (uspostavljanje dobre veze između eksternih strana kao što su revizori i interne strane kao što je menadžment), mogu značajno poboljšati efektivnost mehanizma korporativnog upravljanja.

Intelektualni kapital se smatra najvrednijim resursom, te ako se njime dobro upravlja, može pozitivno doprineti unapređenju finansijskih performansi. Postoji negativan i značajan odnos između intelektualnog kapitala i njegovih komponenti, uključujući efikasnost ljudskog kapitala, strukturnog kapitala, relacionog kapitala, i *customer* kapitala, s jedne strane, i prevare u finansijskim izveštajima, s druge strane. *Customer* kapital predstavlja vrednost odnosa sa kupcima i doprinos ove vrednosti budućim izgledima za rast. To znači da se ulaganjem u intelektualni kapital i njegove komponente smanjuje veličina prevare u finansijskim izveštajima preduzeća (Duffy, 2000).

Svaki lider koji je svesno umešan u prevaru može imati najbolju nameru za organizacije, ali namera je iz pogrešnog razloga. Kompanije kao što su *Enron*, *Barings Bank*, *Tyco Limited* su među uobičajenim slučajevima u kojima su lideri izazvali propast njihovih kompanija (Zahari *et al.*, 2020). Tendencija da se pokaže prevarno ponašanje zavisi od moralnih kodeksa i ličnih osobina. Menadžeri koji uspostavljaju dobre veze između interne i eksterne strane, neophodni su za poslovni uspeh. Uz čvrste moralne kodekse, verovatnije je da će obezbediti dugoročno i trajno bogatstvo za preduzeća i legitiman profit svih zainteresovanih strana. Ulaganje u intelektualni kapital sprečava menadžere da budu angažovani oko prevarnog finansijskog izveštavanja, posebno kada takvi angažmani mogu značajno da unište imidž preduzeća. S druge strane, potrebno je imati u vidu da se ulaganje u komponente intelektualnog kapitala može koristiti kao alibi za pokrivanje nezakonitih aktivnosti kompanije. Primera radi, mogla bi se uspostaviti dobra veza sa kupcima i drugim zainteresovanim stranama kako bi to

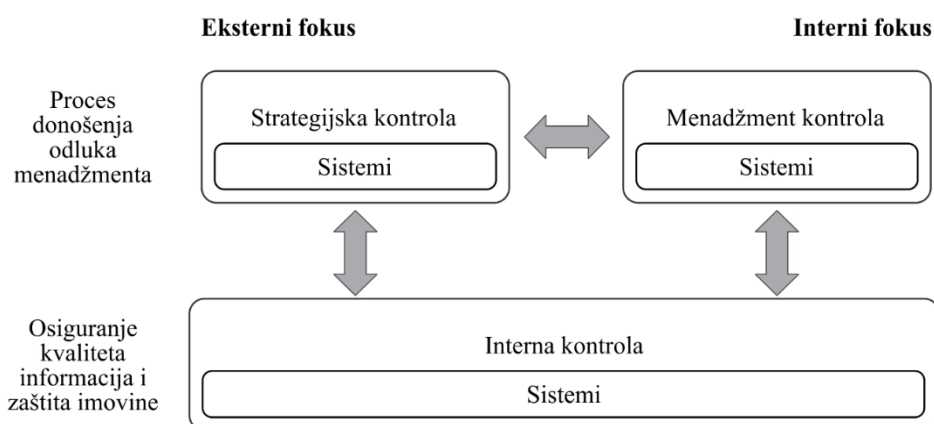
odvuklo pažnju korisnika od nelogičnih ishoda finansijskih izveštaja. Danas, interakcija kroz razmenu informacija između preduzeća i njihovih zainteresovanih strana dobija sve veći značaj u okviru tržišta kapitala. U tom smislu se ističe da obelodanjivanje informacija o intelektualnom kapitalu kao vrste dobrovoljnog obelodanjivanja predstavlja relevantan faktor za privlačenje investitora (Beretta *et al.*, 2019). Visokokvalitetna revizija se koristi za sprečavanje prevara u finansijskim izveštajima (Salehi *et al.*, 2020b).

4.2. Faktori koji utiču na razvoj strategije

Strateški položaj preduzeća odnosi se na to kako se preduzeće takmiči na tržištima, tj. na karakteristike proizvoda i tržišta koje je preduzeće odabralo da bi se razlikovalo od svojih konkurenata i steklo konkurentsku prednost. Strategija interne revizije mora biti fokusirana na koncept dodate vrednosti za rad u okruženju. U tom kontekstu, potrebno je imati u vidu da se uloga interne revizije menjala kroz vreme. Na nju je značajno uticala promena regulative, razvoj informacionih tehnologija i ekonomske promene u okruženju.

Strategija organizacije i ulaganje u internu reviziju usklađuju se sa njenim mestom na konkurentnom tržištu. Slika 23 prikazuje odnos između strateške, upravljačke i interne kontrole. Kao temelj svih ostalih sistema upravljanja, interna kontrola je ilustrovana pri dnu slike. Interna kontrola pruža razumne garancije da su informacije na kojima se gradi bilo koji sistem u organizaciji pouzdane i da se imovina štiti. Kvalitet informacija, koji pruža interna kontrola, ulazi u sisteme strateške i upravljačke kontrole i gradi temelj za svaku formalnu i neformalnu stratešku i upravljačku odluku. Interna kontrola, upravljačka kontrola i strateška kontrola međusobno su povezane, ali im se fokusi razlikuju. U središtu pažnje interne kontrole je obezbeđivanje razumne sigurnosti za kvalitet informacija i zaštitu imovine, ali ona ne može sprečiti preuzimanje strateških i operativnih odluka koje su, retrospektivno gledano, pogrešne. Odluke da menadžment deluje na određeni način i koje radnje treba preduzeti su izvan interne kontrole. Procesi donošenja odluka u menadžmentu deo su strateške kontrole i upravljačke kontrole.

Slika 23. Međusobni odnos strateške, upravljačke i interne kontrole



Izvor: Pfister, 2011

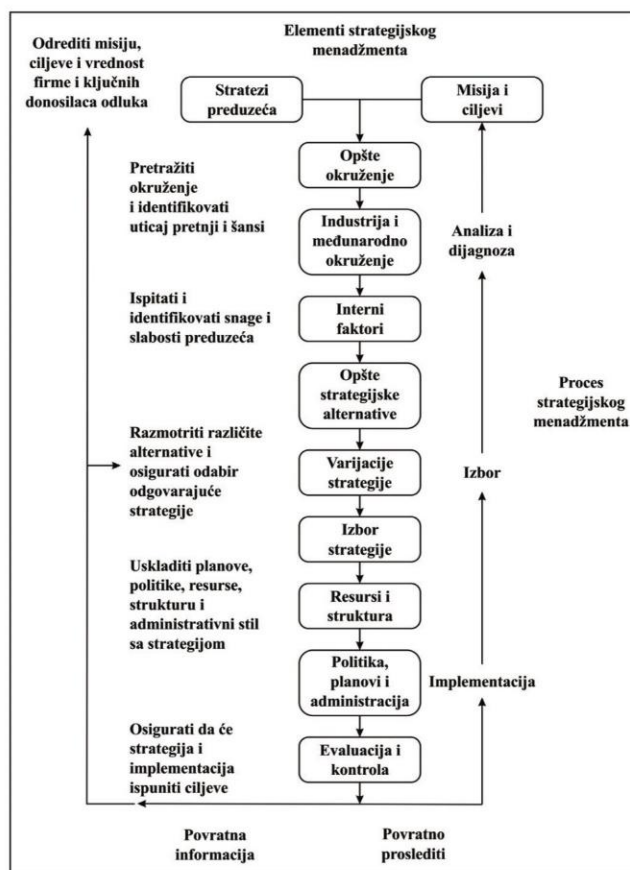
Dobro upravljanje zadržava odgovornost prema investitorima, pomaže u privlačenju i zadržavanju zaposlenih i direktora sa integritetom, čini preduzeće atraktivnim saveznikom, stvara podršku zajednice i motiviše performanse zainteresovanih strana. Interni revizori mogu da (Balkaran, 2021):

1. Budu „eho” za odbor i više rukovodstvo u vezi sa rizikom, upravljanjem i kontrolom.
2. Sarađuju i koordiniraju sa drugim pružiocima usluga kako bi izbegli ili ograničili dupliranje i preklapanje. Testiranje istih rizika i kontrola od strane više pružalaca uverenja je neefikasno i stvara zamor vlasnicima procesa.
3. Procene kritične poslovne inicijative koje se sprovode kao deo strateškog plana kompanije, pomažući da se doprinese dugoročnom uspehu organizacije.
4. Postanu partneri sa menadžmentom. Primena strateških partnerstava u područjima kao što su analiza podataka i robotika može dati bolje rezultate.
5. Osiguraju da su informacije odbora (finansijske, operativne, performanse, usklađenost, održivost itd.) koje se koriste za donošenje strateških i drugih odluka potpune i tačne.

Korporativno upravljanje je ključni element koji pomaže organizaciji da odiše pozitivnom percepcijom u smislu načina na koji se rukovodi ispunjavanjem zakonskih i regulatornih zahteva. Uprkos sve većem fokusu na internu reviziju, bilo je ograničenih istraživanja o važnosti ove funkcije. IIA svakako vidi cilj interne revizije kao podršku i jačanje mehanizama upravljanja u organizaciji i procenu i poboljšanje efikasnosti upravljanja i kontrole rizika (IIA, 1999). Ovo sugerise da je vrednost interne revizije kao dela strukture upravljanja na operativnom nivou, a ne kao deo strukture nadzora „višeg nivoa”. Većina istraživanja o efektivnosti interne revizije odnosi na percepcije eksternog revizora i da li eksterni revizor koristi rad internog revizora.

Praksa strateškog menadžmenta sastoji se od četiri osnovna elementa: formulisanja strategije, implementacije, evaluacije i kontrole (Wheelen & Hunger, 2002). Na Slici 24 predstavljen je opšti model strateškog menadžmenta.

Slika 24. Opšti model strateškog menadžmenta



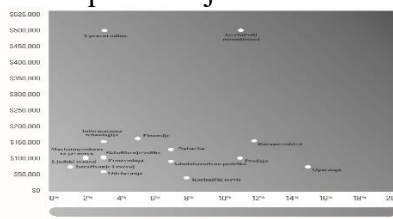
Izvor: Jauch & Glueck, 1988

Strateško planiranje se ne bavi budućim odlukama, već budućim uticajem sadašnjih odluka. Namera mu je da razvije poslovnu filozofiju koja stalno razmatra buduće rezultate trenutnih odluka. Obično je strukturisano tako da povezuje strateške planove, planove srednjeg dometa i planove kratkog dometa sa operativnim planovima. Strateško upravljanje i planiranje će se desiti kada se integrišu strateško i operativno donošenje odluka unutar organizacije, kao i ciljevi i procesi na svim nivoima (Appelbaum, 1991). Imajući u vidu prethodnu sliku kojom se ilustruje praksa strateškog menadžmenta, može se sagledati mesto interne revizije u ovom modelu, a to je u segmentu koji se odnosi na dijagnostifikovanje šansi i opasnosti preduzeća u funkciji sticanja konkurentske prednosti kao i u segmentu evaluacije i kontrole radi podrške efikasnom upravljanju organizacionim rizicima.

Kao rezultat promena u organizacionim potrebama, tehnologiji i složenosti aktivnosti i sistema organizacije, priroda usluga koje se traže od internih revizora se tokom godina transformisala sa naglaska na tradicionalnu/reviziju usklađenosti, gde je nezavisnost bila ključna paradigma, na ulogu koja dodaje vrednost u kojoj se partnerstvu sa menadžmentom pridaje veći značaj (Getie Mihret & Zemenu Woldeyohannis, 2008). U današnjem poslovnom svetu, organizacije moraju stalno da budu upoznate koji su to novi načini za ostvarivanje konkurentske prednosti. Strateško upravljanje ljudskim resursima odnosi se na doprinos sistema i procesa ljudskih resursa performansama organizacije. Pronicljivi menadžeri gledaju dalje od očiglednog u oblasti koje se ranije nisu smatrale potencijalnim izvorima konkurentske prednosti (Callaghan, 2018). Interna revizija i upravljanje ljudskim resursima su dve takve oblasti, a kada njih dve formiraju strateško partnerstvo, stvara se potencijal za značajan uticaj na finansijski učinak organizacije. U tom kontekstu se ističe značaj razvoja modela strateškog upravljanja koji će internoj reviziji dati stratešku ulogu, što će imati pozitivan uticaj na kvalitet i efikasnost strateškog plana.

Sve češće se terete upravni odbori svih vrsta kompanija po pitanju odgovornosti za delotvornost sistema interne kontrole svojih organizacija, kako bi se promovisalo efikasno korporativno upravljanje. Upravni odbor i izvršni/viši menadžment kao departmani se smatraju kritičnim poljima za nastanak profesionalnih prevara (Slika 25). Stoga, posebno je važno naglasiti da funkcija interne revizije igra ključnu ulogu u pružanju pomoći odboru u izvršavanju njegovih upravljačkih odgovornosti. Korporativno upravljanje predstavlja mnogo različitih stvari u zavisnosti od organizacije u kojoj se ono primenjuje. „Efektivno korporativno upravljanje osigurava uspostavljanje dugoročnih strateških ciljeva i planova, i da postoji odgovarajuća struktura upravljanja i upravljanja za postizanje ovih ciljeva; istovremeno osiguravajući da struktura funkcioniše kako bi održala integritet organizacije, ugled i odgovornost prema svojim relevantnim biračima” (IIA, 2002). U ovom slučaju se čini da postoji jaka veza između korporativnog upravljanja i internih kontrola, posebno interne revizije. Interna revizija može imati ključnu ulogu u podršci odboru u obezbeđivanju adekvatnog nadzora internih kontrola, te na taj način čini sastavni deo korporativnog okvira upravljanja organizacijom.

Slika 25. Pozicije departmana prema najvećem riziku od profesionalnih prevara



Izvor: ACFE, Occupational Fraud Update 2022: A REPORT TO THE NATIONS

Izvršni i viši menadžment učestvuju sa svega 11% od ukupnih slučajeva profesionalnih prevara, ali je prema iznosu, načelno gledajući, ovo veoma rizično područje.

Ključna uloga interne revizije je da pomaže odboru i/ili njegovom revizorskom komitetu u izvršavanju upravljačkih odgovornosti na sledeće načine (Florea & Florea, 2013):

- Pregledom kontrolne kulture organizacije, posebno „ton na vrhu”.
- Objektivnom procenom postojećeg okvira rizika i interne kontrole.
- Sistematskom analizom poslovnih procesa i povezanih kontrola.
- Pregledom postojanja i vrednosti imovine.
- Generisanjem informacija o velikim prevarama i nepravilnostima.
- *Ad hoc* pregledima drugih područja zabrinutosti, uključujući neprihvatljive nivoe rizika.
- Pregledom okvira usklađenosti i specifična pitanja usklađenosti.
- Pregledom operativnih i finansijskih performansi.
- Davanjem preporuka za efikasnije i efektivnije korišćenje resursa.
- Procenom ostvarenosti korporativnih ciljeva i zadataka.
- Davanjem povratne informacije o poštovanju vrednosti organizacije i kodeksu ponašanja/etičkog kodeksa.

„Revizorski odbor je savetodavni komitet upravnog odbora od koga se očekuje da obezbedi nadzor nad finansijskim izveštavanjem, upravljanjem rizicima, internom kontrolom, usaglašenošću, etikom, upravljanjem, internim revizorima i eksternim revizorima” (Stanišić, 2006). Jačanje interne revizije može da poboljša uslove poslovanja kompanije, ali i da blagovremeno otkrije probleme koji postoje unutar kompanije i efikasno ih kontroliše.

Prema istraživanju koje je sprovedla Ernst & Young, 75% ispitanika veruje da njihova funkcija interne revizije ima pozitivan uticaj na njihove ukupne napore za upravljanje rizikom, kao i da su ključni prioriteti interne revizije (Tripathi, 2019):

- Unapređenje procesa procene rizika.
- Poboljšanje sposobnosti praćenja rizika koji se pojavljuju.
- Postati relevantniji za postizanje poslovnih ciljeva organizacije.
- Smanjenje ukupnih troškova funkcije interne revizije bez ugrožavanja pokrivenosti rizika.
- Identifikovanje mogućnosti za uštedu troškova u poslovanju.

4.3. Relevantne revizije u funkciji strateškog upravljanja

U kombinaciji sa metodom kritičke analize najnovijih publikacija i različitih članaka i studija u međunarodnoj literaturi korićena je analiza slučaja koja je opisivala prakse interne revizije koje su nedavno koristile vodeće međunarodne kompanije i organizacije u javnom sektoru. Interna revizija treba da osigura da se poslovanje organizacije vodi na uredan i efikasan način. Bez obzira na to da li je reč o organizacijama u privatnom ili u javnom sektoru, trebalo bi da se upuste u promovisanje najekonomičnije, najefikasnije i najefektivnije upotrebe resursa u ostvarivanju politike upravljanja. Zbog svega navedenog, potrebno je utvrditi ključne metode koje bi se mogle koristiti za najrelevantniju procenu performansi interne revizije. Dakle, izgradnja metodologije istraživanja bila je usredsređena na identifikovanje potencijalnih odgovora na pitanja:

- Koje metode su relevantnije za merenje učinka interne revizije?
- Koje su glavne karakteristike prakse interne revizije koje koriste vodeće međunarodne kompanije i organizacije u javnom sektoru za merenje i ocenjivanje efikasnosti?

U procesu pronalaženja rešenja za probleme koji se odnose na merenje učinka interne revizije, istraživani su visoko ocenjeni članci i drugi radovi, izveštaji i preporuke, kombinujući proces dokumentacije s procesom posmatranja materijalizovani u svoja dva oblika: participativni i neparticipativni. Konačno, izvršena je sinteza najrelevantnijih metoda i tehnika koje bi se mogle koristiti kao smernice za procenu efikasnosti interne revizije.

Savremena interna revizija je nicala i razvijala se u procesu uspostavljanja tržišne privrede i savremenog sistema preduzeća. S brzim razvojem proizvodne tehnologije, širenjem operativnog obima i velikim organizacijama sa mnogo menadžerskih nivoa, šefovi kompanija nisu mogli direktno da vrše nadzor, pa su im bili potrebni predstavnici sa punim radnim vremenom da to rade umesto njih (Guoming, 1997). Ovi predstavnici su vršili nadzor nad radnom efikasnošću, finansijskim položajem, operativnim rezultatima i finansijskim stanjem u sprovođenju operativnih odluka, ciljeva i politika i o tome su izveštavali rukovodioce preduzeća.

Interni revizori imaju za cilj da pruže značajne liderske i tehničke doprinose u kreiranju, implementaciji i praćenju, kao i evaluaciji programa i projekata radi rešavanja potrebe za kontrolom i drugim politikama upravljanja za planiranje razvoja i donošenje odluka zasnovanih na dokazima u menadžmentu organizacija. Oni bi trebalo da osiguraju razumno poštovanje organizacionih politika i procedura od svih zainteresovanih strana u organizaciji, kao i da primene reviziju vrednosti za novac kroz poboljšanje odgovornosti, transparentnosti u procesima nabavke i stvore pouzdane i efektivne mere interne i druge kontrole i drugih mera kontrole menadžmenta.

Interni revizor treba da pokaže sigurnim potpunost i tačnost evidencije organizacije, osigura usklađenost sa zakonskim zahtevima, bude u stanju da proceni revizijske dokaze u smislu dovoljnosti, relevantnosti i pouzdanosti, i redovno dostavlja blagovremene i sveobuhvatne izveštaje menadžmentu (Izedonmi & Olateru-Olagbegi, 2021).

U danima globalne ekonomske krize postaje jasno da će važnost interne revizije u preduzećima biti sve veća. Razvijanjem veština identifikovanja ključnih rizika, posebno onih koje proizilaze iz globalnog ekonomskog pada, interna revizija se smatra ključnim elementom u borbi za suzbijanje negativnih efekata aktuelne ekonomske krize, ali i za prevenciju druge takve negativne pojave. Interna revizija sada ima priliku da promeni svoju ulogu u procesu upravljanja rizikom u viši strateški ishod koji bi sprečio buduće katastrofe ove vrste, ali će takođe učiniti da preduzeće posluje efikasnije.

Sve veća odgovornost interne revizije u prevenciji različitih kriznih događaja je veoma dobra. Međutim, poznato je da mnoga odeljenja interne revizije u domaćim organizacijama nisu uspela da pruže razuman nivo uveravanja o efektivnosti upravljanja rizikom. Potencijalni uzroci mogu biti ili interna revizija kojoj nije pridat adekvatan značaj upravljanja rizikom, ili internim revizorima nije bilo dozvoljeno da postavljaju prava pitanja ili su ignorisani, ili su preporuke koje su oni dali u cilju poboljšanja strategije upravljanja rizikom potpuno ignorisane od strane menadžmenta preduzeće. S druge strane, čak i ako bi se interna revizija vršila uz maksimalnu efikasnost evaluacije efektivnosti upravljanja rizikom, ne bi bila u stanju da spreči krizu bez podrške celokupnog menadžmenta i komisija za reviziju preduzeća.

Interna kontrola i kompetentnost ljudskih resursa odnose se na finansijsko izveštavanje (Magdalena *et al.*, 2022). Slabe interne kontrole će dovesti do lošeg kvaliteta finansijskog izveštavanja. Drugi faktor koji takođe utiče na finansijsko izveštavanje je kompetentnost ljudskih resursa, te se u tom kontekstu ističe da je važno uspostaviti i izgraditi najbolju kompetentnost ljudskih resursa u upravljanju finansijskim izveštavanjem.

4.4. Uticaj integrisanog modela interne revizije na poboljšanje rada organizacije

Interna revizija treba da uspostavi pogled na celu organizaciju koji joj omogućava da formira mišljenje o stanju kontrolnog okruženja, kao što su unutar i između poslovnih jedinica, funkcije, procesi i nadležnosti. Da bi se poboljšala efikasnost revizije, potrebno je da se tehnologija iskoristi tokom revizije i administrativnih procesa, kao i upravljanje znanjem. Pored toga, potrebno je uspostaviti brze i efikasne mehanizme za praćenje aktivnosti i rešavanje pitanja koja zahtevaju pažnju višeg menadžmenta. Ova funkcija takođe treba da ima uspostavljene mehanizme za dobijanje nezavisnih povratnih informacija zainteresovanih strana, da bude predmet redovnog pregleda njene efikasnosti od eksternih strana i da ima jasne i merljive kriterijume učinka. Od interne revizije se očekuje da proizvede jasne, blagovremene i efektivne izveštaje za pojedinačne revizije i za ključne aktere koji identifikuju i osnovne uzroke i posledice problema (Holt, 2012).

Za izgradnju integrisanog modela interne revizije potrebno je imati u vidu podelu interne revizije na tri procesa (Bolek *et al.*, 2015):

1. Proces pripreme interne revizije.
2. Proces izvršenja interne revizije.
3. Proces evaluacije interne revizije.

Prednost ove podele je veća jasnoća i čitljivost. Druga prednost je moguća upotreba procesa pripreme i evaluacije interne revizije u bilo kojoj organizaciji, dok proces interne revizije može biti promenljiv. Međutim, osim poštovanja različitih zadataka i aktivnosti u procesu revizije, organizacija i revizori mogu napraviti brojne greške na koje treba ukazati (Bolek *et al.*, 2015):

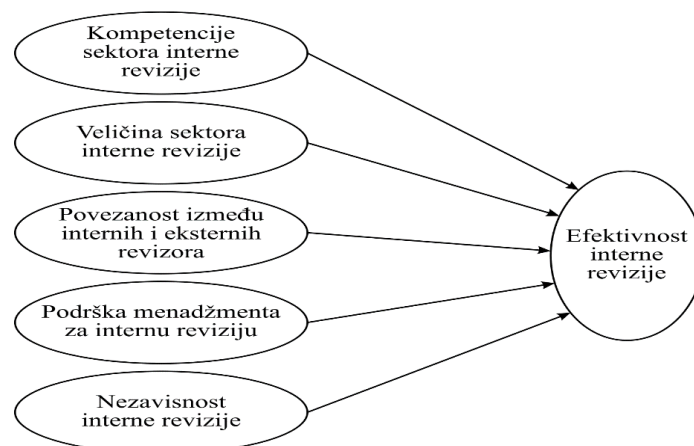
- Formalizam (revizija se vrši kao obaveza, revizija se vrši samo *pro forma* itd.).
- Nemogućnost uvažavanja značaja revizija od strane najvišeg rukovodstva (delegiranje ovlašćenja i odgovornosti za sistem kvaliteta na niže grane).
- Birokratija u revizijama i korektivnim merama (preterani obim i sadržaj revizije).
- Komplikovane procedure (komplikovan način sprovođenja revizije, koji obeshrabruje subjekte revizije i revizore).
- Nedovoljna motivacija revizora (revizija kao neprijatna obaveza, slaba finansijska motivacija revizora).
- Nejednaki kriterijumi prilikom revizije odgovornosti menadžmenta (strah od otkrivanja neslaganja).
- Kažnjavanje za nalaze revizije.

Kao što se može videti na Slici 26, činioci koji imaju značajan uticaj na efektivnost interne revizije za podršku strateškom menadžmentu su:

- Kompetencije sektora (ili drugog organizacionog oblika) interne revizije.
- Veličina sektora (ili drugog organizacionog oblika) interne revizije.
- Povezanost između internih i eksternih revizora u organizaciji.
- Podrška (strateškog) menadžmenta za internu reviziju.
- Nezavisnost interne revizije kao jedan od važnijih činioca.

Sve navedene činioce je potrebno pažljivo razmotriti prilikom kreiranja integrisanog modela interne revizije, kako bi primena modela imala pozitivne efekte na povećanje efikasnosti poslovanja organizacije.

Slika 26. Činioci efektivnosti interne revizije za podršku strateškom menadžmentu



Izvor: rad autora

Postoje razna pitanja koja bi trebalo pažljivo razmotriti kod kreiranja integrisanog modela interne revizije:

- Kako modelovati procenu revizijskog rizika?
- Pored razumevanja standarda i tehničkih veština, možda je i najvažnija sposobnost da revizor može realno prosuđivati, tako da se postavlja pitanje, koji obrasci faktora rizika povećavaju rizik od značajnih pogrešnih prikazivanja?
- Šta je ono što utiče na to koliko brzo i verovatno će se poslovni rizici organizacije prevesti tako da pogrešno prikažu rizike?
- Budući da je procena rizika u najboljem slučaju složena, a u najgorem slučaju približna, kako je moguće modelovati rizik od greške revizijskog prosuđivanja?
- Koje mere predostrožnosti bi pomogle kako bi se osigurala tačnost procene rizika i efikasnost revizorskih postupaka koje je potrebno dizajnirati?

Kada je u pitanju pozicioniranje, ključno pitanje je kako se odeljenje interne revizije doživljava u organizaciji, odnosno kako se integrisalo u poslovnu strukturu? Aktivnosti interne revizije sa najboljim učinkom imaju vidljivost u različitim funkcionalnim oblastima i poslovnim jedinicama, što omogućava holistički pogled na organizaciju. Interna revizija treba dobro da razume poslovnu strategiju i povezane rizike i da bude spremna da stvori kontrolno okruženje i infrastrukturu koja podržava strategiju. Drugim rečima, interna revizija mora biti više od upravljačko-kontrolne istražne snage organizacije, usredsređena isključivo na funkcije usklađenosti. Više rukovodstvo i drugi u celoj organizaciji moraju da prepoznaju internu reviziju kao funkciju koja pruža izazov za kvalitet (tj. identifikovanje pitanja kojih menadžment već nije svestan, uzroke kršenja kontrole i mogućnosti za poboljšanje dizajna kontrole, kao i trendove u rizicima i kontrolama u celom preduzeću).

Interna revizija treba da bude strukturisana tako da omogući održavanje nezavisnosti i objektivnosti, uz održavanje odnosa sa poslovnim jedinicama i sveobuhvatno razumevanje njihovog rada. Čvrsti odnosi na najvišim nivoima ne mogu se potceniti. Na primer, izvršni direktor revizije i njegovi ili njeni direktni izveštaji treba da imaju direktne i čvrste odnose sa članovima odbora, operativnim rukovodiocima i višim rukovodstvom. Štaviše, interna revizija mora uspostaviti jake odnose sa ključnim eksternim akterima - posebno sa regulatorima i eksternim revizorima - da bi ostala efikasna.

Istraživanje KMPG kompanije je otkrilo da vodeće funkcije interne revizije igraju integralnu ulogu u upravljačkoj strukturi kao „treća linija odbrane”, a njihova uloga je široko shvaćena u celoj organizaciji i jasno je usklađena sa ključnim akterima.

5. METODOLOGIJA ISTRAŽIVANJA

5.1. Struktura upitnika i promenljive istraživanja

Za prikupljanje podataka korišćen je upitnik pripremljen i primenjen u elektronskom obliku. Upitnik je strukturisan iz nekoliko segmenata koji su uključivali definisana pitanja i date moguće odgovore, pitanja sa da/ne (dihtomna skala) i pitanja na dopunu. U prvom delu upitnika su pripremljena pitanja koja se odnose na podatke o ispitanicima po osnovu odabranih relevantnih obeležja:

- (a) pol,
- (b) godine starosti,
- (c) nivo obrazovanja,
- (d) trenutna pozicija,
- (e) broj godina na najvišoj navedenoj trenutnoj radnoj poziciji,
- (f) broj godina provedenih u procesu interne revizije,
- (g) predviđeni broj godina u procesu interne revizije, i
- (h) broj godišnjih časova obuke i
- (i) prisustvo kursevima interne revizije.

Drugi deo upitnika se odnosi na pitanja koja su pripremljena za nekoliko grupa ispitanika u cilju sagledavanja njihove percepcije o važnosti i radu interne revizije. Treći deo upitnika je korišćen za ispitivanje uloge i doprinosa interne revizije. Upitnik je priređen na osnovu IIA okvira (Albrecht *et al.*, 1988).

Forma i struktura upitnika se mogu videti u delu „Prilozi”. Ispitanicima je naglašeno da je potrebno vreme za popunjavanje upitnika procenjeno na petnaest minuta (u proseku). Početni planirani okvir proširen je na konačni broj od 279 ispitanika u cilju dobijanja dovoljnog broja anketnih odgovora za svaku od sedam ispitivanih koherentnih grupa, a u cilju postizanja adekvatne validnosti rezultata statističke analize. Te grupe su:

Direktori interne revizije
Izvršni direktori
Finansijski direktori
Članovi revizorskih komiteta/odbora
Menadžeri
Eksterni revizori
Revizorsko osoblje

5.2. Prikupljanje, priprema i obrada podataka

Distribucija numeričkih podataka je analizirana određivanjem z-vrednosti skewness-a i kurtosis-a, kao i primenom specijalizovanih *Shapiro-Wilk* testa i *Kolmogorov-Smirnov* testa sa *Lilliefors* korekcijom. Analiza značajnosti razlika reprezentativnih vrednosti numeričkih varijabli sa normalnom distribucijom među različitim grupama ispitanika je sprovedena

primenom analize varijanse uz primenu post-hoc Studentovog t-testa, dok je u slučaju analize značajnosti razlika kategoričkih ordinalnih varijabli i reprezentativnih vrednosti numeričkih varijabli bez normalne distribucije među različitim grupama ispitanika sprovedena primenom *Kruskal-Wallis H* testa uz primenu post-hoc *Mann-Whitney U* testa. Stepenn korelacije je analiziran primenom Spearman-ovog testa. Analiza značajnosti razlike među kategoričkim nominalnim varijablama je sprovedena uz pomoć Hi-kvadrat testa i Fišerovog testa. Univarijantnom linearnom regresionom analizom su ispitivane uzročno-posledične veze među varijablama od značaja, čime su dobijeni nezavisni prediktori. Varijable koje su pokazale nivo statističke značajnosti 0,05 ili manji su potom uključene u prediktivni model koji je u drugom stadijumu ispitan primenom multivarijantne *stepwise* linearne regresione analize. Urađena je i multilinearne regresija. Nivo statističke značajnosti je definisan vrednošću 0,05 ili manji. Statistička analiza je sprovedena uz pomoć softverskih paketa SPSS Statistics for Windows v26 (International Business Machines Corporation, Armonk, NY, U.S.) i GraphPad Prism for Windows v8 (GraphPad Software, San Diego, CA, U.S.).

6. REZULTATI ISTRAŽIVANJA

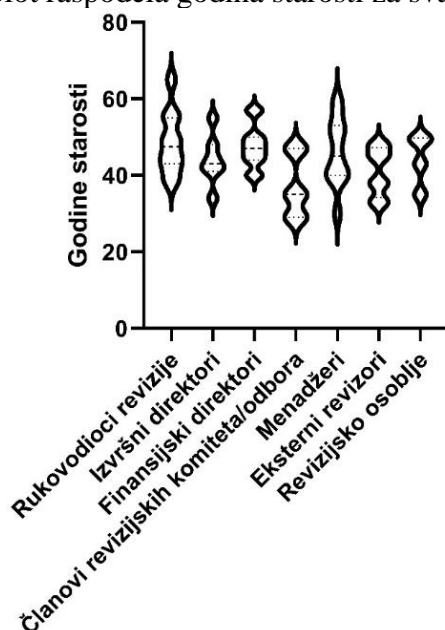
Deskriptivna statistička analiza

U studiju je bilo uključeno ukupno 279 ispitanika podeljenih u sedam ispitivanih grupa na osnovu profesije, od kojih su 37,6% bili muškarci, a 62,4% žene (*pitanje 1 u upitniku*). Uslov da bi ispitanici bili uključeni u anketu je bio da su bili uključeni u proces sprovođenja aktivnosti interne revizije.

Od ukupnog broja ispitanika, 33,3% su bili aktuelni interni revizori (*pitanje 2 u upitniku*). Raspodela ispitanika prema grupama je prikazana u Tabeli 7. Obrazovanje je pokazatelj kompetencije. Visoko obrazovani revizori imaju tendenciju da se nose sa izazovima posla na veštiji i kompetentniji način od manje obrazovanih (Alkafaji *et al.*, 2010). Najveći broj ispitanika (51,3%) je imao završeno fakultetsko obrazovanje, za kojim su sledili ispitanici sa postdiplomskim master obrazovanjem (36,6%), doktorske akademske studije (11,1%) i oni sa završenom višom/visokom školom (1,1%). Raspodela ispitanika po godinama starosti za svaku ispitivanu grupu prikazana je na Slici 27 (*pitanje 3 u upitniku*).

Tabela 7. Struktura ispitanika prema profesiji kojoj pripadaju

Grupa	Broj	(Učešće) %
Direktori interne revizije	40	14,30
Izvršni direktori	42	15,10
Finansijski direktori	42	15,10
Članovi revizorskog komiteta/odbora	39	14,00
Menadžeri	36	12,90
Eksterni revizori	40	14,30
Revizorsko osoblje	40	14,30
Ukupno	279	100

Slika 27. Violin plot raspodela godina starosti za svaku grupu ispitanika

Rezultati *Kolmogorov-Smirnov* i *Shapiro-Wilk* testova kojima je ispitana normalnost distribucije numeričkih podataka ukazali su na postojanje visoke statistički značajne razlike između distribucije podataka numeričkih varijabli ove studije i normalne distribucije podataka, tj. na odstupanje distribucije svih numeričkih varijabli u istraživanju od normalne distribucije. Prisustvo visoke statistički značajne razlike koja je iskazana p vrednošću manjom od 0,01 u poređenju distribucije podataka svih numeričkih varijabli ove studije sa normalnom distribucijom prikazana je u Tabeli 8.

Tabela 8. Analiza normalnosti distribucije numeričkih varijabli

Elementi	<i>Kolmogorov-Smirnov</i>			<i>Shapiro-Wilk</i>		
	Statistic	df	p	Statistic	df	p
Vaše godine starosti	0,080	262	< 0,01	0,980	262	< 0,01
Broj godina na najvišoj navedenoj trenutnoj radnoj poziciji	0,224	262	< 0,01	0,632	262	< 0,01
Broj godina provedenih u procesu interne revizije	0,188	262	< 0,01	0,885	262	< 0,01
Broj godina za koje očekujete da ćete još provesti u procesu interne revizije	0,159	262	< 0,01	0,877	262	< 0,01
Koliki procenat radnog vremena direktora interne revizije se provede u formi obuke?	0,354	262	< 0,01	0,563	262	< 0,01
Koliki procenat radnog vremena revizorskog osoblja se provede u formi obuke?	0,364	262	< 0,01	0,606	262	< 0,01

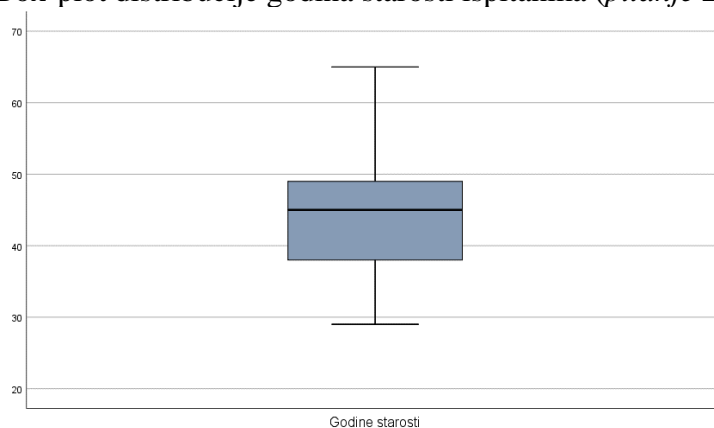
Legenda: df – stepeni slobode.

Grafički prikazi distribucije godina starosti ispitanika, godina koje su ispitanici proveli na najvišoj navedenoj trenutnoj radnoj poziciji, kao i godina koje su ispitanici proveli u procesu interne revizije, prikazani su na slikama 28–30. Za razliku od distribucije godina starosti ispitanika, distribucije godina koje su ispitanici proveli na najvišoj navedenoj trenutnoj radnoj

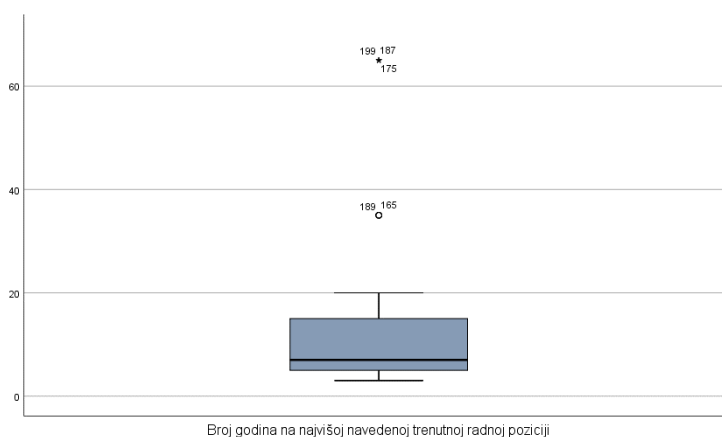
poziciji i godina koje su ispitanici proveli u procesu interne revizije vrednosti su odlikovane prisustvom ekstremnih vrednosti koje su doprinele odstupanju od normalne distribucije podataka.

Prema podacima navedenim u Tabeli 9, iako je medijana vrednosti broja godina provedenih u procesu interne revizije ispitanika iznosila 5 godina, medijana broja godina za koje su ispitanici očekivali da će još provesti na toj poziciji je bila dvostruko veća.

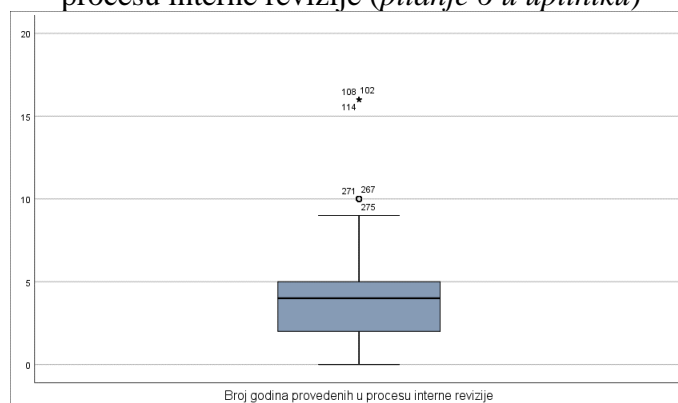
Slika 28. Box-plot distribucije godina starosti ispitanika (*pitanje 2 u upitniku*)



Slika 29. Box-plot distribucije godina koje su ispitanici proveli na najvišoj navedenoj trenutnoj radnoj poziciji (*pitanje 5 u upitniku*)



Slika 30. Box-plot distribucije godina koje su ispitanici proveli u procesu interne revizije (*pitanje 6 u upitniku*)



Vrednosti deskriptivne statistike numeričkih varijabli prikazane su u Tabeli 9.

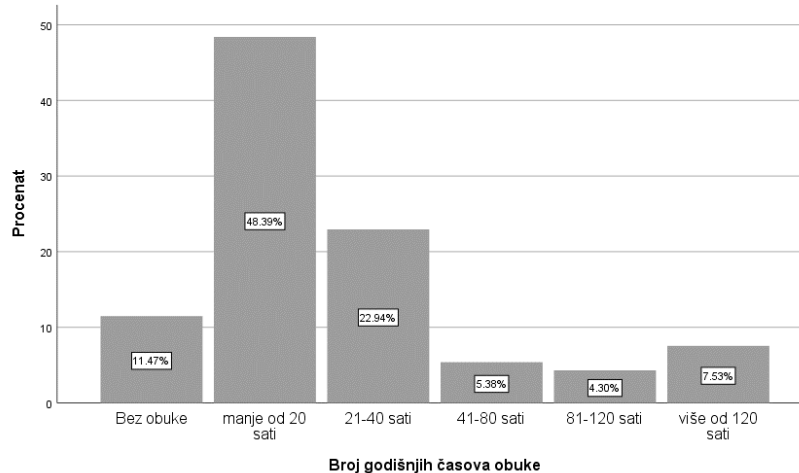
Tabela 9. *Reprezentativne vrednosti numeričkih varijabli studije (pitanja 2-3 i 5-9 u upitniku)*

Varijable	$\bar{x} \pm SD$	Med (IQR)
Godine starosti	44,06±7,70	45 (38-49)
Broj godina na najvišoj navedenoj trenutnoj radnoj poziciji	9,82±8,22	7 (5-15)
Broj godina provedenih u procesu interne revizije	4,64±4,37	5 (2-6)
Broj godina za koje očekujete da ćete još provesti u procesu interne revizije	8,15±6,92	10 (0-15)
Koliki procenat radnog vremena direktora interne revizije se provede u formi obuke?	3,86±7,46	0 (0-5)
Koliki procenat radnog vremena revizorskog osoblja se provede u formi obuke?	3,54±6,54	0 (0-5)

Legenda: \bar{x} – aritmetička sredina, SD – standardna devijacija, Med – medijana, IQR – interkvartilni opseg.

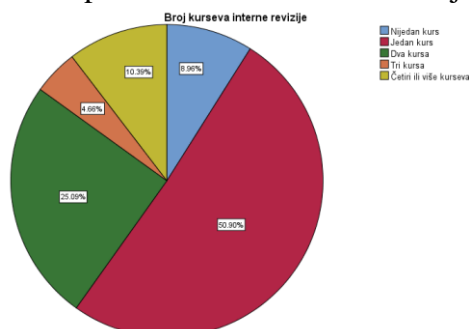
Skoro polovina svih ispitanika (48,4%) je izjavila da pohađa stručnu obuku tokom godine, ali u trajanju kraćem od dvadeset sati. Od ukupnog broja, 11,5% ispitanika je izjavilo da ne pohađa nikakav oblik obuke tokom godine (Slika 31).

Slika 31. *Struktura ispitanika prema broju godišnjih časova obuke (pitanje 10 u upitniku)*



Nešto više od polovine ispitanika (50,9%) je prošlo samo jedan kurs, dok njih 9,0% nije do sada imalo stručne obuke (Slika 32).

Slika 32. *Struktura ispitanika prema obuci iz interne revizije (pitanje 11 u upitniku)*



Distribucija procene ispitanika prema mišljenju šta su po zanimanju interni revizori, prikazana je na Slici 33, gde je dominantno mišljenje da je reč o konsultantskoj profesiji. Polovina ispitanika smatra da se interna revizija u njihovoj organizaciji koristi kao put ka razvoju karijere, dok drugih 50,0% smatra da se ista koristi i kao osnov za obuku na polju menadžmenta i kao put ka razvoju karijere. Takođe, više od tri četvrtine ispitanika je internu reviziju okarakterisalo kao korisnu aktivnost (Tabela 10), skoro dve trećine je smatralo da interni revizori od odeljenja menadžmenta najvišeg nivoa dobijaju srednje dobru podršku, dok su ostali bili mišljenja da je ta podrška dobra ili potpuna (Slika 34).

Slika 33. Distribucija procene ispitanika prema mišljenju šta su po zanimanju interni revizori (pitanje 12 u upitniku)

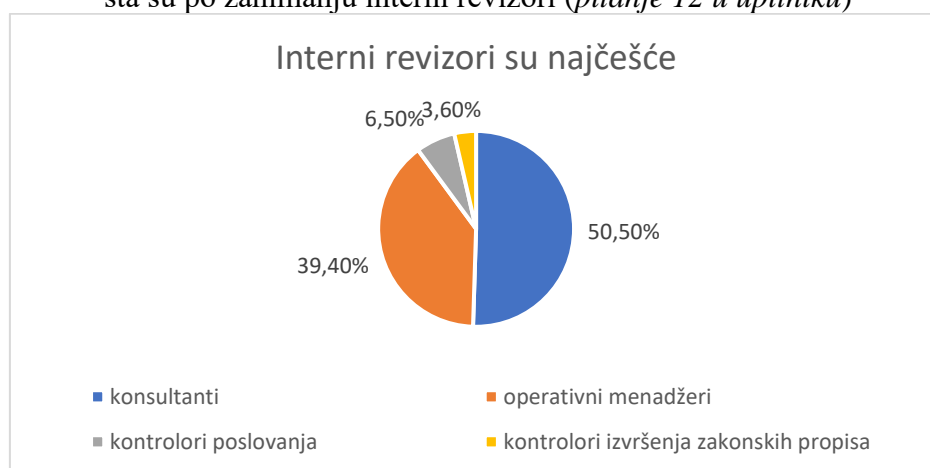
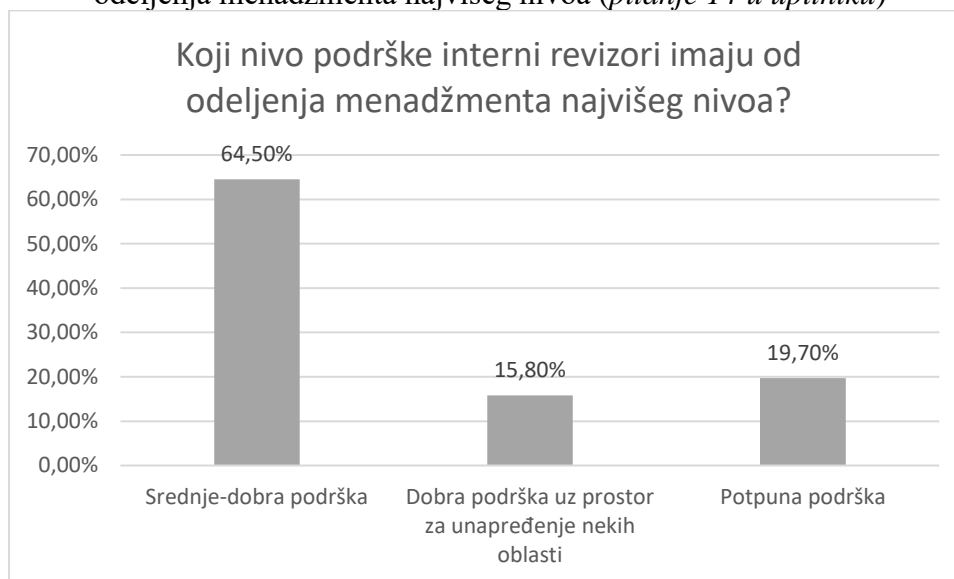


Tabela 10. Distribucija klasifikacije interne revizije od strane ispitanika (pitanje 13 u upitniku)

Kako biste najpribližnije klasifikovali internu reviziju?	
	Procenat
Kao propust u produktivnosti	6,5%
Kao neophodnu neprijatnost	12,9%
Kao korisnu aktivnost	78,1%
Kao unapređenje kontrole sredine i kontrolnih aktivnosti u društvu	1,4%
Zavisi od edukacije revizora i obučenosti za rad od strane HR	1,1%
Ukupno	100,0%

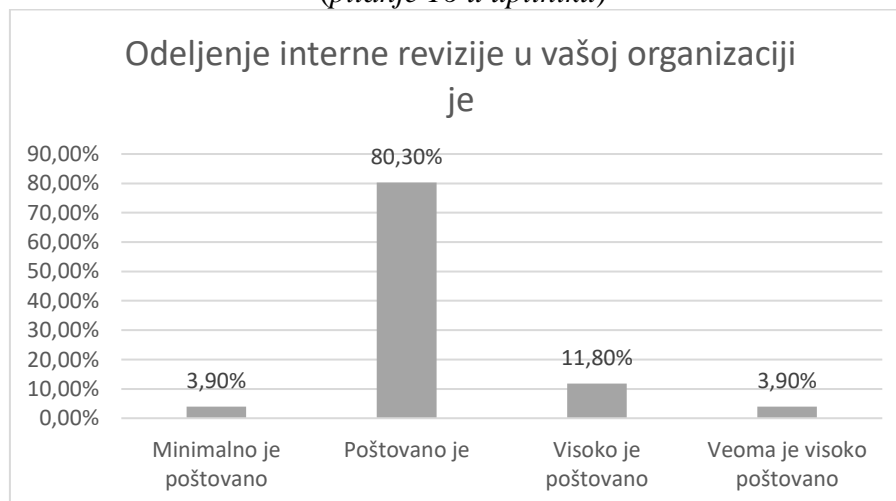
Slika 34. Distribucija mišljenja ispitanika o nivou podrške koju interni revizori dobijaju od odeljenja menadžmenta najvišeg nivoa (*pitanje 14 u upitniku*)



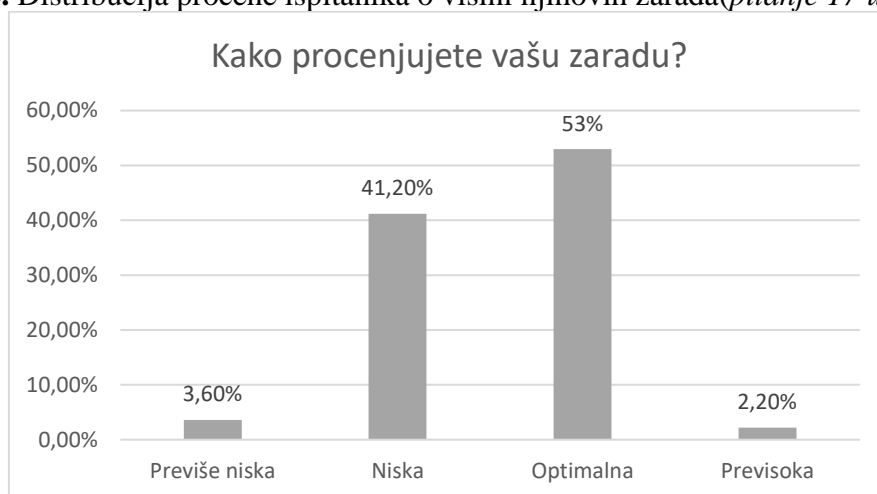
Ukupno 96,4% ispitanika se izjasnilo da njihova radna odeljenja za internu reviziju koriste etički kodeks, 95,0% da njihova odeljenja u istu svrhu koriste formulare za procenu učinka revizora, isti procenat da njihova odeljenja koriste izveštaje o budžetu, 92,1% da njihova odeljenja koriste izveštaje o sukobu interesa u procesu interne revizije, a svi ispitanici su se izjasnili da za internu reviziju njihova radna odeljenja koriste opise radnih mesta osoblja (*pitanje 15 u upitniku*).

Preko 80,3% ispitanika studije je smatralo da je odeljenje interne revizije u njihovoj organizaciji poštovano, 11,8% da je visoko poštovano, dok je preostalih 3,9% ispitanika bilo mišljenja da je minimalno i veoma visoko poštovano (Slika 35). Tek nešto preko polovine ispitanika je smatralo da je njihova zarada optimalna, a najveći broj ostalih da je niska ili previše niska (Slika 36). Po pitanju minimalnog nivoa obrazovanja neophodnog za poziciju internog revizora u organizacijama ispitanika, blizu 90% se izjasnilo da je u pitanju fakultet, dok je ostatak bio mišljenja da je minimalni nivo obrazovanja na nivou više/visoke škole ili završenih postdiplomskih studija (Slika 37).

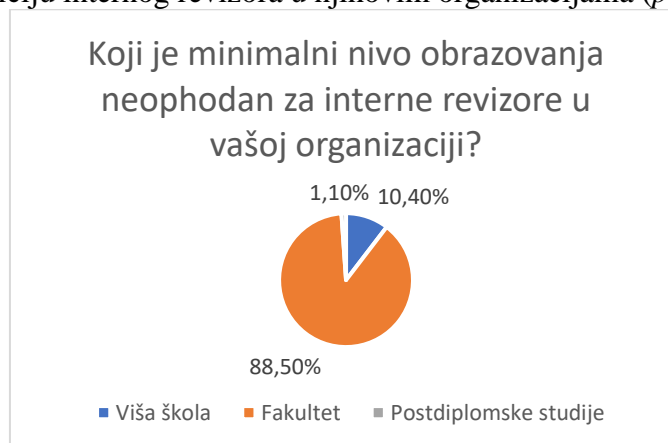
Slika 35. Distribucija mišljenja ispitanika o nivou poštovanja odeljenja interne revizije (*pitanje 16 u upitniku*)



Slika 36. Distribucija procene ispitanika o visini njihovih zarada (*pitanje 17 u upitniku*)

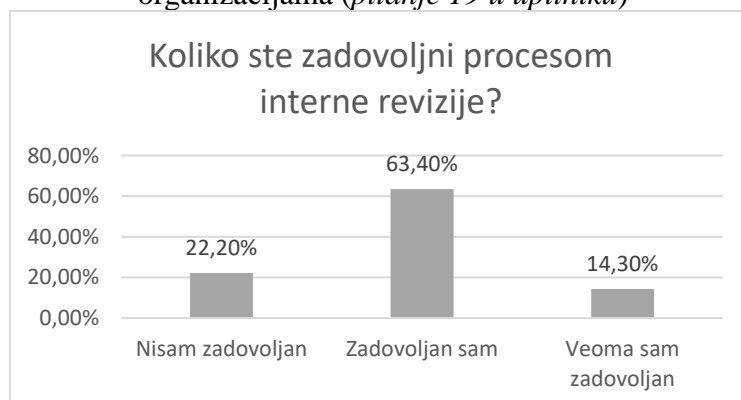


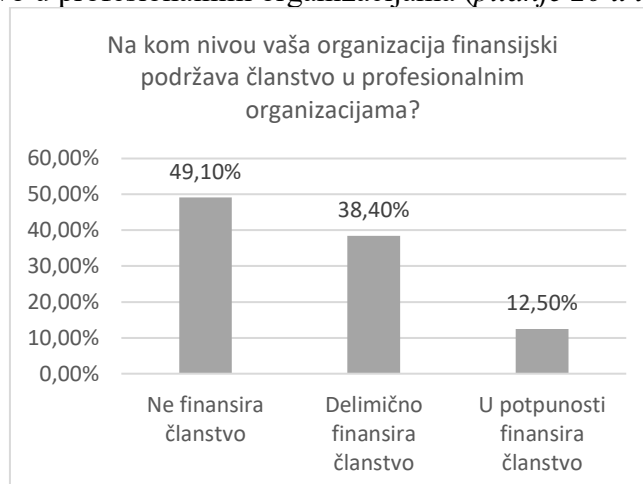
Slika 37. Distribucija mišljenja ispitanika o minimalnom nivou obrazovanja u okviru kriterijuma za poziciju internog revizora u njihovim organizacijama (*pitanje 18 u upitniku*)



Od svih ispitanika studije, 22,2% nije bilo zadovoljno procesom interne revizije u njihovim organizacijama, dok je preostalih 77,8% bilo zadovoljno ili veoma zadovoljno (Slika 38). Skoro polovina ispitanika smatra da njihova organizacija ne finansira članstvo zaposlenih u profesionalnim organizacijama (Slika 39), dok su svi ispitanici bili mišljenja da interni revizori dovoljno analiziraju prave uzroke i efekte pojava koje opisuju usvojim nalazima.

Slika 38. Distribucija nivoa zadovoljstva ispitanika procesom interne revizije u njihovim organizacijama (*pitanje 19 u upitniku*)



Slika 39. Mišljenje ispitanika o nivou na kom njihove organizacije finansijski podržavaju članstvo u profesionalnim organizacijama (pitanje 20 u upitniku)

Polovina ispitanika ove studije su članovi profesionalnih organizacija, 36,7% smatra da postoje ograničenja koja smanjuju efikasnost procesa interne revizije, a 98,9% ispitanika smatra da su profesionalne sertifikacije internih revizora važne. Ukupno 34,4% ispitanika se izjasnilo da je važno da interni revizori budu članovi profesionalnih organizacija, dok je 65,6% bilo mišljenja da je isto članstvo veoma važno za interne revizore.

U tabelama 11–14 prikazana su dihotomna mišljenja ispitanika o procesu revizije u njihovim organizacijama, zatim prisustvo, odnosno odsustvo slaganja sa uticajem različitih faktora na smanjenje efikasnosti interne revizije, procene efikasnosti osobina odeljenja za internu reviziju u njihovim organizacijama, kao i stepen slaganja sa tvrdnjama koje se odnose na proces interne i eksterne revizije u njihovim organizacijama, respektivno. U preko 80% slučajeva je u svim pitanjima, mišljenje ispitanika o procesu revizije u njihovim organizacijama bilo pozitivno (Tabela 11). Po 90% ispitanika najmanje se nije složilo sa tvrdnjama da nedostatak edukacije, nedostatak informisanosti, nedovoljna svest zaposlenih, nedovoljno dobar menadžment, ograničenje pristupu informacijama, prisustvo samo jednog internog revizora i subjektivnost internog revizora smanjuju efikasnost interne revizije, osim u slučaju tvrdnje da nepovoljni međuljudski odnosi smanjuju efikasnost interne revizije, gde se sa istom nije složilo tek nešto preko 60% ispitanika (Tabela 12). Najveći broj ispitanika je ocenio odeljenje interne revizije u njihovim organizacijama srednjom ocenom sa učestalošću drugih ocena u opadanju ka ekstremnim vrednostima. Jednocifen procenat ispitanika je smatrao da je odeljenje interne revizije u njihovim organizacijama veoma efikasno, dok su pojedini ispitanici efikasnost istog odeljenja u blagovremenoj izradi izveštaja o reviziji i u pružanju povratne informacije tokom revizije ocenili i najnižom ocenom. (Tabela 13). Slično je uočeno i po pitanju stepena slaganja ispitanika sa tvrdnjama koje se odnose na proces interne i eksterne revizije u njihovim organizacijama (Tabela 14).

Tabela 11. Mišljenje ispitanika o procesu revizije u njihovim organizacijama (pitanja 25-27 u upitniku)

Pitanja	Da (%)	Ne (%)
Da li eksterni revizor analizira statut odeljenja interne revizije i organizacionu šemu klijenta?	93,5	6,5
Da li eksterni revizor ocenjuje politiku sukoba interesa odeljenja interne revizije (npr. zabranu pojedinačnih internih revizora da vrše reviziju u oblastima u kojima su zaposleni njihovi rođaci)?	94,3	5,7

Da li eksterni revizor odlučuje o stepenu pristupa koji interni revizori imaju izvršnom rukovodstvu i komitetu za reviziju?	84,6	15,4
Da li eksterni revizor poziva internog revizora da učestvuje na internim seminarima kontinuiranog stručnog obrazovanja koje sprovodi interni revizor?	86,4	13,6
Da li eksterni revizor pregleda i preporučuje vrste kontinuiranog obrazovanja koje osoblje interne revizije stiče?	93,5	6,5
Da li eksterni revizor pregleda praksu zapošljavanja, obuke, napredovanja, raspoređivanja i konsultacija odeljenja interne revizije?	89,2	10,8
Da li eksterni revizor pregleda radne papire, izveštaje i preporuke (npr. pregleda njihove dokumente) da bi ocenio logiku internog revizora i da bi utvrdio kvalitet njihovih sugestija?	93,9	6,1
Da li eksterni revizor procenjuje u kojoj meri privredni subjekt sprovodi sugestije internog revizora?	91,4	8,6
Da li eksterni revizor proverava dostupnost evidencije poslovnog subjekta koju interni revizor ima i bilo kakva ograničenja njihovog delokruga?	93,9	6,1
Da li eksterni revizor razmatra da li interni revizori imaju potpuni pristup i ovlašćenje da sprovedu procedure sa svim poslovnim aktivnostima organizacije?	93,2	6,8
Da li eksterni revizor razmatra kako interni revizori raspoređuju svoje revizijske resurse kao odgovor na svoje postupke procene rizika (npr. između operativnih i finansijskih aktivnosti)?	84,6	15,4
Da li eksterni revizor utvrđuje učešće odbora za reviziju ili menadžmenta u utvrđivanju da su preporuke internih revizora sprovedene?	95,0	5,0
Da li eksterni revizor zaista pregleda izveštaje interne revizije kako bi utvrdio obim aktivnosti interne revizije?	83,9	16,1
Da li eksterni revizori ocenjuju metode evaluacije rada osoblja koje koristi odeljenje interne revizije?	93,9	6,1
Da li eksterni revizori ocenjuju rotacije zadataka (tako da širok spektar ljudi može da pregleda određene oblasti revizije)?	84,6	15,4
Da li interni revizor izveštava komisiju za reviziju u okviru privrednog subjekta?	95,3	4,7
Da li je eksterni revizor doneo odluku o tome da li se interni revizor pridržava profesionalnih standarda?	97,8	2,2
Da li eksterni revizor pregleda plan revizije, uključujući prirodu, vreme i obim rada internog revizora?	88,9	11,1
Da li eksterni revizor pregleda vrste formalnog obrazovanja i sertifikata koje poseduje osoblje odeljenja interne revizije?	92,5	7,5
Da li eksterni revizor razmatra rezultate rada internog revizora iz prethodnih godina i njihov uticaj na revizije iz prethodnih godina?	88,9	11,1

Tabela 12. Slaganje ispitanika sa uticajem različitih faktora na smanjenje efikasnosti interne revizije (pitanje 22 u upitniku)

Tvrdnja	Slažem se (%)	Ne slažem se (%)
Nedostatak edukacije smanjuje efikasnost interne revizije	10,00	90,00
Nedostatak informisanosti smanjuje efikasnost interne revizije	5,00	95,00
Nedovoljna svest zaposlenih smanjuje efikasnost interne revizije	5,00	95,00
Nedovoljno dobar menadžment smanjuje efikasnost interne revizije	5,00	95,00
Nepovoljni međuljudski odnosi smanjuju efikasnost interne revizije	38,30	61,70
Ograničenje pristupu informacijama smanjuje efikasnost interne revizije	5,00	95,00

Prisustvo samo jednog internog revizora smanjuje efikasnost interne revizije	5,00	95,00
Subjektivnost internog revizora smanjuje efikasnost interne revizije	5,00	95,00

Tabela 13. Distribucija procena efikasnosti osobina odeljenja za internu reviziju od strane ispitanika u njihovim organizacijama (pitanje 28 u upitniku)

Osobine odeljenja za internu reviziju	1 - Nije uopšte efikasno	2	3	4	5 - Veoma je efikasno
Efikasnost odeljenja za internu reviziju u blagovremenoj izradi izveštaja o reviziji	2,20	15,40	58,10	19,40	5,00
Efikasnost odeljenja za internu reviziju u donošenju preciznih nalaza	0,00	11,80	62,70	23,30	2,20
Efikasnost odeljenja za internu reviziju u jasnoći revizorskih izveštaja	0,00	10,40	63,10	21,50	5,00
Efikasnost odeljenja za internu reviziju u profesionalnoj usluzi	0,00	13,30	58,10	23,70	5,00
Efikasnost odeljenja za internu reviziju u pružanju dragocenih preporuka	0,00	16,80	45,20	31,90	6,10
Efikasnost odeljenja za internu reviziju u pružanju povratne informacije tokom revizije	2,20	9,30	57,00	26,50	5,00

Tabela 14. Stepen slaganja ispitanika sa tvrdnjama koje se odnose na proces interne i eksterne revizije u njihovim organizacijama (pitanja 29-38 u upitniku)

Tvrdnja	1 - Uopšte se ne slažem	2	3	4	5 - U potpunosti se slažem
Aktivnosti moje organizacije privlače interese glavnih zainteresovanih strana	0,0	5,4	76,7	9,3	8,6
Aktivnosti moje organizacije se završavaju u skladu sa odobrenim rokovima	3,6	15,4	63,8	9,0	8,2
Aktivnosti moje organizacije su u skladu sa njenom nadležnošću	0,0	5,0	69,2	15,1	10,8
Blagovremeno se preduzimaju radnje na sprovođenju preporuka iz izveštaja interne revizije	0,0	6,1	61,6	21,1	11,1
Eksterni i interni revizori dele svoje radne dokumente	2,9	11,5	72,8	7,9	5,0
Eksterni i interni revizori konsultuju se o vremenu rada za koji imaju zajednički interes	0,0	10,8	71,3	10,4	7,5
Eksterni i interni revizori se redovno sastaju	2,9	12,9	64,2	15,1	5,0
Eksterni revizori imaju dobar odnos prema internim revizorima	0,0	2,5	79,6	10,4	7,5
Eksterni revizori razgovaraju o svojim planovima sa internim revizorima	1,4	9,3	64,5	18,6	6,1
Eksterni revizori se oslanjaju na rad interne revizije i izveštaje	1,4	9,3	73,8	7,9	7,5
Eksterni revizori podržavaju rad internih revizora	0,0	6,5	69,2	16,8	7,5

Eksterni revizori su spremni da internim revizorima daju priliku da objasne svoju zabrinutost	0,0	11,8	75,6	5,0	7,5
Finansijski izveštaji su pripremljeni na vreme	1,4	11,1	55,2	23,3	9,0
Interna revizija daje preporuke za poboljšanje sistema interne kontrole kada je to potrebno	0,0	3,6	52,7	30,1	13,6
Interna revizija dobija podršku menadžmenta moje organizacije dok izvršava svoje dužnosti	0,0	12,9	65,2	14,7	7,2
Interna revizija ima nezavisan budžet u mojoj organizaciji	10,8	19,7	61,3	5,7	2,5
Interna revizija izrađuje odgovarajuće godišnje planove revizije	0,0	1,4	49,8	34,8	14,0
Interna revizija obezbeđuje odgovarajuće praćenje kako bi se osiguralo da su preduzete odgovarajuće korektivne mere i da su efikasne	0,0	1,4	52,3	33,7	12,5
Interna revizija obezbeđuje višem menadžmentu dovoljne, pouzdane i relevantne izveštaje o poslu koji obavljaju i daljim preporukama	1,4	1,1	72,4	15,4	9,7
Interna revizija ocenjuje i poboljšava efektivnost upravljanja rizicima	0,0	6,1	59,9	20,1	14,0
Interna revizija ocenjuje sistem interne kontrole	1,4	4,7	57,7	23,7	12,5
Interna revizija poboljšava performanse organizacije	0,0	1,4	47,7	37,6	13,3
Interna revizija poboljšava produktivnost organizacije	0,0	8,2	53,0	26,2	12,5
Interna revizija pregleda poslovne aktivnosti i programe kako bi utvrdila da li su rezultati u skladu sa postavljenim ciljevima	0,0	2,9	71,3	13,6	12,2
Interna revizija proverava tačnost i pouzdanost finansijskih izveštaja	0,0	6,1	63,1	15,1	15,8
Interna revizija proverava usklađenost sa primenjivim spoljnim zakonima i propisima	0,0	7,2	65,6	13,3	14,0
Interna revizija razmatra ekonomično, efektivno i efikasno korišćenje resursa	0,0	1,4	45,2	40,9	12,5
Interna revizija razmatra sredstva za zaštitu imovine	0,0	6,1	45,2	34,8	14,0
Interna revizija razmatra usklađenost sa politikama, planovima, procedurama i propisima	0,0	1,4	48,7	35,1	14,7
Interna revizija utvrđuje adekvatnost i efektivnost sistema internog računovodstva i operativnih kontrola u organizaciji	1,4	0,0	48,7	38,7	11,1
Interni revizori moje organizacije nikada nisu bili uključeni u bilo koji oblik prevare	5,0	15,4	46,6	20,8	12,2
Interni revizori se retko suočavaju sa mešanjem menadžmenta dok obavljaju svoj posao	0,0	5,7	77,1	12,2	5,0
Interni revizori u mojoj organizaciji deluju sa najvišim stepenom integriteta (da bi bili efikasni)	0,0	18,6	56,6	19,7	5,0
Interni revizori u mojoj organizaciji ne prihvataju poklone od drugog osoblja	1,1	14,7	60,6	16,5	7,2
Interni revizori u mojoj organizaciji se ne druže lako sa drugim osobljem subjekta	1,4	6,8	67,0	19,7	5,0

Interni revizori u mojoj organizaciji, koliko je meni poznato, nemaju rodbinu zaposlenu u istoj	3,6	11,8	58,1	11,1	15,4
Javnost može da vidi aktivnosti moje organizacije	1,4	7,2	74,9	6,8	9,7
Kazne se primenjuju za bilo kakvo loše upravljanje javnim resursima	3,6	7,2	71,3	15,4	2,5
Moja organizacija priprema izveštaj o finansijskom učinku	1,4	6,5	71,7	13,6	6,8
Moja organizacija priprema izveštaj o tokovima gotovine	3,6	6,5	65,9	17,2	6,8
Naknadu za internu reviziju utvrđuje revizorski odbor	11,1	12,9	63,8	4,7	7,5
Nalazi interne revizije dodaju vrednost mojoj organizaciji	0,0	7,2	60,9	21,1	10,8
Od osoblja interne revizije se ne zahteva da obavlja nerevizijske funkcije	1,4	5,7	69,9	17,9	5,0
Odeljenje interne revizije ima direktan kontakt sa višim menadžmentom, osim sa finansijskim direktorom, a koji je usmeren ka boljem informisanju zaposlenih za obezbeđivanje ispunjenosti strateškog plana	0,0	3,6	79,6	11,8	5,0
Odeljenje interne revizije ima dovoljan budžet da uspešno obavlja svoje dužnosti i odgovornosti	3,9	15,1	67,7	6,8	6,5
Odeljenje interne revizije je dovoljno veliko da uspešno obavlja svoje dužnosti i odgovornosti	2,5	7,5	66,3	17,2	6,5
Odgovor višeg menadžmenta na izveštaje interne revizije je razuman	0,0	7,2	76,3	6,8	9,7
Osoblje interne revizije ima neophodno iskustvo za obavljanje svojih dužnosti	0,0	11,8	64,2	16,8	7,2
Osoblje interne revizije ima slobodan pristup svim odeljenjima i zaposlenima u organizaciji	0,0	10,8	65,2	15,4	8,6
Osoblje interne revizije je dobro upućeno u sve poslove moje organizacije	0,0	9,8	68,8	21,4	0,0
Osoblje interne revizije je dovoljno nezavisno da obavlja svoje profesionalne obaveze i dužnosti	1,1	9,7	68,8	15,1	5,4
Osoblje interne revizije ovde često pohađa programe/seminare kontinuirane profesionalne edukacije	2,2	9,7	74,6	10,0	3,6
Osoblje interne revizije u mojoj organizaciji su profesionalne računovođe	1,1	9,7	74,6	9,7	5,0
Osoblje u mojoj organizaciji brzo daje internim revizorima neophodne informacije	0,0	19,7	67,0	5,7	7,5
Direktor interne revizije izveštava do nivoa unutar organizacije koji omogućava internoj reviziji da ispunjava svoje odgovornosti	2,5	6,5	74,2	12,9	3,9
Stanja na računima u finansijskim izveštajima mogu se pratiti do izvornih dokumenata	1,4	6,1	64,9	17,2	10,4
Sukob interesa retko je prisutan u radu internih revizora	1,1	10,8	63,1	20,1	5,0

U mojoj organizaciji postoje oštre kazne za bilo kakve prekršaje	3,6	13,6	60,2	21,1	1,4
U mojoj organizaciji poštujemo zakonradi održavanja dobre komunikacije sa inspekcijskim i srodnim organima	3,9	18,3	58,8	17,9	1,1
U mojoj organizaciji se bez odlaganja radi na preporukama interne revizije	1,4	7,2	73,5	10,4	7,5
U mojoj organizaciji uvek postoji opipljiv rezultat kao način odgovornosti	2,2	7,5	69,2	16,1	5,0
Interna revizija ne podnosi izveštaje direktno menadžmentu/stalnom sekretaru	1,1	19,4	63,8	8,2	7,5
Odbor daje saglasnost na imenovanje i smenu direktora interne revizije	1,1	6,8	73,5	13,3	5,4
Uvek se sprovode državni zakoni koji se odnose na finansijsko upravljanje javnim resursima	0,0	6,1	65,2	20,1	8,6
Osoblje višeg nivoa za internu reviziju imenuje se preko odbora za reviziju moje organizacije	6,1	21,9	63,8	3,6	4,7
Viši menadžment podržava internu reviziju da izvrši svoje dužnosti i odgovornosti	0,0	6,1	62,0	23,3	8,6
Viši menadžment je uključen u plan interne revizije	0,0	10,8	76,3	3,2	9,7
Viši menadžment pomaže u promovisanju efektivne saradnje između interne i eksterne revizije	1,4	9,7	64,2	18,6	6,1
Vlada je veoma stroga u primeni kazni	0,0	7,3	77,5	15,3	0,0
Direktor interne revizije ima direktan kontakt sa odborom	2,5	9,0	67,0	16,5	5,0

Komparacija reprezentativnih vrednosti numeričkih varijabli među ispitivanim grupama primenom analize varijanse

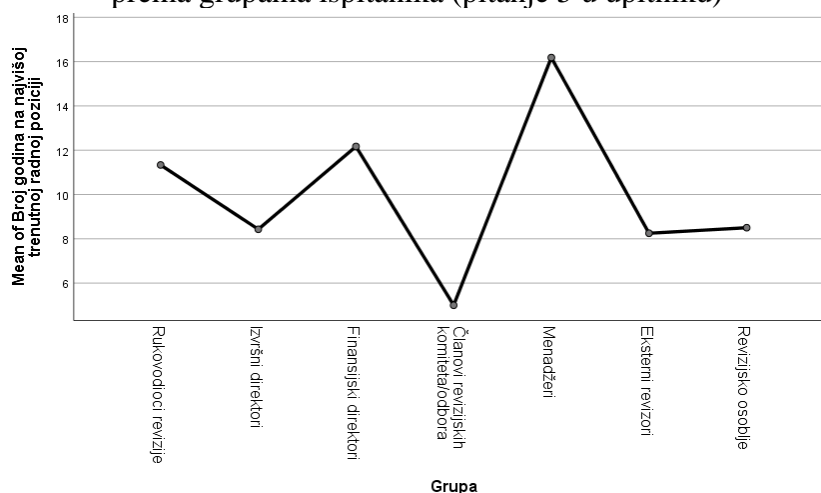
U okviru analitičke statističke obrade podataka, primenom analize varijanse numeričkih varijabli sa *Bonferroni* korekcijom, među ispitivanim grupama ispitanika uočena je visoka statistička značajnost za svaku pojedinačnu numeričku varijablu: broj godina na najvišoj navedenoj trenutnoj radnoj poziciji, broj godina provedenih u procesu interne revizije, broj godina za koje ispitanici očekuju da će još provesti u procesu interne revizije, procenat radnog vremena menadžera revizije koji se provede u formi obuke i procenat radnog vremena revizorskog osoblja koji se provede u formi obuke. *Post hoc* analizom je potvrđeno da postoji statistički značajna razlika među svim grupama ispitanika u reprezentativnim vrednostima svih ispitivanih numeričkih varijabli (Tabela 15). Najviši broj godina provedenih na najvišoj navedenoj trenutnoj radnoj poziciji prijavili su menadžeri, a najniži članovi revizorskih komiteta/odbora (Slika 40), najviši broj godina provedenih u procesu interne revizije prijavili su direktori revizije, a najniži članovi revizorskih komiteta/odbora (Slika 41), najviši broj godina za koje očekuju da će još provesti u procesu interne revizije prijavili su direktori revizije, a najniži izvršni direktori (Slika 42), najviši procenat radnog vremena menadžera revije koji se provede u formi obuke prijavilo je revizorsko osoblje, a najniži članovi revizorskih komiteta/odbora i eksterni revizori (Slika 43), dok je najviši procenat radnog vremena revizorskog osoblja koji se provede u formi obuke takođe prijavilo revizorsko osoblje, a najniži članovi revizorskih komiteta/odbora i eksterni revizori (Slika 44).

Tabela 15. Rezultati analize varijanse numeričkih varijabli među različitim grupama ispitanika (pitanja 5-9 u upitniku)

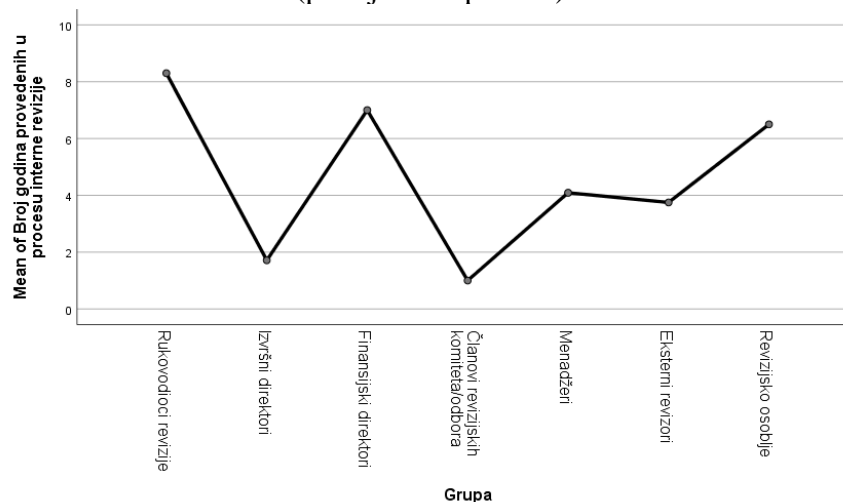
Pitanja	F	df	p
Broj godina na najvišoj navedenoj trenutnoj radnoj poziciji	7,983	6	< 0,01
Broj godina provedenih u procesu interne revizije	23,915	6	< 0,01
Broj godina za koje očekujete da ćete još provesti u procesu interne revizije	6,008	6	< 0,01
Koliki procenat radnog vremena direktora interne revizije se provede u formi obuke?	12,951	6	< 0,01
Koliki procenat radnog vremena revizorskog osoblja se provede u formi obuke?	12,736	6	< 0,01

Legenda: df – stepeni slobode.

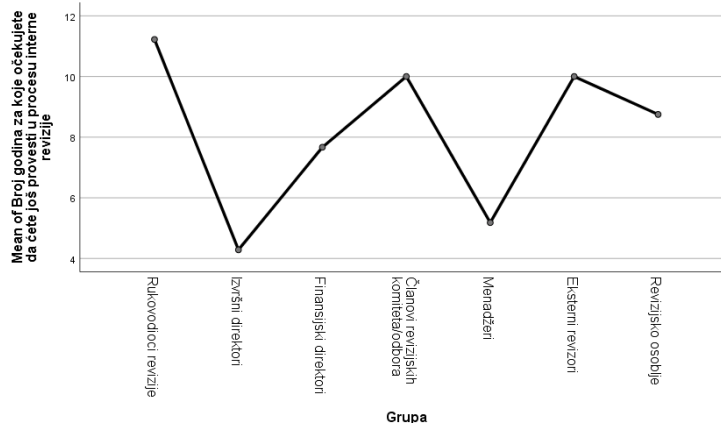
Slika 40. Broj godina na najvišoj navedenoj trenutnoj radnoj poziciji prema grupama ispitanika (pitanje 5 u upitniku)



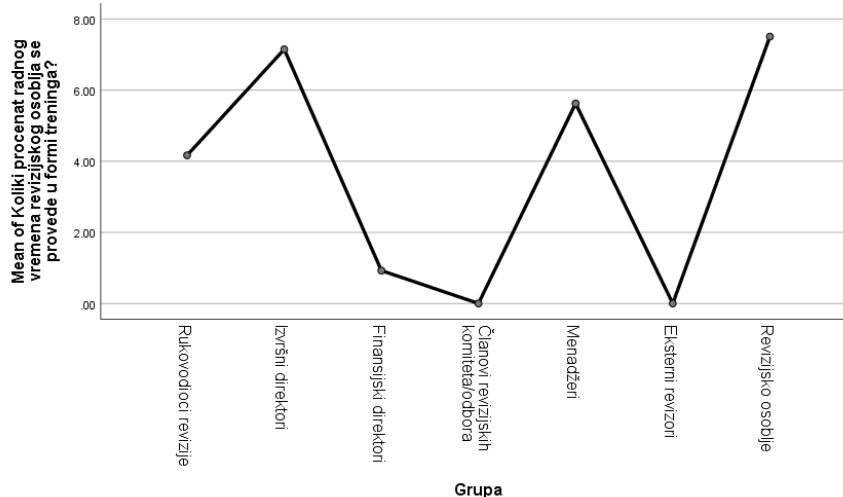
Slika 41. Broj godina provedenih u procesu interne revizije prema grupama ispitanika (pitanje 6 u upitniku)



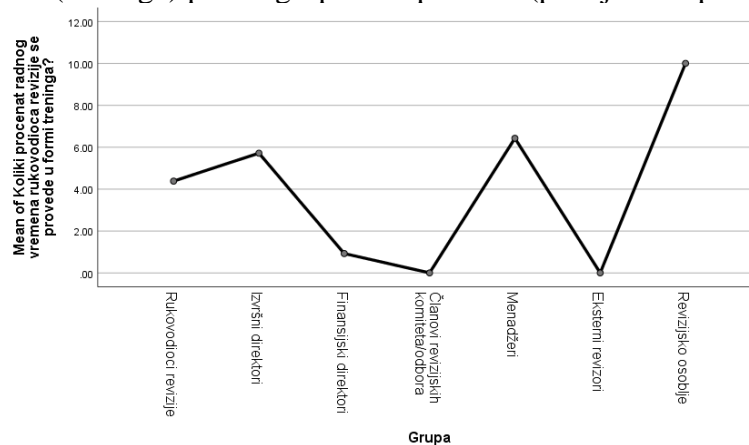
Slika 42. Broj godina za koje ispitanici očekuju da će još provesti u procesu interne revizije prema ispitivanim grupama (pitanje 7 u upitniku)



Slika 43. Procena procenta radnog vremena menadžera revizije koje se provede u formi obuke (treninga) prema grupama ispitanika (pitanje 8 u upitniku)



Slika 44. Procena procenta radnog vremena revizorskog osoblja koje se provede u formi obuke (treninga) prema grupama ispitanika (pitanje 9 u upitniku)



Komparacija kategoričkih varijabli među grupama ispitanika primenom *Kruskal-Wallis H* i *Mann-Whitney U* testa

Primenom *Kruskal-Wallis H* neparametarskog testa i serije *posthocMann-Whitney U* testova, procenjena je razlika u distribuciji sledećih kategoričkih varijabli među grupama ispitanika: nivou obrazovanja, broju godišnjih časova obuke, broju kurseva interne revizije koje su ispitanici prošli, nivo na kome njihove organizacije finansijski podržavaju članstvo zaposlenih u profesionalnim organizacijama i stepen važnosti profesionalnih sertifikacija internih revizora za ispitanike. Visoka statistička značajnost je uočena u distribucijama svih navedenih varijabli (Tabela 16).

Tabela 16. Rezultati komparacije kategoričkih varijabli među grupama ispitanika (pitanja 3, 10, 11, 20 i 23 u upitniku)

Pitanja	<i>Kruskal-Wallis H</i>	df	p
Koji je vaš nivo obrazovanja?	54,479	6	< 0,01
Vaš broj godišnjih časova obuke	66,879	6	< 0,01
Broj kurseva interne revizije koje ste do sada prošli	109,967	6	< 0,01
Na kom nivou vaša organizacija finansijski podržava članstvo u profesionalnim organizacijama u internoj reviziji?	28,852	6	< 0,01
Da li su za vas važne profesionalne sertifikacije internih revizora?	20,397	6	< 0,01

Legenda: df – stepeni slobode.

U svim slučajevima je, shodno prisustvu visoke statističke značajnosti, nakon *Kruskal-Wallis H* testa, primenjena serija neparametarskih *Mann-Whitney U* testova na svim parovima ispitivanih grupa, te su među ispitanicima različitih grupa, pri pojedinačnim poređenjima, uočene sledeće razlike:

Među direktorima interne revizije i izvršnim direktorima uočena je:

- statistički visoko značajna razlika u broju godišnjih časova obuke ($p < 0,01$), gde su direktori revizije imali statistički značajno više godišnjih časova obuke u odnosu na izvršne direktore;
- statistički visoko značajna razlika u broju kurseva interne revizije koje su ispitanici prošli do momenta popunjavanja upitnika ($p < 0,01$), gde su direktori revizije imali statistički značajno više kurseva interne revizije u odnosu na izvršne direktore.

Među direktorima interne revizije i finansijskim direktorima uočena je:

- statistički visoko značajna razlika u nivou obrazovanja ($p < 0,01$), gde su direktori revizije imali statistički značajno viši nivo obrazovanja u odnosu na finansijske direktore;
- statistički visoko značajna razlika u broju godišnjih časova obuke ($p < 0,01$), gde su direktori revizije imali statistički značajno više godišnjih časova obuke u odnosu na finansijske direktore.

Među direktorima interne revizije i članovima revizorskih komiteta/odbora uočena je:

- statistički visoko značajna razlika u nivou obrazovanja ($p < 0,01$), gde su direktori interne revizije imali statistički značajno viši nivo obrazovanja u odnosu na članove revizorskih komiteta/odbora;
- statistički visoko značajna razlika u broju godišnjih časova obuke ($p < 0,01$), gde su direktori interne revizije imali statistički značajno više godišnjih časova obuke u odnosu na članove revizorskih komiteta/odbora;

- statistički visoko značajna razlika u mišljenju na kom nivou organizacija u kojoj rade finansijski podržava članstvo u profesionalnim organizacijama u internoj reviziji ($p < 0,01$), gde su direktori interne revizije bili mišljenja da organizacija u kojoj rade finansijski više podržava članstvo u profesionalnim organizacijama u internoj reviziji u odnosu na članove revizorskih komiteta/odbora.

Među direktorima interne revizije i menadžerima uočena je:

- statistički visoko značajna razlika u broju godišnjih časova obuke ($p < 0,01$), gde su direktori interne revizije imali statistički značajno više godišnjih časova obuke u odnosu na članove revizorskih komiteta/odbora;
- statistički značajna razlika u mišljenju na kom nivou organizacija u kojoj rade finansijski podržava članstvo u profesionalnim organizacijama u internoj reviziji ($p = 0,05$), gde su menadžeri revizije bili mišljenja da organizacija u kojoj rade finansijski više podržava članstvo u profesionalnim organizacijama u internoj reviziji u odnosu na direktore interne revizije.

Među direktorima interne revizije i eksternim revizorima uočena je:

- statistički visoko značajna razlika u broju godišnjih časova obuke ($p < 0,01$), gde su direktorima interne revizije imali statistički značajno više godišnjih časova obuke u odnosu na eksterne revizore;
- statistički značajna razlika u mišljenju na kom nivou organizacija u kojoj rade finansijski podržava članstvo u profesionalnim organizacijama u internoj reviziji ($p = 0,05$), gde su direktori interne revizije bili mišljenja da organizacija u kojoj rade finansijski više podržava članstvo u profesionalnim organizacijama u odnosu na eksterne revizore.

Među direktorima interne revizije i revizorskim osobljem uočena je statistički visoko značajna razlika u broju godišnjih časova obuke ($p < 0,01$), gde su direktori revizije imali statistički značajno više godišnjih časova obuke u odnosu na revizorsko osoblje.

Među izvršnim i finansijskim direktorima uočena je:

- statistički značajna razlika u nivou obrazovanja ($p = 0,03$), gde su izvršni direktori imali statistički značajno viši nivo obrazovanja u odnosu na finansijske direktore;
- statistički visoko značajna razlika u broju godišnjih časova obuke ($p < 0,01$), gde su finansijski direktori imali statistički značajno više godišnjih časova obuke u odnosu na izvršne direktore;
- statistički visoko značajna razlika u mišljenju na kom nivou organizacija u kojoj rade finansijski podržava članstvo u profesionalnim organizacijama u internoj reviziji ($p = 0,01$), gde su izvršni direktori bili mišljenja da organizacija u kojoj rade finansijski više podržava članstvo u profesionalnim organizacijama u internoj reviziji u odnosu na finansijske direktore.

Među izvršnim direktorima i članovima revizorskih komiteta/odbora uočena je:

- statistički visoko značajna razlika u nivou obrazovanja ($p < 0,01$), gde su izvršni direktori imali statistički značajno viši nivo obrazovanja u odnosu na članove revizorskih komiteta/odbora;
- statistički visoko značajna razlika u mišljenju na kom nivou organizacija u kojoj rade finansijski podržava članstvo u profesionalnim organizacijama u internoj reviziji ($p < 0,01$), gde su izvršni direktori bili mišljenja da organizacija u kojoj rade finansijski više podržava članstvo u profesionalnim organizacijama u internoj reviziji u odnosu na članove revizorskih komiteta/odbora.

Među izvršnim direktorima i eksternim revizorima uočena je statistički visoko značajna razlika u mišljenju na kom nivou organizacija u kojoj rade finansijski podržava članstvo u profesionalnim organizacijama u internoj reviziji ($p < 0,01$), gde su izvršni direktori bili

mišljenja da organizacija u kojoj rade finansijski više podržava članstvo u profesionalnim organizacijama u internoj reviziji u odnosu na članove eksternih revizora.

Među izvršnim direktorima i revizorskim osobljem uočena je statistički visoko značajna razlika u mišljenju na kom nivou organizacija u kojoj rade finansijski podržava članstvo u profesionalnim organizacijama u internoj reviziji ($p = 0,01$), gde su izvršni direktori bili mišljenja da organizacija u kojoj rade finansijski više podržava članstvo u profesionalnim organizacijama u internoj reviziji u odnosu na revizorsko osoblje.

Među finansijskim direktorima i članovima revizorskih komiteta/odbora uočena je:

- statistički visoko značajna razlika u nivou obrazovanja ($p < 0,01$), gde su finansijski direktori imali statistički značajno viši nivo obrazovanja u odnosu na članove revizorskih komiteta/odbora;
- statistički visoko značajna razlika u broju godišnjih časova obuke ($p < 0,01$), gde su finansijski direktori imali statistički značajno više godišnjih časova obuke u odnosu na članove revizorskih komiteta/odbora.

Među finansijskim direktorima i menadžerima revizije uočena je:

- statistički visoko značajna razlika u nivou obrazovanja ($p < 0,01$), gde su menadžeri revizije imali statistički značajno viši nivo obrazovanja u odnosu na finansijske direktore;
- statistički visoko značajna razlika u mišljenju na kom nivou organizacija u kojoj rade finansijski podržava članstvo u profesionalnim organizacijama u internoj reviziji ($p < 0,01$), gde su menadžeri revizije bili mišljenja da organizacija u kojoj rade finansijski više podržava članstvo u profesionalnim organizacijama u internoj reviziji u odnosu na finansijske direktore.

Među finansijskim direktorima i eksternih revizora uočena je:

- statistički visoko značajna razlika u nivou obrazovanja ($p < 0,01$), gde su eksterni revizori imali statistički značajno viši nivo obrazovanja u odnosu na finansijske direktore;
- statistički visoko značajna razlika u broju godišnjih časova obuke ($p = 0,01$), gde su eksterni revizori imali statistički značajno više godišnjih časova obuke u odnosu na finansijske direktore.

Među članovima revizorskih komiteta/odbora i menadžera revizije uočena je:

- statistički visoko značajna razlika u nivou obrazovanja ($p < 0,01$), gde su menadžeri revizije imali statistički značajno viši nivo obrazovanja u odnosu na članove revizorskih komiteta/odbora;
- statistički visoko značajna razlika u mišljenju na kom nivou organizacija u kojoj rade finansijski podržava članstvo u profesionalnim organizacijama u internoj reviziji ($p < 0,01$), gde su menadžeri revizije bili mišljenja da organizacija u kojoj rade finansijski više podržava članstvo u profesionalnim organizacijama u internoj reviziji u odnosu na članove revizorskih komiteta/odbora.

Među članovima revizorskih komiteta/odbora i eksternih revizora uočena je:

- statistički visoko značajna razlika u nivou obrazovanja ($p < 0,01$), gde su eksterni revizori imali statistički značajno viši nivo obrazovanja u odnosu na članove revizorskih komiteta/odbora;
- statistički visoko značajna razlika u broju godišnjih časova obuke ($p < 0,01$), gde su eksterni revizori imali statistički značajno više godišnjih časova obuke u odnosu na članove revizorskih komiteta/odbora.

Među članovima revizorskih komiteta/odbora i revizorskog osoblja uočena je:

- statistički visoko značajna razlika u nivou obrazovanja ($p < 0,01$), gde je revizorsko osoblje imalo statistički značajno viši nivo obrazovanja u odnosu na članove revizorskih komiteta/odbora;
- statistički značajna razlika u broju godišnjih časova obuke ($p = 0,03$), gde je revizorsko osoblje imalo statistički značajno više godišnjih časova obuke u odnosu na članove revizorskih komiteta/odbora.

Među menadžerima revizije i eksternim revizorima uočena je statistički visoko značajna razlika u mišljenju na kom nivou organizacija u kojoj rade finansijski podržava članstvo u profesionalnim organizacijama u internoj reviziji ($p < 0,01$), gde su menadžeri revizije bili mišljenja da organizacija u kojoj rade finansijski više podržava članstvo u profesionalnim organizacijama u internoj reviziji u odnosu na eksterne revizore.

Među menadžerima revizije i revizorskim osobljem uočena je:

- statistički visoko značajna razlika u nivou obrazovanja ($p < 0,01$), gde su menadžeri revizije imali statistički značajno viši nivo obrazovanja u odnosu na revizorsko osoblje;
- statistički visoko značajna razlika u mišljenju na kom nivou organizacija u kojoj rade finansijski podržava članstvo u profesionalnim organizacijama u internoj reviziji ($p < 0,01$), gde su menadžeri revizije bili mišljenja da organizacija u kojoj rade finansijski više podržava članstvo u profesionalnim organizacijama u internoj reviziji u odnosu na revizorsko osoblje.

Među eksternim revizorima i revizorskim osobljem uočena je statistički značajna razlika u nivou obrazovanja ($p = 0,02$), gde su eksterni revizori imali statistički značajno viši nivo obrazovanja u odnosu na revizorsko osoblje.

Komparacija procena efikasnosti osobina odeljenja za internu reviziju primenom *Kruskal-Wallis H* i *Mann-Whitney U* testa

Primenom *Kruskal-Wallis H* neparametarskog testa i serije *posthocMann-Whitney U* testova, procenjena je razlika u distribuciji procena efikasnosti osobina odeljenja za internu reviziju od strane ispitanika u njihovim organizacijama. Visoka statistička značajnost je uočena u distribucijama svih navedenih varijabli (Tabela 17).

*Tabela 17. Rezultati primene *Kruskal-Wallis H* testa na razlike u distribuciji procena efikasnosti osobina odeljenja za internu reviziju od strane ispitanika u njihovim organizacijama među ispitivanim grupama (pitanje 28 u upitniku)*

Pitanja	<i>Kruskal-Wallis H</i>	df	p
Koliko je efikasno vaše odeljenje za internu reviziju u pružanju povratne informacije tokom revizije?	34,946	6	< 0,01
Koliko je efikasno vaše odeljenje za internu reviziju u blagovremenoj izradi izveštaja o reviziji?	54,768	6	< 0,01
Koliko je efikasno vaše odeljenje za internu reviziju u jasnoći revizorskih izveštaja?	81,149	6	< 0,01
Koliko je efikasno vaše odeljenje za internu reviziju u pružanju dragocenih preporuka?	88,178	6	< 0,01

Koliko je efikasno vaše odeljenje za internu reviziju u donošenju preciznih nalaza?	16,958	6	< 0,01
Koliko je efikasno vaše odeljenje za internu reviziju u pružanju profesionalne usluge?	40,024	6	< 0,01

Legenda: df – stepeni slobode.

U svim slučajevima je, shodno prisustvu visoke statističke značajnosti, *nakon Kruskal-Wallis H* testa, primenjena serija neparametarskih *Mann-Whitney U* testova na svim parovima ispitivanih grupa, te su među ispitanicima različitih grupa, pri pojedinačnim poređenjima, uočene sledeće razlike.

Među direktorima revizije i izvršnim direktorima uočena je:

- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u pružanju povratne informacije tokom revizije ($p < 0,01$), gde su direktori revizije bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u pružanju povratne informacije tokom revizije u odnosu na mišljenje izvršnih direktora;
- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u blagovremenoj izradi izveštaja o reviziji ($p < 0,01$), gde su direktori revizije bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u blagovremenoj izradi izveštaja o reviziji u odnosu na mišljenje izvršnih direktora;
- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u jasnoći revizorskih izveštaja ($p < 0,01$), gde su direktori revizije bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u jasnoći revizorskih izveštaja u odnosu na mišljenje izvršnih direktora;
- statistički značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u pružanju dragocenih preporuka ($p = 0,02$), gde su direktori revizije bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u pružanju dragocenih preporuka u odnosu na mišljenje izvršnih direktora.

Među direktorima revizije i finansijskim direktorima uočena je:

- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u pružanju povratne informacije tokom revizije ($p < 0,01$), gde su direktori revizije bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u pružanju povratne informacije tokom revizije u odnosu na mišljenje finansijskih direktora;
- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u blagovremenoj izradi izveštaja o reviziji ($p < 0,01$), gde su direktori revizije bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u blagovremenoj izradi izveštaja o reviziji u odnosu na mišljenje finansijskih direktora;
- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u jasnoći revizorskih izveštaja ($p < 0,01$), gde su direktori revizije bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u jasnoći revizorskih izveštaja u odnosu na mišljenje finansijskih direktora;
- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u pružanju dragocenih preporuka ($p < 0,01$), gde su direktori revizije bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u pružanju dragocenih preporuka u odnosu na mišljenje finansijskih direktora;
- statistički značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u donošenju preciznih informacija ($p = 0,02$), gde su direktori revizije bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u donošenju preciznih informacija u odnosu na mišljenje finansijskih direktora;

- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u pružanju profesionalne usluge ($p < 0,01$), gde su direktori revizije bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u pružanju profesionalne usluge u odnosu na mišljenje finansijskih direktora.

Među direktorima revizije i članovima revizorskih komiteta/odbora uočena je:

- statistički značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u pružanju povratne informacije tokom revizije ($p = 0,03$), gde su direktori revizije bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u pružanju povratne informacije tokom revizije u odnosu na mišljenje članova revizorskih komiteta/odbora;
- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u blagovremenoj izradi izveštaja o reviziji ($p < 0,01$), gde su direktori revizije bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u blagovremenoj izradi izveštaja o reviziji u odnosu na mišljenje članova revizorskih komiteta/odbora;
- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u jasnoći revizorskih izveštaja ($p < 0,01$), gde su direktori revizije bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u jasnoći revizorskih izveštaja u odnosu na mišljenje članova revizorskih komiteta/odbora;
- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u pružanju dragocenih preporuka ($p < 0,01$), gde su članovi revizorskih komiteta/odbora bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u pružanju dragocenih preporuka u odnosu na mišljenje direktora revizije;
- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u donošenju preciznih informacija ($p < 0,01$), gde su direktori revizije bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u donošenju preciznih informacija u odnosu na mišljenje članova revizorskih komiteta/odbora.

Među direktorima revizije i eksternim revizorima uočena je:

- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u pružanju povratne informacije tokom revizije ($p < 0,01$), gde su direktori revizije bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u pružanju povratne informacije tokom revizije u odnosu na mišljenje eksternih revizora;
- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u blagovremenoj izradi izveštaja o reviziji ($p < 0,01$), gde su direktori revizije bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u blagovremenoj izradi izveštaja o reviziji u odnosu na mišljenje eksternih revizora;
- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u pružanju dragocenih preporuka ($p < 0,01$), gde su direktori revizije bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u pružanju dragocenih preporuka u odnosu na mišljenje eksternih revizora;
- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u donošenju preciznih informacija ($p = 0,01$), gde su direktori revizije bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u donošenju preciznih informacija u odnosu na mišljenje eksternih revizora;
- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u pružanju profesionalne usluge ($p < 0,01$), gde su direktori revizije bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u pružanju profesionalne usluge u odnosu na mišljenje eksternih revizora.

Među direktorima revizije i revizorskim osobljem uočena je:

- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u pružanju povratne informacije tokom revizije ($p < 0,01$), gde su direktori

revizije bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u pružanju povratne informacije tokom revizije u odnosu na mišljenje revizorskog osoblja;

- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u blagovremenoj izradi izveštaja o reviziji ($p < 0,01$), gde su direktori revizije bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u blagovremenoj izradi izveštaja o reviziji u odnosu na mišljenje revizorskog osoblja;
- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u jasnoći revizorskih izveštaja ($p < 0,01$), gde su direktori revizije bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u jasnoći revizorskih izveštaja u odnosu na mišljenje revizorskog osoblja;
- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u pružanju dragocenih preporuka ($p < 0,01$), gde su direktori revizije bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u pružanju dragocenih preporuka u odnosu na mišljenje revizorskog osoblja;
- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u donošenju preciznih informacija ($p = 0,01$), gde su direktori revizije bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u donošenju preciznih informacija u odnosu na mišljenje revizorskog osoblja;
- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u pružanju profesionalne usluge ($p < 0,01$), gde su direktori revizije bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u pružanju profesionalne usluge u odnosu na mišljenje revizorskog osoblja.

Među izvršnim i finansijskim direktorima uočena je:

- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u pružanju povratne informacije tokom revizije ($p = 0,01$), gde su finansijski direktori bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u pružanju povratne informacije tokom revizije u odnosu na mišljenje izvršnih direktora;
- statistički značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u pružanju dragocenih preporuka ($p = 0,04$), gde su izvršni direktori bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u pružanju dragocenih preporuka u odnosu na mišljenje finansijskih direktora;
- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u pružanju profesionalne usluge ($p < 0,01$), gde su izvršni direktori bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u pružanju profesionalne usluge u odnosu na mišljenje finansijskih direktora.

Među izvršnim direktorima i članovima revizorskih komiteta/odbora uočena je:

- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u pružanju povratne informacije tokom revizije ($p < 0,01$), gde su članovi revizorskih komiteta/odbora bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u pružanju povratne informacije tokom revizije u odnosu na mišljenje izvršnih direktora;
- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u pružanju dragocenih preporuka ($p < 0,01$), gde su članovi revizorskih komiteta/odbora bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u pružanju dragocenih preporuka u odnosu na mišljenje izvršnih direktora.

Među izvršnim direktorima i menadžerima revizije uočena je:

- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u pružanju povratne informacije tokom revizije ($p < 0,01$), gde su menadžeri

revizije bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u pružanju povratne informacije tokom revizije u odnosu na mišljenje izvršnih direktora;

- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u blagovremenoj izradi izveštaja o reviziji ($p < 0,01$), gde su menadžeri revizije bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u blagovremenoj izradi izveštaja o reviziji u odnosu na mišljenje izvršnih direktora;
- statistički značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u pružanju dragocenih preporuka ($p = 0,02$), gde su menadžeri revizije bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u pružanju dragocenih preporuka u odnosu na mišljenje izvršnih direktora.

Među izvršnim direktorima i eksternim revizorima uočena je:

- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u jasnoći revizorskih izveštaja ($p = 0,01$), gde su eksterni revizori bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u jasnoći revizorskih izveštaja u odnosu na mišljenje izvršnih direktora;
- statistički značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u pružanju profesionalne usluge ($p = 0,05$), gde su izvršni direktori bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u pružanju profesionalne usluge u odnosu na mišljenje eksternih revizora.

Među izvršnim direktorima i revizorskim osobljem uočena je:

- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u pružanju povratne informacije tokom revizije ($p < 0,01$), gde je revizorsko osoblje bilo mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u pružanju povratne informacije tokom revizije u odnosu na mišljenje izvršnih direktora;
- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u jasnoći revizorskih izveštaja ($p < 0,01$), gde su izvršni direktori bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u jasnoći revizorskih izveštaja u odnosu na mišljenje revizorskog osoblja;
- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u pružanju dragocenih preporuka ($p < 0,01$), gde su izvršni direktori bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u pružanju dragocenih preporuka u odnosu na mišljenje revizorskog osoblja;
- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u pružanju profesionalne usluge ($p < 0,01$), gde su izvršni direktori bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u pružanju profesionalne usluge u odnosu na mišljenje revizorskog osoblja.

Među finansijskim direktorima i članovima revizorskog komiteta/odbora uočena je:

- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u jasnoći revizorskih izveštaja ($p < 0,01$), gde su finansijski direktori bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u jasnoći revizorskih izveštaja u odnosu na mišljenje članova revizorskih komiteta/odbora;
- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u pružanju dragocenih preporuka ($p < 0,01$), gde su članovi revizorskih komiteta/odbora bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u pružanju dragocenih preporuka u odnosu na mišljenje finansijskih direktora;
- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u donošenju preciznih informacija ($p < 0,01$), gde su finansijski direktori bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u donošenju preciznih informacija u odnosu na mišljenje članova revizorskih komiteta/odbora;

- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u pružanju profesionalne usluge ($p < 0,01$), gde su članovi revizorskih komiteta/odbora bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u pružanju profesionalne usluge u odnosu na mišljenje finansijskih direktora.

Među finansijskim direktorima i menadžerima revizije uočena je:

- statistički značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u pružanju povratne informacije tokom revizije ($p = 0,05$), gde su menadžeri revizije bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u pružanju povratne informacije tokom revizije u odnosu na mišljenje finansijskih direktora;
- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u blagovremenoj izradi izveštaja o reviziji ($p < 0,01$), gde su menadžeri revizije bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u blagovremenoj izradi izveštaja o reviziji u odnosu na mišljenje finansijskih direktora;
- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u pružanju dragocenih preporuka ($p < 0,01$), gde su menadžeri revizije bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u pružanju dragocenih preporuka u odnosu na mišljenje finansijskih direktora;
- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u pružanju profesionalne usluge ($p < 0,01$), gde su menadžeri revizije bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u pružanju profesionalne usluge u odnosu na mišljenje finansijskih direktora.

Među finansijskim direktorima i eksternim revizorima uočena je statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u jasnoći revizorskih izveštaja ($p < 0,01$), gde su eksterni revizori bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u jasnoći revizorskih izveštaja u odnosu na mišljenje finansijskih direktora.

Među finansijskim direktorima i revizorskim osobljem uočena je:

- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u jasnoći revizorskih izveštaja ($p < 0,01$), gde su finansijski direktori bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u jasnoći revizorskih izveštaja u odnosu na mišljenje revizorskog osoblja;
- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u pružanju profesionalne usluge ($p < 0,01$), gde su finansijski direktori bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u pružanju profesionalne usluge u odnosu na mišljenje revizorskog osoblja.

Među članovima revizorskih komiteta/odbora i menadžerima revizije uočena je:

- statistički značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u blagovremenoj izradi izveštaja o reviziji ($p = 0,03$), gde su menadžeri revizije bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u blagovremenoj izradi izveštaja o reviziji u odnosu na mišljenje članova revizorskih komiteta/odbora;
- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u jasnoći revizorskih izveštaja ($p < 0,01$), gde su menadžeri revizije bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u jasnoći revizorskih izveštaja u odnosu na mišljenje članova revizorskih komiteta/odbora;
- statistički značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u pružanju dragocenih preporuka ($p = 0,03$), gde su članovi revizorskih komiteta/odbora bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u pružanju dragocenih preporuka u odnosu na mišljenje menadžera revizije;
- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u donošenju preciznih informacija ($p < 0,01$), gde su menadžeri revizije bili

mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u donošenju preciznih informacija u odnosu na mišljenje članova revizorskih komiteta/odbora.

Među članovima revizorskih komiteta/odbora i eksternim revizorima uočena je:

- statistički značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u pružanju povratne informacije tokom revizije ($p = 0,03$), gde su članovi revizorskih komiteta/odbora bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u pružanju povratne informacije tokom revizije u odnosu na mišljenje eksternih revizora;
- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u jasnoći revizorskih izveštaja ($p < 0,01$), gde su eksterni revizori bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u jasnoći revizorskih izveštaja u odnosu na mišljenje članova revizorskih komiteta/odbora;
- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u pružanju dragocenih preporuka ($p < 0,01$), gde su članovi revizorskih komiteta/odbora bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u pružanju dragocenih preporuka u odnosu na mišljenje eksternih revizora;
- statistički značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u pružanju profesionalne usluge ($p = 0,04$), gde su članovi revizorskih komiteta/odbora bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u pružanju profesionalne usluge u odnosu na mišljenje eksternih revizora.

Među članovima revizorskih komiteta/odbora i revizorskim osobljem uočena je:

- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u jasnoći revizorskih izveštaja ($p < 0,01$), gde su članovi revizorskih komiteta/odbora bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u jasnoći revizorskih izveštaja u odnosu na mišljenje revizorskog osoblja;
- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u pružanju dragocenih preporuka ($p < 0,01$), gde su članovi revizorskih komiteta/odbora bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u pružanju dragocenih preporuka u odnosu na mišljenje revizorskog osoblja;
- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u pružanju profesionalne usluge ($p < 0,01$), gde su članovi revizorskih komiteta/odbora bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u pružanju profesionalne usluge u odnosu na mišljenje revizorskog osoblja.

Među menadžerima revizije i eksternim revizorima uočena je:

- statistički značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u pružanju povratne informacije tokom revizije ($p = 0,02$), gde su menadžeri revizije bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u pružanju povratne informacije tokom revizije u odnosu na mišljenje eksternih revizora;
- statistički značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u blagovremenoj izradi izveštaja o reviziji ($p = 0,02$), gde su menadžeri revizije bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u blagovremenoj izradi izveštaja o reviziji u odnosu na mišljenje eksternih revizora;
- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u pružanju dragocenih preporuka ($p < 0,01$), gde su menadžeri revizije bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u pružanju dragocenih preporuka u odnosu na mišljenje eksternih revizora;
- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u pružanju profesionalne usluge ($p = 0,01$), gde su menadžeri revizije bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u pružanju profesionalne usluge u odnosu na mišljenje eksternih revizora.

Među menadžerima revizije i revizorskim osobljem uočena je:

- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u blagovremenoj izradi izveštaja o reviziji ($p < 0,01$), gde su menadžeri revizije bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u blagovremenoj izradi izveštaja o reviziji u odnosu na mišljenje revizorskog osoblja;
- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u jasnoći revizorskih izveštaja ($p < 0,01$), gde su menadžeri revizije bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u jasnoći revizorskih izveštaja u odnosu na mišljenje revizorskog osoblja;
- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u pružanju dragocenih preporuka ($p < 0,01$), gde su menadžeri revizije bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u pružanju dragocenih preporuka u odnosu na mišljenje revizorskog osoblja;
- statistički visoko značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u pružanju profesionalne usluge ($p < 0,01$), gde su menadžeri revizije bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u pružanju profesionalne usluge u odnosu na mišljenje revizorskog osoblja.

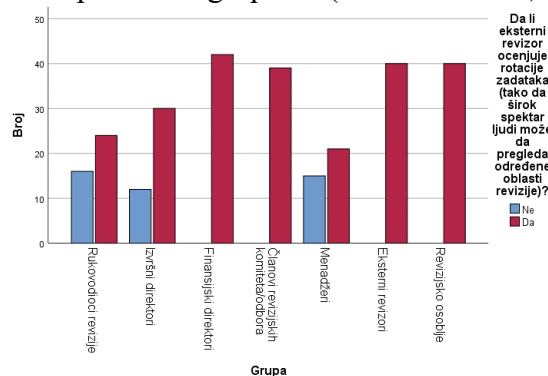
Među eksternim revizorima i revizorskim osobljem uočena je statistički značajna razlika u mišljenju o efikasnosti odeljenja za internu reviziju u jasnoći revizorskih izveštaja ($p < 0,01$), gde su eksterni revizori bili mišljenja da je odeljenje za internu reviziju efikasnije u u jasnoći revizorskih izveštaja u odnosu na mišljenje revizorskog osoblja.

Poređenje kategoričkih varijabli među ispitivanim grupama primenom hi-kvadrat testa i Fišerovog testa tačne verovatnoće

Pri poređenju kategoričkih varijabli među ispitivanim grupama primenom Hi-kvadrat testa i Fišerovog testa tačne verovatnoće dobijene su sledeće statistički značajne razlike.

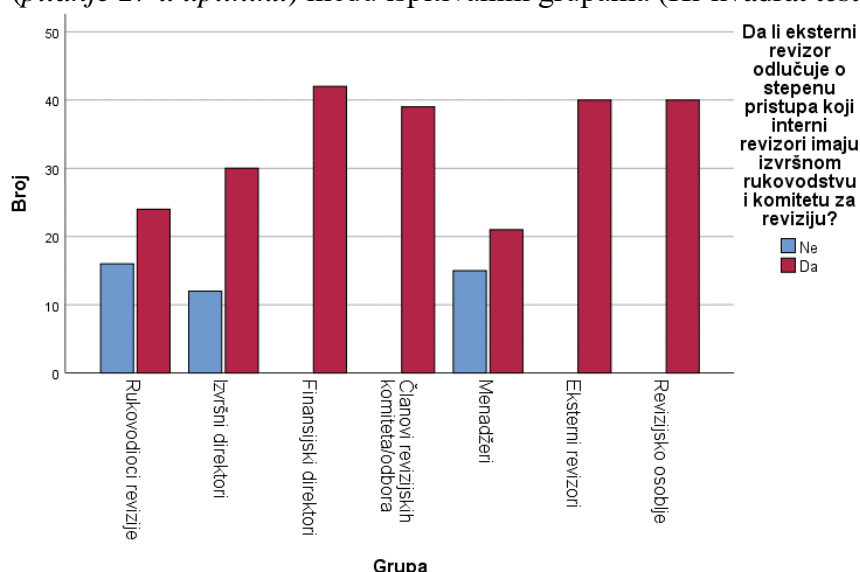
U pogledu odgovora na pitanje „Da li eksterni revizor ocenjuje rotacije zadataka (tako da širok spektar ljudi može da pregleda određene oblasti revizije)?”, finansijski direktori, članovi revizorskih komiteta/odbora, eksterni revizori i revizorsko osoblje su u većem procentu smatrali da eksterni revizor ocenjuje rotacije zadataka (tako da širok spektar ljudi može da pregleda određene oblasti revizije) u poređenju sa direktorima revizije, izvršnim direktorima i menadžerima revizije ($\chi^2 72,497$; df 6; $p < 0,01$) (Slika 45).

Slika 45. Poređenje zastupljenosti odgovora na pitanje „Da li eksterni revizor ocenjuje rotacije zadataka (tako da širok spektar ljudi može da pregleda određene oblasti revizije)?” (pitanje 27 u upitniku) među ispitivanim grupama (Hi-kvadrat test)



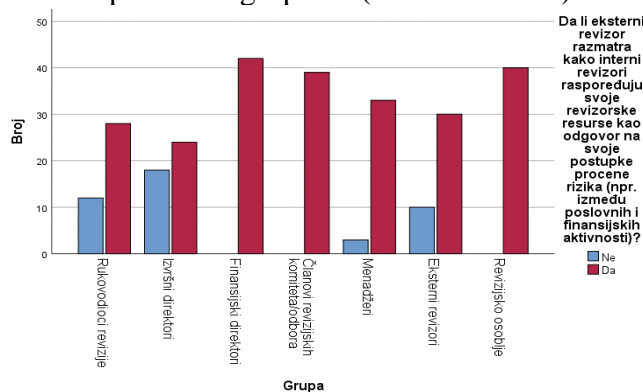
U pogledu odgovora na pitanje „Da li eksterni revizor odlučuje o stepenu pristupa koji interni revizori imaju izvršnom rukovodstvu i komitetu za reviziju?“, finansijski direktori, članovi revizorskih komiteta/odbora, eksterni revizori i revizorsko osoblje su u većem procentu smatrali da eksterni revizor odlučuje o stepenu pristupa koji interni revizori imaju izvršnom rukovodstvu i komitetu za reviziju u poređenju sa direktorima revizije, izvršnim direktorima i menadžerima revizije ($\chi^2 72,497$; df 6; $p < 0,01$) (Slika 46).

Slika 46. Poređenje zastupljenosti odgovora na pitanje „Da li eksterni revizor odlučuje o stepenu pristupa koji interni revizori imaju izvršnom rukovodstvu i komitetu za reviziju?“ (pitanje 27 u upitniku) među ispitivanim grupama (Hi-kvadrat test)



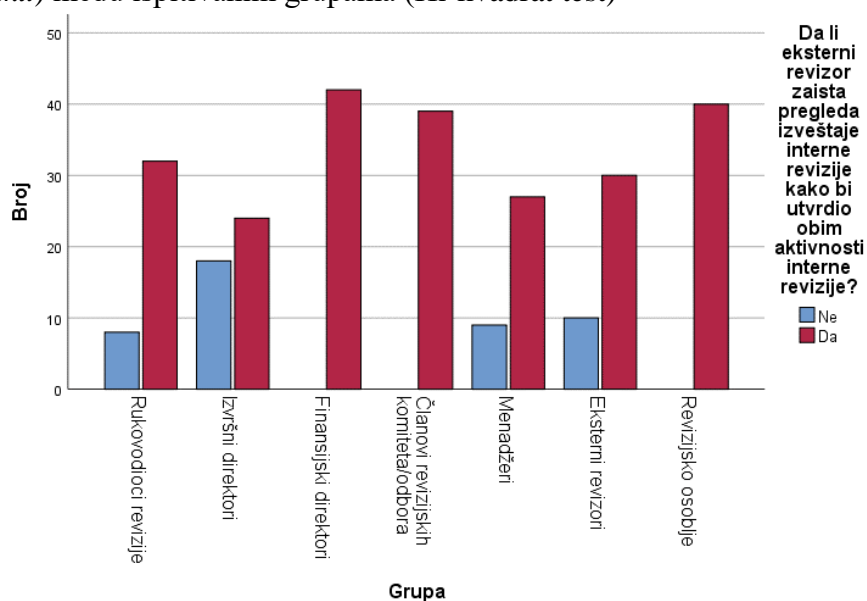
U pogledu odgovora na pitanje „Da li eksterni revizor razmatra kako interni revizori raspoređuju svoje revizijske resurse kao odgovor na svoje postupke procene rizika (npr. između poslovnih i finansijskih aktivnosti)?“, finansijski direktori, članovi revizorskih komiteta/odbora i revizorsko osoblje su u većem procentu smatrali da interni revizori raspoređuju svoje revizijske resurse kao odgovor na svoje postupke procene rizika (npr. između poslovnih i finansijskih aktivnosti) u poređenju sa direktorima revizije, izvršnim direktorima, menadžerima revizije i eksternim revizorima ($\chi^2 57,046$; df 6; $p < 0,01$) (Slika 47).

Slika 47. Poređenje zastupljenosti odgovora na pitanje „Da li eksterni revizor razmatra kako interni revizori raspoređuju svoje revizijske resurse kao odgovor na svoje postupke procene rizika (npr. između poslovnih i finansijskih aktivnosti)?“ (pitanje 25 u upitniku) među ispitivanim grupama (Hi-kvadrat test)



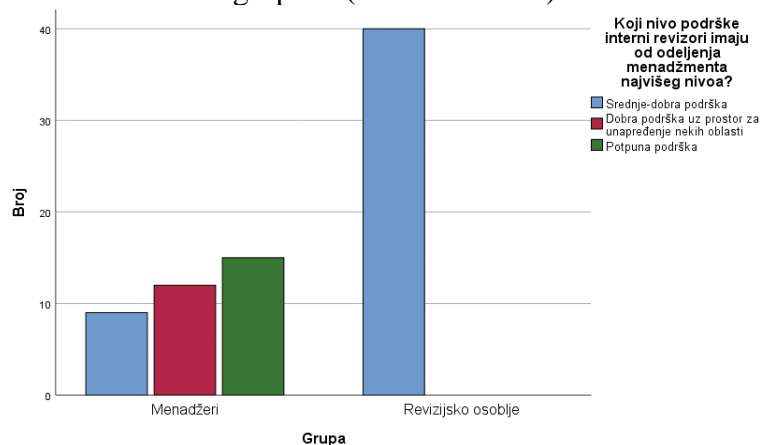
U pogledu odgovora na pitanje „Da li eksterni revizor zaista pregleda izveštaje interne revizije kako bi utvrdio obim aktivnosti interne revizije?“, finansijski direktori, članovi revizorskih komiteta/odbora i revizorsko osoblje su u višem procentu smatrali da eksterni revizor zaista pregleda izveštaje interne revizije kako bi utvrdio obim aktivnosti interne revizije u poređenju sa direktorima revizije, izvršnim direktorima, menadžerima revizije i eksternim revizorima (χ^2 50.314; df 6; $p < 0,01$) (Slika 48).

Slika 48. Poređenje zastupljenosti odgovora na pitanje „Da li eksterni revizor zaista pregleda izveštaje interne revizije kako bi utvrdio obim aktivnosti interne revizije?“ (pitanje 25 u upitniku) među ispitivanim grupama (Hi-kvadrat test)



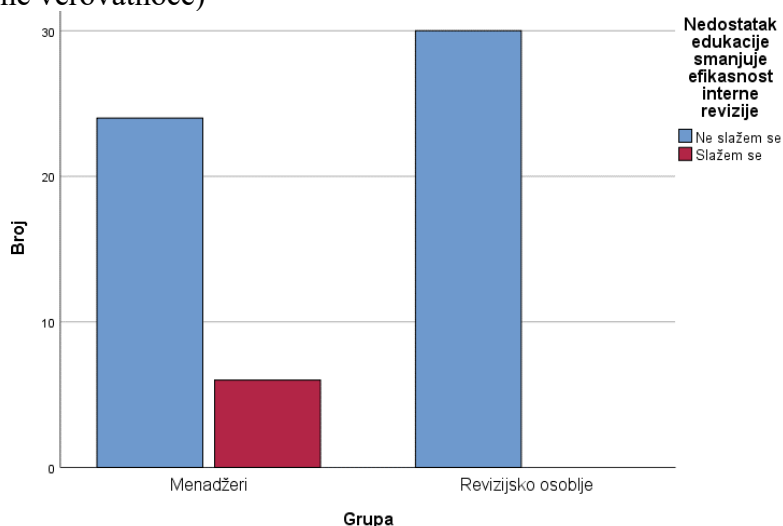
U pogledu odgovora na pitanje „Koji nivo podrške interni revizori imaju od odeljenja menadžmenta najvišeg nivoa?“, mišljenje menadžera revizije o nivou podrške koji interni revizori imaju od odeljenja menadžmenta najvišeg nivoa je bilo statistički značajno više u poređenju sa mišljenjem revizorskog osoblja (χ^2 46,531; df 2; $p < 0,01$) (Slika 49).

Slika 49. Poređenje zastupljenosti odgovora na pitanje „Koji nivo podrške interni revizori imaju od odeljenja menadžmenta najvišeg nivoa?“ (pitanje 14 u upitniku) među ispitivanim grupama (Hi-kvadrat test)



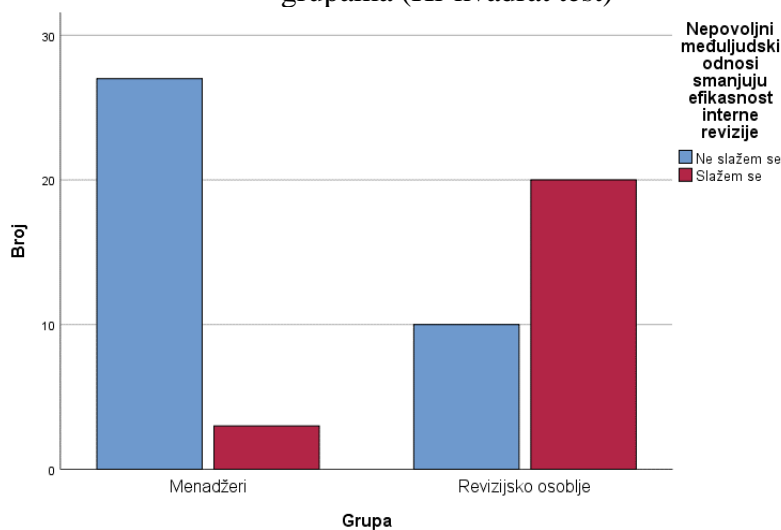
U pogledu slaganja sa tvrdnjom „Nedostatak edukacije smanjuje efikasnost interne revizije”, menadžeri revizije su u većem procentu smatrali da nedostatak edukacije smanjuje efikasnost interne revizije u poređenju sa revizorskim osobljem ($p = 0,02$) (Slika 50).

Slika 50. Poređenje zastupljenosti nivoa slaganja sa tvrdnjom „Nedostatak edukacije smanjuje efikasnost interne revizije” (pitanje 22 u upitniku), među ispitivanim grupama (Fišerov test tačne verovatnoće)



U pogledu slaganja sa tvrdnjom „Nepovoljni međuljudski odnosi smanjuju efikasnost interne revizije”, revizorsko osoblje je u većem procentu smatralo da nepovoljni međuljudski odnosi smanjuju efikasnost interne revizije u poređenju sa menadžerima revizije ($\chi^2 20,376$; $df 1$; $p < 0,01$) (Slika 51).

Slika 51. Poređenje zastupljenosti nivoa slaganja sa tvrdnjom „Nepovoljni međuljudski odnosi smanjuju efikasnost interne revizije” (pitanje 22 u upitniku), među ispitivanim grupama (Hi-kvadrat test)



Ispitivanje kauzalno-konsekutivne veze potencijalnih prediktornih varijabli i odnosa viših nivoa menadžmenta i procesa revizije u organizacijama ispitanika

Primenom linearne logističke regresije ispitano je prisustvo i intenzitet kauzalno-konsekutivne veze potencijalnih prediktornih varijabli i odnosa viših nivoa menadžmenta i procesa revizije u organizacijama ispitanika, na osnovu koje su dobijeni sledeći rezultati (Tabela 18).

U odnosu na nivo podrške (srednje dobra, dobra i potpuna) koju interni revizori imaju od odeljenja menadžmenta najvišeg nivoa, broj godina provedenih u procesu interne revizije se pokazao kao značajan negativan prediktor ($p < 0,01$). Sa svakom godinom provedenom u procesu interne revizije, nivo podrške koju interni revizori imaju od odeljenja menadžmenta najvišeg nivoa smanji se za približno 7%.

U odnosu na nivo pomoći višeg menadžmenta u promovisanju efektivne saradnje između interne i eksterne revizije, broj godina starosti ispitanika se pokazao kao značajan pozitivan prediktor ($p < 0,01$), a broj godina provedenih u procesu interne revizije kao značajan negativan prediktor ($p < 0,01$). Sa svakom godinom starosti, nivo pomoći višeg menadžmenta u promovisanju efektivne saradnje između interne i eksterne revizije poveća se za približno 2%, dok se isti sa svakom godinom provedenom u procesu interne revizije smanji za približno 6%.

U odnosu na nivo podrške višeg menadžmenta internoj reviziji da izvrši svoje dužnosti i odgovornosti, broj godina provedenih u procesu interne revizije se pokazao kao značajan negativan prediktor ($p < 0,01$). Sa svakom godinom provedenom u procesu interne revizije nivo podrške višeg menadžmenta internoj reviziji da izvrši svoje dužnosti i odgovornosti smanji se za približno 3%.

U odnosu na nivo uključenja višeg menadžmenta u plan interne revizije, broj godina provedenih u procesu interne revizije se pokazao kao značajan negativan prediktor ($p < 0,01$). Sa svakom godinom provedenom u procesu interne revizije nivo uključenja višeg menadžmenta u plan interne revizije smanji se za približno 3%.

U odnosu na nivo na kome interna revizija obezbeđuje višem menadžmentu dovoljne, pouzdane i relevantne izveštaje o poslu koji obavljaju i datim preporukama, broj godina starosti ispitanika se pokazao kao značajan pozitivan prediktor ($p = 0,02$). Sa svakom godinom starosti se nivo na kome interna revizija obezbeđuje višem menadžmentu dovoljne, pouzdane i relevantne izveštaje o poslu koji obavljaju i datim preporukama poveća za približno 2%.

U odnosu na nivo razumnosti odgovora višeg menadžmenta na izveštaje interne revizije, broj godina starosti ispitanika se pokazao kao značajan pozitivan prediktor ($p = 0,02$). Sa svakom godinom starosti se nivo razumnosti odgovora višeg menadžmenta na izveštaje interne revizije poveća za približno 2%.

Tabela 18. Prikaz statistički značajnih prediktornih i ishodnih varijabli isključenih u linearnu logističku regresionu analizu

Prediktor	Ishod	p	OR	95% CI
Broj godina provedenih u procesu interne revizije	Nivo podrške (srednje dobra, dobra i potpuna) koju interni revizori imaju od odeljenja menadžmenta najvišeg nivoa	< 0,01	-0,071	0,121 - -0,021
Broj godina starosti	Nivo pomoći višeg menadžmenta u promovisanju efektivne	< 0,01	0,020	0,007 - 0,034

	saradnje između interne i eksterne revizije			
Broj godina provedenih u procesu interne revizije	Nivo pomoći višeg menadžmenta u promovisanju efektivne saradnje između interne i eksterne revizije	< 0,01	-0,062	0,083 - -0,040
Broj godina provedenih u procesu interne revizije	Nivo podrške višeg menadžmenta internoj reviziji da izvrši svoje dužnosti i odgovornosti	< 0,01	-0,030	0,051 - -0,009
Broj godina provedenih u procesu interne revizije	Nivo uključenja višeg menadžmenta u plan interne revizije	< 0,01	-0,032	0,052 - -0,013
Broj godina starosti	Nivo na kome interna revizija obezbeđuje višem menadžmentu dovoljne, pouzdane i relevantne izveštaje o poslu koji obavljaju i datim preporukama	0,02	0,016	0,003 - 0,030
Broj godina starosti	Nivo razumnosti odgovora višeg menadžmenta na izveštaje interne revizije	0,02	0,015	0,003 - 0,028

Legenda: OR – odnos šansi; CI – interval poverenja

Poređenje mišljenja ispitanika-internih revizora u privatnom i javnom sektoru o strateškom kvalitetu izveštavanja interne revizije u njihovim organizacijama, kao i o jačini veze između strateškog izveštavanja interne revizije i strateškog menadžmenta u njihovim organizacijama

Od ukupno 279 ispitanika uključenih u ovo istraživanje, 93 su bili interni revizori, u okviru ove grupe, a ostali ispitanici su bili uključeni u proces sprovođenja aktivnosti interne revizije u nekom periodu. Primenom neparametarskog *Mann Whitney U* testa dobijene su statistički značajne razlike u kvalitetu izveštavanja interne revizije u organizacijama ispitanika, kao i u proceni jačine veze između izveštavanja interne revizije i strateškog menadžmenta. Kvalitet strateškog izveštavanja je sa visokom statističkom značajnošću ($p < 0,01$) procenjen kao bolji od strane internih revizora u javnom sektoru, u poređenju sa revizorima zaposlenim u privatnom sektoru. Jačina veze između izveštavanja interne revizije i strateškog menadžmenta je takođe statistički visoko značajno ($p < 0,01$) procenjena kao bolja od strane ispitanika u javnom sektoru u poređenju sa privatnim sektorom. Ovi rezultati indirektno označavaju da su interni revizori u javnom sektoru češće mišljenja da interna revizija može unaprediti strateški menadžment, odnosno da su izveštaji interne revizije korisni za strateški menadžment.

Po pitanju pojedinačnih komponenti, a u sklopu procene kvaliteta izveštavanja interne revizije, ispitanici-interni revizori u javnom sektoru više smatraju da se u njihovim organizacijama blagovremeno preduzimaju radnje na sprovođenju preporuka iz izveštaja interne revizije ($p < 0,01$), da u njihovim organizacijama interna revizija daje preporuke za poboljšanje sistema interne kontrole kada je to potrebno, kao i da interna revizija obezbeđuje višem menadžmentu njihove organizacije dovoljne, pouzdane i relevantne izveštaje o poslu koji obavljaju i datim preporukama u njihovim organizacijama ($p < 0,01$).

Po pitanju pojedinačnih komponenti, a u sklopu procene jačine veze između izveštavanja interne revizije i strateškog menadžmenta, ispitanici-interni revizori u javnom sektoru više smatraju da interna revizija dobija podršku menadžmenta dok izvršava svoje dužnosti ($p = 0,01$), da interna revizija izrađuje odgovarajuće godišnje planove revizije ($p < 0,01$), da se interni revizori retko suočavaju sa mešanjem menadžmenta dok obavljaju svoj posao ($p = 0,05$), da interni revizori deluju sa najvišim stepenom integriteta ($p < 0,01$), kao i da viši menadžment u njihovim organizacijama podržava internu reviziju da izvrši svoje dužnosti i odgovornosti ($p < 0,01$).

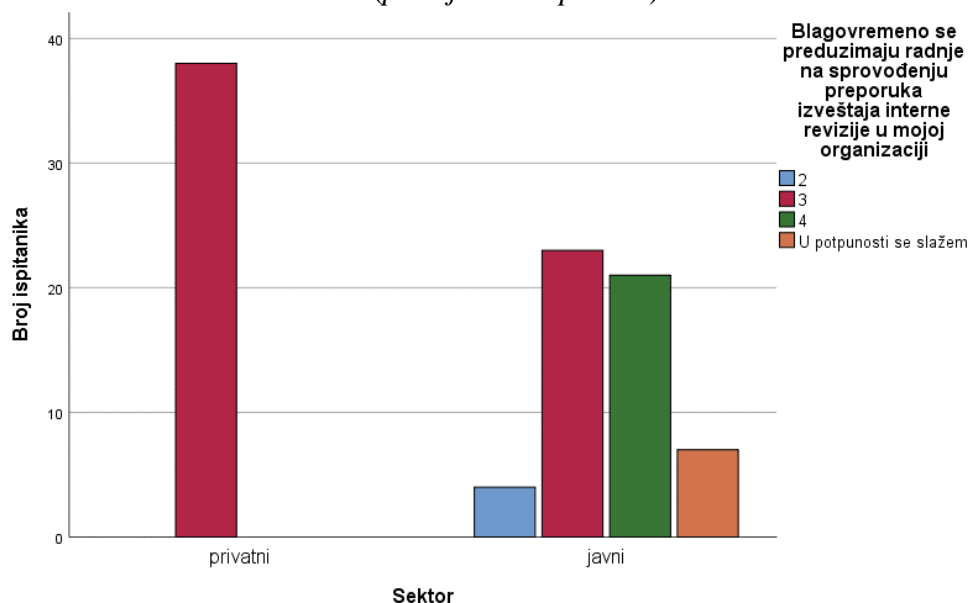
U ostalim poređenjima nisu uočene statistički značajne razlike među internim revizorima u privatnom i javnom sektoru.

Vrednosti statističke analize navedenih varijabli su navedene u Tabelama 19 i 20, kao i na Slikama 52–54 koje grafički prikazuju komparaciju odgovora internih revizora na pitanja-komponente dva navedena modela, a gde je uočena visoko značajna razlika. Statistički značajna razlika nižeg stepena je uočena samo po pitanju razlike između internih revizora u slaganju sa tvrdnjama „Direktor interne revizije moje organizacije izveštava do nivoa unutar organizacije koji omogućava internoj reviziji da ispunjava svoje odgovornosti” i „Interni revizori se retko suočavaju sa mešanjem menadžmenta moje organizacije dok obavljaju svoj posao. Interni revizori u javnom sektoru su se više slagali sa tvrdnjama da se blagovremeno preduzimaju radnje na sprovođenju preporuka iz izveštaja interne revizije u njihovim organizacijama (Slika 52), da interna revizija u njihovim organizacijama daje preporuke za poboljšanje sistema interne kontrole kada je to potrebno (Slika 53), kao i da interna revizija obezbeđuje višem menadžmentu njihovih organizacija dovoljne, pouzdane i relevantne izveštaje o poslu koji obavljaju i datim preporukama (Slika 54). Takođe, interni revizori u javnom sektoru su se više slagali sa tvrdnjama da interna revizija dobija podršku menadžmenta njihovih organizacija dok izvršava svoje dužnosti (Slika 55), da interna revizija u njihovim organizacijama izrađuje odgovarajuće godišnje planove revizije (Slika 56), da se interni revizori retko suočavaju sa mešanjem menadžmenta njihovih organizacija dok obavljaju svoj posao (Slika 57), da interni revizori u njihovim organizacijama deluju sa najvišim stepenom integriteta (Slika 58), kao i da viši menadžment u njihovim organizacijama podržava internu reviziju da izvrši svoje dužnosti i odgovornosti (Slika 59).

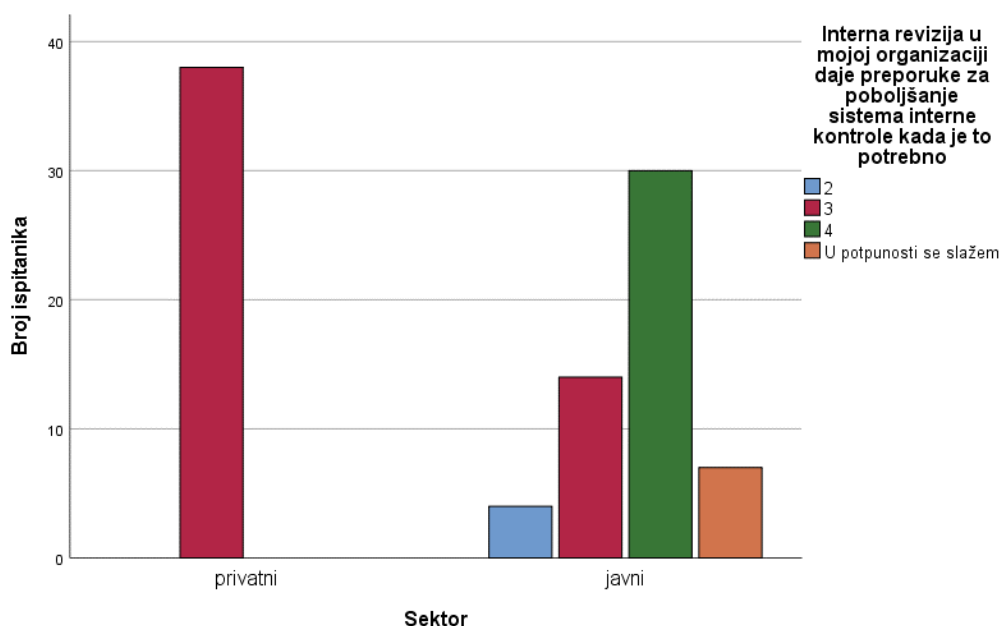
Tabela 19. Rezultati Mann-Whitney U testa pri komparaciji mišljenja internih revizora privatnog i javnog sektora o kvalitetu izveštavanja interne revizije

Varijabla	Mann-Whitney U	Z	p
Ukupni kvalitet strateškog izveštavanja interne revizije	399	-5,392	< 0,001
Pojedinačne komponente na osnovu kojih je procenjen kvalitet strateškog izveštavanja interne revizije			
Blagovremeno se preduzimaju radnje na sprovođenju preporuka iz izveštaja interne revizije u mojoj organizaciji	589	-4,242	< 0,001
Interna revizija u mojoj organizaciji daje preporuke za poboljšanje sistema interne kontrole kada je to potrebno	418	-5,509	< 0,001
Interna revizija obezbeđuje višem menadžmentu moje organizacije dovoljne, pouzdane i relevantne izveštaje o poslu koji obavljaju i datim preporukama	665	-3,482	< 0,001
Direktor interne revizije moje organizacije izveštava do nivoa unutar organizacije koji omogućava internoj reviziji da ispunjava svoje odgovornosti	855	-1,802	0,071

Slika 52. Komparacija mišljenja internih revizora u javnom i privatnom sektoru o blagovremenom preduzimanju radnji na sprovođenju preporuka iz izveštaja interne revizije (pitanje 38 u upitniku)



Slika 53. Komparacija mišljenja internih revizora u javnom i privatnom sektoru o preporukama koje interna revizija daje za poboljšanje sistema interne kontrole kada je to potrebno (pitanje 38 u upitniku)



Slika 54. Komparacija mišljenja internih revizora u javnom i privatnom sektoru o obezbeđivanju dovoljnih, pouzdanih i relevantnih izveštaja interne revizije o poslu koji obavljaju i datim preporukama višem menadžmentu (*pitanje 35 u upitniku*)

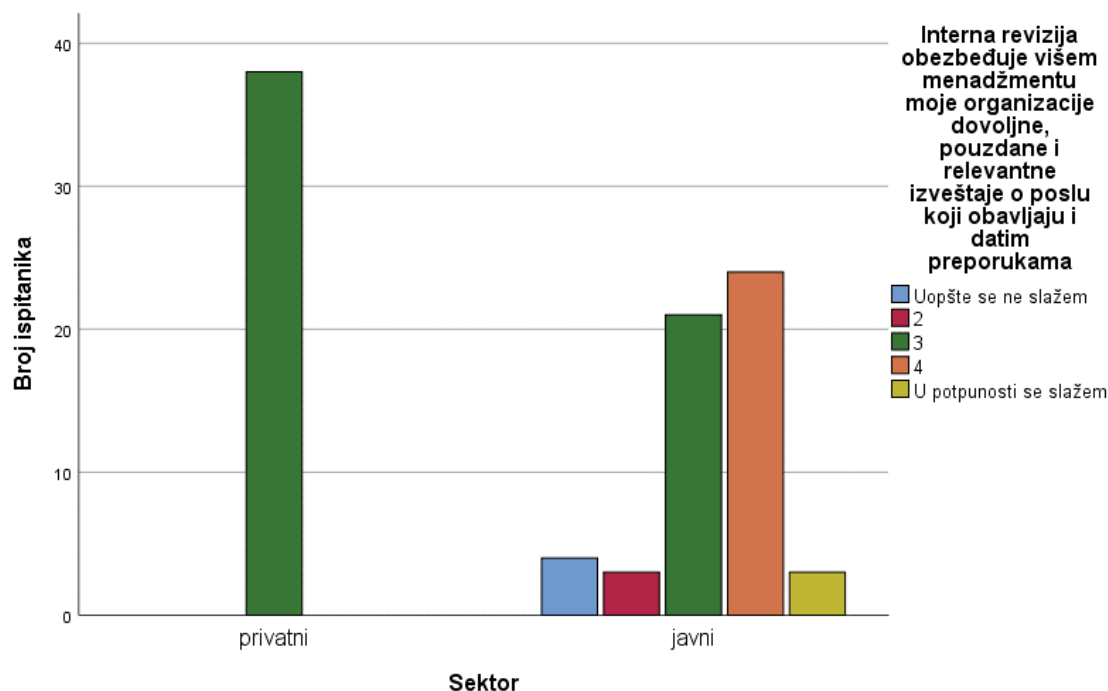
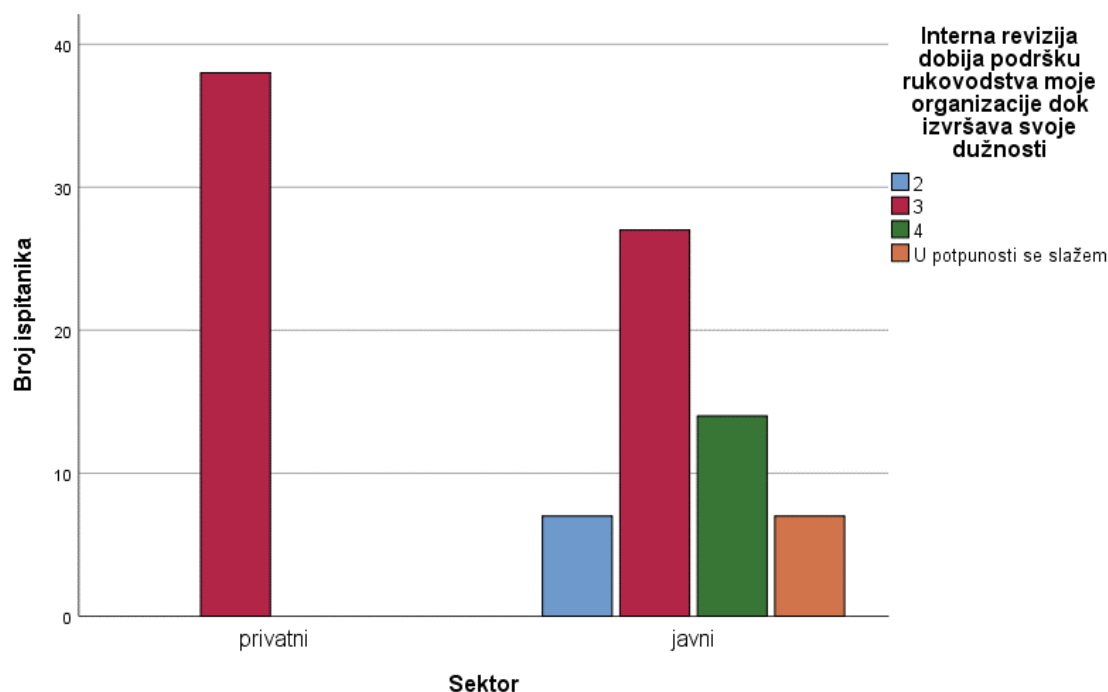


Tabela 20. Rezultati Mann-Whitney U testa pri komparaciji mišljenja internih revizora privatnog i javnog sektora o jačini veze između strateškog izveštavanja interne revizije i strateškog menadžmenta

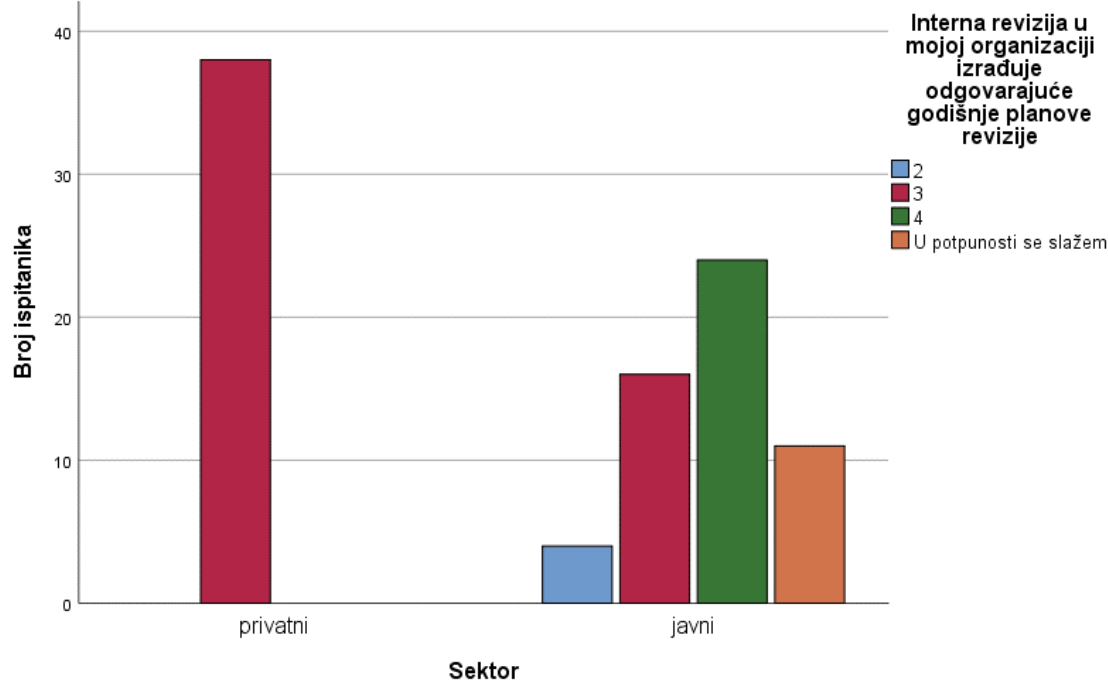
Varijabla	Mann-Whitney U	Z	p
Ukupna jačina veze između izveštavanja interne revizije i strateškog menadžmenta	589	-4,006	< 0,001
Pojedinačne komponente na osnovu kojih je procenjena jačina veze između strateškog izveštavanja interne revizije i strateškog menadžmenta			
Interna revizija dobija podršku menadžmenta moje organizacije dok izvršava svoje dužnosti	779	-2,570	0,010
Interna revizija u mojoj organizaciji izrađuje odgovarajuće godišnje planove revizije	456	-5,194	< 0,001
Interni revizori se retko suočavaju sa mešanjem menadžmenta moje organizacije dok obavljaju svoj posao	855	-1,937	0,053
Interni revizori u mojoj organizaciji deluju sa najvišim stepenom integriteta	418	-5,819	< 0,001

Odeljenje interne revizije u mojoj organizaciji ima direktan kontakt sa višim menadžmentom, osim sa finansijskim direktorom, a koji je usmeren ka boljem informisanju zaposlenih za obezbeđivanje ispunjenosti strateškog plana	931	-1,242	0,214
Odgovor višeg menadžmenta moje organizacije na izveštaje interne revizije je razuman	1026	-0,246	0,805
Viši menadžment u mojoj organizaciji podržava internu reviziju da izvrši svoje dužnosti i odgovornosti	684	-3,156	0,002
Viši menadžment u mojoj organizaciji je uključen u plan interne revizije	1026	-0,246	0,805
Viši menadžment pomaže u promovisanju efektivne saradnje između interne i eksterne revizije u mojoj organizaciji	1026	-0,165	0,869
Direktor interne revizije moje organizacije ima direktan kontakt sa odborom	912	-1,303	0,192

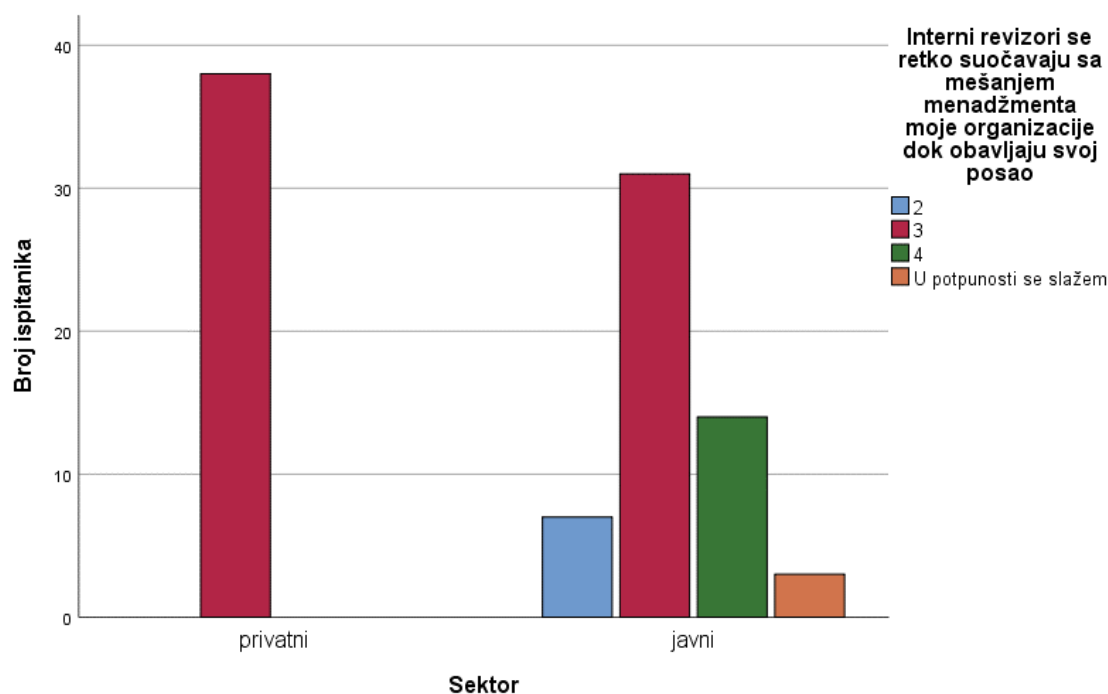
Slika 55. Komparacija mišljenja internih revizora u javnom i privatnom sektoru o podršci koju interna revizija dobija od strane menadžmenta dok izvršava svoje dužnosti (pitanje 30 u upitniku)



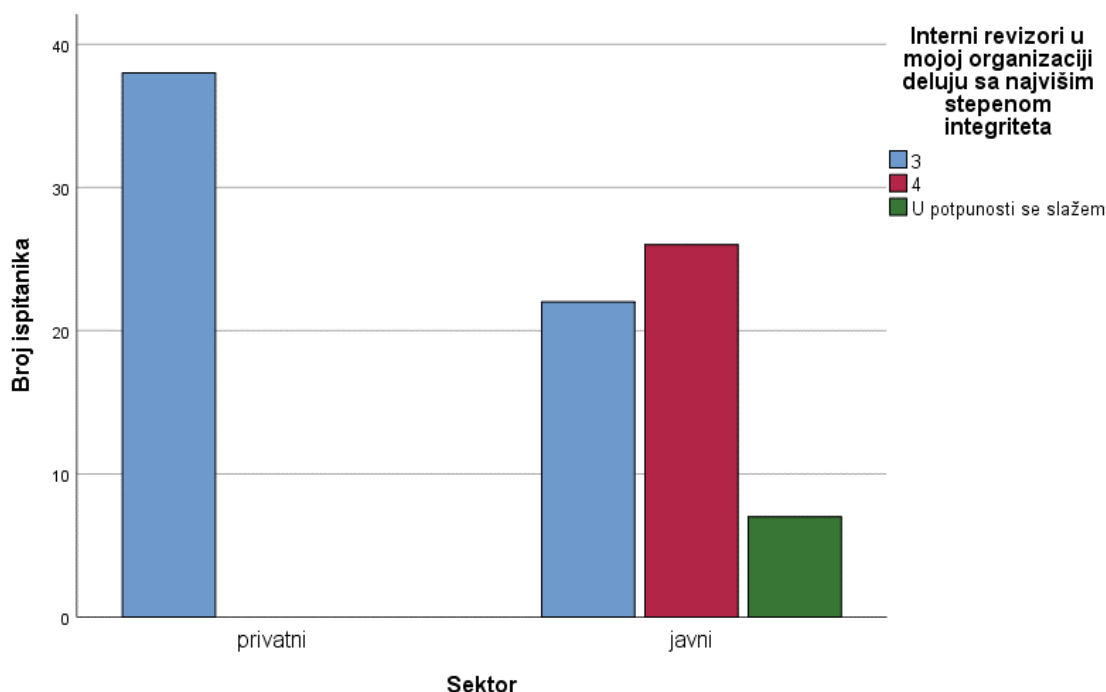
Slika 56. Komparacija mišljenja internih revizora u javnom i privatnom sektoru o izradi odgovarajućih godišnjih planova revizije od strane interne revizije (*pitanje 38 u upitniku*)



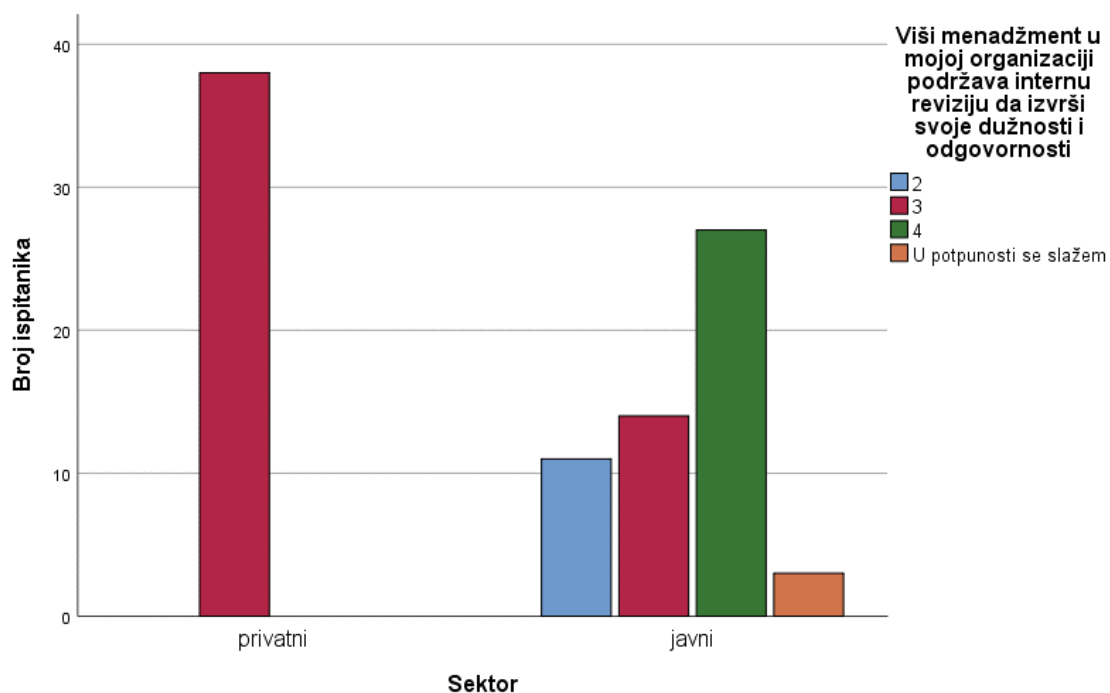
Slika 57. Komparacija mišljenja internih revizora u javnom i privatnom sektoru o suočavanju internih revizora sa mešanjem menadžmenta dok obavljaju svoj posao (*pitanje 36 u upitniku*)



Slika 58. Komparacija mišljenja internih revizora u javnom i privatnom sektoru o delovanju internih revizora sa najvišim stepenom integriteta (*pitanje 29 u upitniku*)



Slika 59. Komparacija mišljenja internih revizora u javnom i privatnom sektoru o podršci koju viši menadžment daje internoj reviziji da izvrši svoje dužnosti i odgovornosti (*pitanje 35 u upitniku*)



Rezultati linearne logističke regresije pri poređenju mišljenja ispitanika-internih revizora u privatnom i javnom sektoru o kvalitetu izveštavanja interne revizije u njihovim organizacijama, kao i o jačini veze između izveštavanja interne revizije i strateškog menadžmenta u njihovim organizacijama

Primenom linearne logističke regresije kreirana su dva modela za procenu kvaliteta izveštavanja interne revizije i za jačinu veze između izveštavanja interne revizije i strateškog menadžmenta. Pitanja uključena u oba modela su prikazana u Tabelama 21 i 22.

Tabela 21. Prikaz komponenti statističkog modela za procenu kvaliteta strateškog izveštavanja interne revizije

Statistički model za procenu kvaliteta strateškog izveštavanja interne revizije
Blagovremeno se preduzimaju radnje na sprovođenju preporuka iz izveštaja interne revizije
Interna revizija daje preporuke za poboljšanje sistema interne kontrole kada je to potrebno
Interna revizija obezbeđuje višem menadžmentu dovoljne, pouzdane i relevantne izveštaje o poslu koji obavljaju i datim preporukama
Direktor interne revizije izveštava do nivoa unutar organizacije koji omogućava internoj reviziji da ispunjava svoje odgovornosti

Tabela 22. Prikaz komponenti statističkog modela za procenu jačine veze između strateškog izveštavanja interne revizije i strateškog menadžmenta

Statistički model za procenu jačine veze između strateškog izveštavanja interne revizije i strateškog menadžmenta
Interna revizija dobija podršku menadžmenta moje organizacije dok izvršava svoje dužnosti
Interna revizija izrađuje odgovarajuće godišnje planove revizije
Interni revizori se retko suočavaju sa mešanjem menadžmenta dok obavljaju svoj posao
Interni revizori u mojoj organizaciji deluju sa najvišim stepenom integriteta
Odeljenje interne revizije ima direktan kontakt sa višim menadžmentom, osim sa finansijskim direktorom, a koji je usmeren ka boljem informisanju zaposlenih za obezbeđivanje ispunjenosti strateškog plana
Odgovor višeg menadžmenta na izveštaje interne revizije je razuman
Viši menadžment podržava internu reviziju da izvrši svoje dužnosti i odgovornosti
Viši menadžment je uključen u plan interne revizije
Viši menadžment pomaže u promovisanju efektivne saradnje između interne i eksterne revizije
Direktor interne revizije ima direktan kontakt sa odborom

Tabele 21 i 22 prikazuju komponente od važnosti za procenu kvaliteta strateškog izveštavanja interne revizije, kao i za procenu jačine veze između strateškog izveštavanja interne revizije i strateškog menadžmenta. Linearna logistička regresija je ukazala da interni revizori u javnom sektoru skoro 1,7 puta bolje ocenjuju kvalitet strateškog izveštavanja interne revizije u poređenju sa internim revizorima u privatnom sektoru (OR 1,691; $p < 0,01$; 95% CI 0,808-2,574), a skoro 2,3 puta bolje ocenjuju jačinu veze između strateškog izveštavanja interne revizije i strateškog menadžmenta (OR 2,273; $p = 0,02$; 95% CI 0,324-4,222).

Ispitivanje procene međusobnog uticaja statističkih modela na pojedinačne komponente primenom multilinearne regresije

Kao zavisne varijable su uzete pojedinačne komponente dva modela (Tabele 21, 22). Nezavisne varijable su predstavljene kao celi modeli (Tabele 21, 22). Na osnovu ovih ulaznih parametara primenjena je multilinearne regresija.

Sprovedenom analizom međusobnih relacija pojedinačnih komponenti statističkog modela za procenu kvaliteta izveštavanja interne revizije i nivoa podrške koju interna revizija dobija od strane menadžmenta dok izvršava svoje dužnosti, može se zaključiti da je 33,9%

nivoa podrške koju interna revizija dobija od strane menadžmenta dok izvršava svoje dužnosti predodređeno uticajem pomenutih elemenata ($R^2 = 0,339$). Takođe, ispitana je autokorelacija, gde je *Durbin-Watson* testom dokazano da autokorelacija ne postoji za koeficijent $d = 0,541$. (Tabela 23)

Na osnovu analize međusobnih relacija pojedinačnih komponenti statističkog modela za procenu kvaliteta strateškog izveštavanja interne revizije i nivoa na kom interna revizija izrađuje odgovarajuće godišnje planove revizije, može se zaključiti da je 86,2% nivoa na kom interna revizija izrađuje odgovarajuće godišnje planove revizije predodređeno uticajem pomenutih elemenata ($R^2 = 0,862$). U nastavku, ispitana je autokorelacija, gde je *Durbin-Watson* testom dokazano da autokorelacija ne postoji za koeficijent $d = 0,431$. (Tabela 23)

Sprovedenom analizom međusobnih relacija pojedinačnih komponenti statističkog modela za procenu kvaliteta strateškog izveštavanja interne revizije i nivoa odsustva mešanja menadžmenta u rad internih revizora, može se zaključiti da je 60,7% nivoa odsustva mešanja menadžmenta u rad internih revizora predodređeno uticajem pomenutih elemenata ($R^2 = 0,607$). Dalje, primenom *Durbin-Watson* testa je dokazano da autokorelacija ne postoji za koeficijent $d = 0,592$. (Tabela 23)

Na bazi analize međusobnih relacija pojedinačnih komponenti statističkog modela za procenu kvaliteta strateškog izveštavanja interne revizije i nivoa na kom interni revizori deluju sa najvišim stepenom integriteta, može se zaključiti da je 33,5% nivoa na kom interni revizori deluju sa najvišim stepenom integriteta predodređeno uticajem pomenutih elemenata ($R^2 = 0,335$). Ispitana je i autokorelacija, gde je na osnovu *Durbin-Watson* testa utvrđeno da autokorelacija ne postoji za koeficijent $d = 0,448$. (Tabela 23)

Analizom međusobnih relacija pojedinačnih komponenti statističkog modela za procenu kvaliteta strateškog izveštavanja interne revizije i nivoa na kom odeljenje interne revizije ima direktan kontakt sa višim menadžmentom, osim sa finansijskim direktorom, a koji je usmeren ka boljem informisanju zaposlenih za obezbeđivanje ispunjenosti strateškog plana, može se zaključiti da je 73,7% nivoa na kom odeljenje interne revizije ima direktan kontakt sa višim menadžmentom, osim sa finansijskim direktorom, a koji je usmeren ka boljem informisanju zaposlenih za obezbeđivanje ispunjenosti strateškog plana predodređeno uticajem pomenutih elemenata ($R^2 = 0,737$). Dokazano je primenom *Durbin-Watson* testa da autokorelacija ne postoji za koeficijent $d = 0,589$. (Tabela 23)

Sprovedenom analizom međusobnih relacija pojedinačnih komponenti statističkog modela za procenu kvaliteta strateškog izveštavanja interne revizije i nivoa razumnosti odgovora višeg menadžmenta na izveštaje interne revizije, može se zaključiti da je 64,1% nivoa razumnosti odgovora višeg menadžmenta na izveštaje interne revizije predodređeno uticajem pomenutih elemenata ($R^2 = 0,641$). Takođe, ispitana je autokorelacija, gde je *Durbin-Watson* testom dokazano da autokorelacija ne postoji za koeficijent $d = 0,566$. (Tabela 23)

Na bazi analize međusobnih relacija pojedinačnih komponenti statističkog modela za procenu kvaliteta strateškog izveštavanja interne revizije i nivoa na kome viši menadžment podržava internu reviziju da izvrši svoje dužnosti i odgovornosti, može se zaključiti da je 68,9% nivoa na kome viši menadžment podržava internu reviziju da izvrši svoje dužnosti i odgovornosti predodređeno uticajem pomenutih elemenata ($R^2 = 0,689$). Ispitana je autokorelacija, gde je *Durbin-Watson* testom dokazano da autokorelacija ne postoji za koeficijent $d = 0,298$. (Tabela 23)

Analizom međusobnih relacija pojedinačnih komponenti statističkog modela za procenu kvaliteta strateškog izveštavanja interne revizije i nivoa uključenosti višeg menadžmenta u plan interne revizije, može se zaključiti da je 64,1% nivoa uključenosti višeg menadžmenta u plan interne revizije predodređeno uticajem pomenutih elemenata ($R^2 = 0,641$).

Takođe, ispitana je autokorelacija, gde je *Durbin-Watson* testom dokazano da autokorelacija ne postoji za koeficijent $d = 0,566$. (Tabela 23)

Na osnovu dobijenih rezultata analize međusobnih relacija pojedinačnih komponenti statističkog modela za procenu kvaliteta strateškog izveštavanja interne revizije i nivoa pomoći višeg menadžmenta u promovisanju efektivne saradnje između interne i eksterne revizije, može se zaključiti da je 73,4% nivoa pomoći višeg menadžmenta u promovisanju efektivne saradnje između interne i eksterne revizije predodređeno uticajem pomenutih elemenata ($R^2 = 0,734$). Primenom *Durbin-Watson* testa za ispitivanje autokorelacije, dokazano da autokorelacija ne postoji za koeficijent $d = 0,328$. (Tabela 23)

Analizom međusobnih relacija pojedinačnih komponenti statističkog modela za procenu kvaliteta strateškog izveštavanja interne revizije i nivoa direktnog kontakta direktora interne revizije sa odborom, može se zaključiti da je 79,1% nivoa direktnog kontakta direktora interne revizije sa odborom predodređeno uticajem pomenutih elemenata ($R^2 = 0,791$). Takođe, ispitana je autokorelacija, gde je *Durbin-Watson* testom dokazano da autokorelacija ne postoji za koeficijent $d = 0,368$. (Tabela 23)

Tabela 23. Analiza multilinearne regresije – Uticaj elemenata modela za procenu kvaliteta strateškog izveštavanja interne revizije na model za procenu jačine veze između izveštavanja interne revizije i strateškog menadžmenta

Zavisna promenljiva	R	R ²	Standardna greška	<i>Durbin-Watson test</i>
Nivo podrške koju interna revizija dobija od strane menadžmenta dok izvršava svoje dužnosti	0,582	0,339	0,577	0,541
Nivo na kome interna revizija izrađuje odgovarajuće godišnje planove revizije	0,928	0,862	0,289	0,431
Nivo odsustva mešanja menadžmenta u rad internih revizora	0,779	0,607	0,373	0,592
Nivo na kome interni revizori deluju sa najvišim stepenom integriteta	0,578	0,335	0,527	0,448
Nivo na kome odeljenje interne revizije ima direktan kontakt sa višim menadžmentom, osim sa finansijskim direktorom, a koji je usmeren ka boljem informisanju zaposlenih za obezbeđivanje ispunjenosti strateškog plana	0,858	0,737	0,290	0,589
Nivo razumnosti odgovora višeg menadžmenta na izveštaje interne revizije	0,800	0,641	0,299	0,566
Nivo na kome viši menadžment podržava internu reviziju da izvrši svoje dužnosti i odgovornosti	0,830	0,689	0,398	0,298
Nivo uključenosti višeg menadžmenta u plan interne revizije	0,800	0,641	0,299	0,566
Nivo pomoći višeg menadžmenta u promovisanju efektivne saradnje između interne i eksterne revizije	0,857	0,734	0,399	0,328
Nivo direktnog kontakta direktora interne revizije sa odborom	0,889	0,791	0,338	0,368

Prediktori

- a) Nivo blagovremenosti preduzimanja radnji na sprovođenju preporuka iz izveštaja interne revizije.
- b) Nivo davanja preporuka interne revizije za poboljšanje sistema interne kontrole kada je to potrebno.
- c) Nivo obezbeđivanja interne revizije višem menadžmentu dovoljnih, pouzdanih i relevantnih izveštaja o poslu koji obavljaju i datim preporukama.
- d) Nivo izveštavanja direktora interne revizije do nivoa unutar organizacije koji omogućava internoj reviziji da ispunjava svoje odgovornosti.

Analizom međusobnih relacija pojedinačnih komponenti statističkog modela za procenu jačine veze između strateškog izveštavanja interne revizije i strateškog menadžmenta i nivoa blagovremenosti preduzimanja radnji na sprovođenju preporuka iz izveštaja interne revizije, statistički značajna razlika nije uočena.

Analizom međusobnih relacija pojedinačnih komponenti statističkog modela za procenu jačine veze između izveštavanja interne revizije i strateškog menadžmenta i nivoa davanja preporuka interne revizije za poboljšanje sistema interne kontrole kada je to potrebno, može se zaključiti da je 98,7% nivoa davanja preporuka interne revizije za poboljšanje sistema interne kontrole kada je to potrebno predodređeno uticajem pomenutih elemenata ($R^2 = 0,987$). Drugim rečima, elementi statističkog modela za procenu jačine veze između izveštavanja interne revizije i strateškog menadžmenta (Tabela 22) utiču na 98,7% promene nivoa davanja preporuka interne revizije za poboljšanje sistema interne kontrole kada je to potrebno. Takođe, ispitana je autokorelacija, gde je Durbin-Watson testom dokazano da autokorelacija ne postoji za koeficijent $d = 0,470$. (Tabela 24).

Analizom međusobnih relacija pojedinačnih komponenti statističkog modela za procenu jačine veze između strateškog izveštavanja interne revizije i strateškog menadžmenta i nivoa obezbeđivanja interne revizije višem menadžmentu dovoljnih, pouzdanih i relevantnih izveštaja o poslu koji obavljaju i datim preporukama, može se zaključiti da je 98,4% nivoa obezbeđivanja interne revizije višem menadžmentu dovoljnih, pouzdanih i relevantnih izveštaja o poslu koji obavljaju i datim preporukama predodređeno uticajem pomenutih elemenata ($R^2 = 0,984$). Drugim rečima, elementi statističkog modela za procenu jačine veze između izveštavanja interne revizije i strateškog menadžmenta (Tabela 22) utiču na 98,4% promene nivoa obezbeđivanja interne revizije višem menadžmentu dovoljnih, pouzdanih i relevantnih izveštaja o poslu koji obavljaju i datim preporukama. Takođe, ispitana je autokorelacija, gde je Durbin-Watson testom dokazano da autokorelacija ne postoji za koeficijent $d = 0,365$. (Tabela 24).

Analizom međusobnih relacija pojedinačnih komponenti statističkog modela za procenu jačine veze između strateškog izveštavanja interne revizije i strateškog menadžmenta i nivoa izveštavanja direktora interne revizije do nivoa unutar organizacije koji omogućava internoj reviziji da ispunjava svoje odgovornosti, može se zaključiti da je 97,3% nivoa izveštavanja direktora interne revizije do nivoa unutar organizacije koji omogućava internoj reviziji da ispunjava svoje odgovornosti predodređeno uticajem pomenutih elemenata ($R^2 = 0,973$). Drugim rečima, elementi statističkog modela za procenu jačine veze između izveštavanja interne revizije i strateškog menadžmenta (Tabela 22) utiču na 97,3% promene nivoa izveštavanja direktora interne revizije do nivoa unutar organizacije koji omogućava internoj reviziji da ispunjava svoje odgovornosti. Takođe, ispitana je autokorelacija, gde je Durbin-Watson testom dokazano da autokorelacija ne postoji za koeficijent $d = 0,763$. (Tabela 24)

Tabela 24. Analiza multilinearne regresije – Uticaj elemenata modela za procenu jačine veze između strateškog izveštavanja interne revizije i strateškog menadžmenta na model za procenu kvaliteta izveštavanja interne revizije

Zavisna promenljiva	R	R ²	Standardna greška	Durbin-Watson test
Nivo davanja preporuka interne revizije za poboljšanje sistema interne kontrole kada je to potrebno	0,994	0,987	0,081	0,470
Nivo obezbeđivanja interne revizije višem menadžmentu dovoljnih, pouzdanih i relevantnih izveštaja o poslu koji obavljaju i datim preporukama	0,993	0,984	0,094	0,365
Nivo izveštavanja direktora interne revizije do nivoa unutar organizacije koji omogućava internoj reviziji da ispunjava svoje odgovornosti	0,988	0,973	0,123	0,763

Prediktori

- a) Nivo podrške koju interna revizija dobija od strane menadžmenta dok izvršava svoje dužnosti.
- b) Nivo na kome interna revizija izrađuje odgovarajuće godišnje planove revizije.
- c) Nivo odsustva mešanja menadžmenta u rad internih revizora.
- d) Nivo na kome interni revizori deluju sa najvišim stepenom integriteta.
- e) Nivo na kome odeljenje interne revizije ima direktan kontakt sa višim menadžmentom, osim sa finansijskim direktorom, a koji je usmeren ka boljem informisanju zaposlenih za obezbeđivanje ispunjenosti strateškog plana.
- f) Nivo razumnosti odgovora višeg menadžmenta na izveštaje interne revizije.
- g) Nivo na kome viši menadžment podržava internu reviziju da izvrši svoje dužnosti i odgovornosti.
- h) Nivo uključenosti višeg menadžmenta u plan interne revizije.
- i) Nivo pomoći višeg menadžmenta u promovisanju efektivne saradnje između interne i eksterne revizije.
- j) Nivo direktnog kontakta direktora interne revizije sa odborom.

Prva posebna hipoteza H(1) se odnosi na to da postojeći modeli strateškog upravljanja ne uvažavaju u adekvatnoj meri proces interne revizije. Direktori interne revizije su bili mišljenja da je interna revizija efikasnija od izvršnih direktora. Broj godina provedenih u procesu interne revizije se pokazao kao negativan prediktor za podršku menadžmenta najvišeg nivoa odeljenju interne revizije. Takođe, broj godina provedenih u internoj reviziji je ocenjen kao negativan prediktor posmatrajući podršku višeg menadžmenta internoj reviziji u realizaciji njenih dužnosti i odgovornosti. Dalje, broj godina provedenih u procesu interne revizije pokazao se kao negativan prediktor posmatrajući nivo uključenja višeg menadžmenta u plan interne revizije. Jedini pozitivan prediktor je broj godina starosti koji je pokazao da se sa rastom godina starosti intenzivira promovisanje efektivne saradnje između interne i eksterne revizije od strane višeg menadžmenta, kao i obezbeđivanje dovoljnih, pouzdanih i relevantnih izveštaja o poslu koji obavljaju interni revizori i datim preporukama. Kroz disertaciju je utvrđeno da modeli strateškog upravljanja ne uvažavaju u adekvatnoj meri proces interne revizije, čime je ova hipoteza potvrđena. S druge strane, analiza rezultata ankete ukazuje da profesija interne

revizije nastavlja da bude dinamična sila u oblasti upravljanja i upravljanja rizikom i usklađenosti. Potvrđeno je da, od svih faktora od uticaja, kvalitet strateškog izveštavanja interne revizije utiče na 33,9% promene nivoa podrške koju interna revizija dobija od strane menadžmenta dok izvršava svoje dužnosti, 60,7% promene nivoa odsustva mešanja menadžmenta u rad internih revizora, 64,1% promene nivoa razumnosti odgovora višeg menadžmenta na izveštaje interne revizije, 68,9% promene nivoa na kome viši menadžment podržava internu reviziju da izvrši svoje dužnosti i odgovornosti, 73,4% promene nivoa pomoći višeg menadžmenta u promovisanju efektivne saradnje između interne i eksterne revizije, kao i 79,1% promene nivoa direktnog kontakta direktora interne revizije sa odborom. Isto tako, potvrđeno je i da, od svih faktora od uticaja, jačina veze između izveštavanja interne revizije i strateškog menadžmenta utiče na 98,7% promene nivoa davanja preporuka interne revizije za poboljšanje sistema interne kontrole kada je to potrebno, 98,4% promene nivoa obezbeđivanja interne revizije višem menadžmentu dovoljnih, pouzdanih i relevantnih izveštaja o poslu koji obavljaju i datim preporukama, kao i 97,3% promene nivoa izveštavanja direktora interne revizije do nivoa unutar organizacije koji omogućava internoj reviziji da ispunjava svoje odgovornosti.

Drugom posebnom hipotezom H(2) je testirano da li razvoj i primena modela strateškog upravljanja dovode do unapređenja kvaliteta i efikasnosti strateškog plana. Potvrđeno je i da kvalitet strateškog izveštavanja interne revizije u funkciji podrške procesu strateškog upravljanja, utiče na 86,2% promene nivoa na kom interna revizija izrađuje odgovarajuće godišnje planove revizije što ima pozitivne implikacije na kvalitet i efikasnost strateškog plana, dok je preostalih 13,8% pod uticajem drugih faktora. Ova hipoteza je potvrđena.

Treća posebna hipoteza H(3) se bazirala na testiranju da li primena modela doprinosi povećanoj informisanosti zaposlenih, što osigurava poštovanje i ispunjavanje strateškog plana. Ova hipoteza je prihvaćena. Potvrđeno je da kvalitet strateškog izveštavanja interne revizije kao snažna podrška strateškom menadžmentu, utiče na 73,7% promene nivoa na kom odeljenje interne revizije ima direktan kontakt sa višim menadžmentom, osim sa finansijskim direktorom, a koji je usmeren ka boljem informisanju zaposlenih za obezbeđivanje ispunjenosti strateškog plana, dok je preostalih 26,3% pod uticajem drugih faktora.

Četvrta posebna hipoteza H(4) disertacije predviđa da ishodi interne revizije doprinose efektivnosti strateškog praćenja, kontrole i evaluacije. Pomenuta hipoteza je potvrđena. Potvrđeno je da jačina veze između strateškog izveštavanja interne revizije i strateškog menadžmenta ima veći uticaj na promenu kvaliteta izveštavanja interne revizije nego što kvalitet strateškog izveštavanja interne revizije utiče na jačinu veze između izveštavanja interne revizije i strateškog menadžmenta. Takođe, potvrđeno je i da kvalitet strateškog izveštavanja (podrška aktivnostima praćenja, kontrole i evaluacije), kao značajna komponenta integriranog modela interne revizije utiče na 33,5% promene nivoa na kome interni revizori deluju sa najvišim stepenom integriteta da bi bili efikasni, dok je preostalih 66,5% pod uticajem drugih faktora.

Peta posebna hipoteza H(5) predviđa da strateško planiranje interne revizije doprinosi efikasnosti sveukupnog procesa strateškog upravljanja. Direktori revizije ocenjuju odeljenje za internu reviziju kao najefikasnije. Menadžeri revizije smatraju da nedostatak edukacije i nepovoljni međuljudski odnosi smanjuju efikasnost interne revizije, kao i da interni revizori imaju veću podršku od menadžmenta najvišeg nivoa u odnosu na revizorsko osoblje. Potvrđeno je da kvalitet strateškog izveštavanja interne revizije utiče na 64,1% promene nivoa uključenosti višeg menadžmenta u izradu plana interne revizije, dok je preostalih 35,9% pod uticajem drugih faktora. Ova hipoteza je potvrđena.

Opšti zaključak disertacije je da je moguće (a i da postoji potreba) da se definiše integrisani model interne revizije za unapređenje strateškog upravljanja na osnovu teorijskih zaključaka i rezultata empirijskog istraživanja. Time je potvrđena i opšta hipoteza $H(0)$.

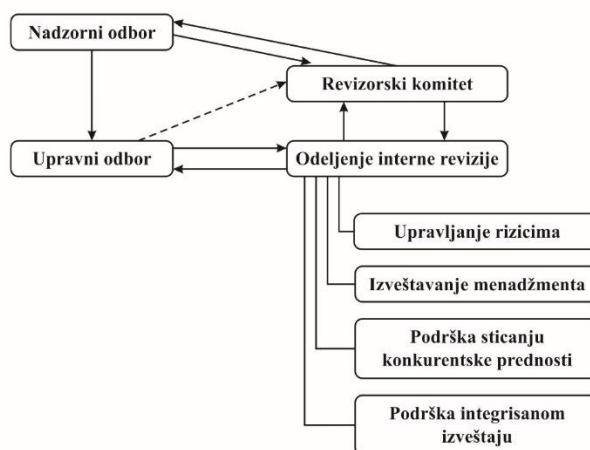
7. DISKUSIJA

Znanje stvarne prakse interne revizije i njene odgovornosti i etičkih pitanja je fragmentarno, stoga je trenutna slika interne revizije u literaturi daleko od sveobuhvatne. Veza interne revizije sa strateškim menadžmentom ostaje prilično nejasna, posebno u delu njene strateške pozicioniranosti u sticanju konkurentskih prednosti organizacija, tako da su postojeći modeli strateškog upravljanja davali nejasnu sliku o podršci interne revizije strateškom upravljanju. Postojeći konceptualni modeli ne dovode u vezu korisnost interne revizije sa unapređenjem kvaliteta i efikasnosti strateškog plana.

Na osnovu proučavanja akademske i stručne literature i empirijskog istraživanja, razvijen je konceptualni model interne revizije koji je pogodan za implementaciju od strane organizacija u privatnom i javnom sektoru nakon opšteg ispitivanja relevantnosti postojećih modela strateškog upravljanja koji u adekvatnoj meri respektuju proces interne revizije. Da bi se to postiglo, sprovedene su opsežne konsultacije sa postojećom literaturom o aktuelnoj pozicioniranosti interne revizije u procesu strateškog upravljanja u organizacijama. To je dovelo do identifikacije okvira kritičnih komponenti za implementaciju novog, integrisanog modela interne revizije. U nastavku, različiti stavovi autora o ulozi i zadacima interne revizije u procesu strateškog upravljanja u organizacijama u javnom i privatnom sektoru, takođe su razmatrani. Sagledani su različiti modeli organizacionog pozicioniranja interne revizije u praksi koji su bili dostupni. Potom je sprovedeno empirijsko istraživanje koje je ukazalo na potrebna poboljšanja u praksi interne revizije u nacionalnim okvirima. Dalje, usledila je integracija ovih komponenti u pojednostavljeni i konsolidovani okvir pogodan za implementaciju integrisanog modela interne revizije u proces strateškog upravljanja.

Na Slici 60 je prikazan konceptualni model za implementaciju integrisanog modela interne revizije kao instrumenta za unapređenje strateškog upravljanja u organizaciji. Osnova modela zasnovana je konceptualnom okviru slovenačkog modela (Zaman Groff *et al.*, 2016), koji je adaptiran na osnovu anglo-američkog i nemačkog iskustva, a prilagođen je trenutnom stanju struke. Model je proširen za određene segmente koji su definisani na osnovu rezultata empirijskog istraživanja.

Slika 60. Integrirani model interne revizije za unapređenje procesa strateškog upravljanja u organizaciji



Strelice nadole predstavljaju pravac dodeljivanja zadataka, dužnosti i odgovornosti, dok strelice nagore predstavljaju pravac izveštavanja. Kao što se može videti, odeljenje interne revizije je direktno podređeno vrhovnom nivou menadžmentu. Izveštavanje interne revizije ide ka nadzornom odboru. Četiri ključne komponente savremenog modela interne revizije se zasnivaju na:

- upravljanju rizicima u organizacijama,
- izveštavanju menadžmenta (strateški pristup),
- podršci sticanju konkurentne prednosti i
- podršci integrisanom izveštaju.

Predloženi model ukazuje na blokove koji čine sistem upravljanja internom revizijom kompatibilnim sa strateškim upravljanjem u organizacijama na koje treba obratiti pažnju u segmentu strateškog planiranja, efikasnog upravljanja rizicima i izveštavanja menadžmenta, i nudi akademskim istraživačima puteve za buduća istraživanja u oblasti strateškog upravljanja. Aktivnosti interne revizije su sastavni deo upravljačkog procesa pružanjem validnih informacija menadžmentu. Pored toga, revizori bi takođe mogli da se rukovode identifikovanim faktorima kako bi pomogli u otkrivanju prevarnih aktivnosti i njihovom suzbijanju (evaluacija rizika i prevencija). Model je koristan za sve oblike organizacija, javnih ili privatnih uz određena prilagođavanja prema specifičnosti ovih sektora.

Za bolje razumevanje predloženog modela je potrebno dati šira objašnjenja. Organizaciona posvećenost se realizuje ispunjenjem ciljeva organizacije i fokusiranjem na područja visokog rizika, razvijanjem konstruktivnih radnih odnosa, promovisanjem organizacione kreativnosti i unapređenjem konkurentne pozicije. Organizaciona podrška funkciji interne revizije se vezuje za podršku višeg menadžmenta i saradnju po pitanju usklađivanja mišljenja i preporuka. Sistem interne kontrole bi uključio aktivnosti kontrole okruženja, evaluacije rizika i interne kontrole. Prakse interne revizije koje bi trebalo da dovedu do generisanja dodatne vrednosti, bi uključivale aktivnosti strateškog praćenja, kontrole i evaluacije, rešavanje problema korporativnog upravljanja uz snažnu podršku strateškog izveštavanja interne revizije, posebno najviših organa u organizaciji, izvršnih direktora i revizorskog odbora.

Na osnovu rezultata istraživanja identifikovane su kritične tačke neophodne za unapređenje procesa strateškog upravljanja u organizacijama:

- Jačanje uloge interne revizije u funkciji generisanja dodatne vrednosti, unapređenju korporativnog upravljanja rizikom, sa fokusom na efikasno strateško planiranje.
- Modifikovanje tradicionalnog cilja interne revizije koji se odnosi na kontrolu računovodstvenih evidencija uz procenu i izveštavanje o sistemima interne kontrole fokusiranjem ka upravljanju rizikom.
- Povećanje obima menadžerskih konsultacija o strateškim pitanjima koji zahteva otvorenu komunikaciju, transparentne odnose i poverenje među svim uključenim zainteresovanim stranama, što je u skladu sa teorijom upravljanja.
- Dizajniranje izveštajnog sistema tako da bude zasnovano na (a) odgovornosti menadžmenta da identifikuje i bavi se rizicima organizacije i (b) odgovornosti menadžmenta za integritet i pouzdanost finansijskih informacija.
- Pomeranje funkcija interne revizije ka rešavanju problema korporativnog upravljanja.
- Pozivanje internih revizora na sastanke revizorskog odbora jer to dovodi do poboljšanja odnosa između revizorskog odbora i internih revizora.
- Razvijanje konstruktivnih radnih odnosa.

- Intenziviranje obuke internih revizora imajući u vidu da se od internih revizora očekuje da prilagode i ojačaju svoje veštine kako bi bili kompatibilni sa novim aktivnostima interne revizije u dinamičnom i turbulentnom okruženju.

Predloženi konceptualni okvir jasno identifikuje sve korake i procese neophodne za unapređenje procesa strateškog upravljanja u organizacijama. Takođe identifikuje faze koje će u eventualnoj saradnji sa strateškim menadžmentom organizacije biti potrebne. Razvijeni konceptualni okvir integrisanog modela interne revizije uključuje sve neophodne inpute za:

- Uvažavanje procesa interne revizije u strateškom upravljanju.
- Unapređenje kvaliteta i efikasnosti strateškog plana.
- Povećanje informisanosti zaposlenih u funkciji podrške poštovanju i ostvarenju strateškog plana.
- Sagledavanje ishoda interne revizije u ostvarenju efektivnosti strateškog praćenja, kontrole i evaluacije.
- Sagledavanje procesa planiranja interne revizije u svrhu jačanja efikasnosti sveukupnog procesa strateškog planiranja.

Prema rezultatima analize, sagledava se da bi interni revizori delovali strateški potrebno je podstaći aktivnosti koje će osnažiti proces komuniciranja između strateškog menadžmenta i interne revizije. Interni revizori imaju tendenciju da deluju kao zaštitnici organizacije. U tom kontekstu se ističe da je potrebna velika podrška internim revizorima da utvrde da li je organizacija (ili konkretna poslovna jedinica) spremna da sprovede preporuke interne revizije i da se angažuju u procesu održivih promena kroz stratešku komunikaciju sa menadžmentom.

U dinamičnom i veoma konkurentnom okruženju je, čini se više nego ikada važnije da menadžment prepozna internu reviziju kao ravnopravnog partnera i iskoristiti doprinos koji ova funkcija može dati u nekoliko segmenata. poboljšanju upravljanja rizikom, interne kontrole i upravljanja. Međutim, to nije bio slučaj u praksi, a takođe i konsultantska uloga je zanemarena. Razlog leži u slaboj komunikaciji između menadžmenta i internog revizora. Interni revizori ne dobijaju potrebne informacije od menadžmenta, a oni nedostatak vremena za doprinos, što ukazuje na nizak nivo zrelosti odgovornih strana i bez podrške za teoriju upravljanja. Kako se nivo zrelosti povećava, odnos bi mogao evoluirati do nivoa ortačkog društva na koje je revizija uticala.

Uprkos svojoj nezavisnosti od drugih odeljenja, činjenica da je odeljenje interne revizije direktno podređeno najvišem menadžmentu i direktno šalje izveštaje nadzornom odboru, bez intervencije menadžmenta, još uvek nije značilo da se rizici prepoznaju i spreče skandali. Važne lekcije mogu se naučiti i izložiti dalji problemi. Loša strana zakona je što je još uvek neefikasan u praksi. Menadžeri su bolje informisani, mogu donekle uticati na informacione tokove i zloupotrebjavati sistem za sopstveni interes. Rešenje problema leži u oslanjanju na teoriju upravljanja, izgradnju dobrih odnosa i poverenja sa menadžmentom. Zakonodavstvo ne može nadoknaditi dobro funkcionisanje odnosa, profesionalizma i organizacione kulture, čemu menadžment teži. Da bi se izgradilo takvo okruženje, potrebno je obučiti zaposlene, kreirati radionice, deliti najbolje prakse itd. Pozitivan uticaj zakonodavstva je u tome što uključene zainteresovane strane počinju da govore o problemima interne kontrole, njenoj ulozi i odnosima. Naglasak na konsultativnom menadžmentu u vezi sa procesima i strategijom takođe može biti od koristi za preduzeće, ali je potrebno izgraditi transparentne radne odnose.

Uz naglašenu savetodavnu ulogu menadžmenta o strateškim pitanjima, odgovornost saveta internog revizora dodatno se povećava. Pitanje je da li je interno odeljenje revizije spremno da prihvati ovu odgovornost. Kako se opis posla menja, to utiče na znanje potrebno za informisanje presuda, koja zahteva da interni revizori poseduju šira znanja izvan poslovanja, njegovih procesa i aktivnosti u detaljima. Transformacija od stručnjaka za računovodstvo u konsultanta koji poseduje niz profesionalnih veština dugotrajan je proces (računovodstvo,

upravljanje rizikom i uveravanje su samo preduslov za pozicije). S jedne strane, primeri uspešne prakse preduzeća su potrebni da doprinesu širem prihvatanju izmenjenih uloga internih revizora. S druge strane, interni revizori treba da steknu dodatna znanja i veštine da uspešno sprovedu sve zadatke vezane za njihovu širu ulogu. Dodatno, važno je da se studijski programi transformišu iz visoke računovodstvene specijalizacije do više interdisciplinarnog pristupa, tako da će kompanije morati da povećaju finansiranje obuke i intenziviraju razvoj njihovih internih revizora pre nego što prihvate nove odgovornosti za uticaj na strateške odluke. Aktivnosti interne revizije treba da doprinesu poboljšanju upravljanja rizikom.

Strateško planiranje interne revizije podrazumeva proces zasnovan na analizi rizika od strane subjekata koji će biti revidirani, i zadacima koji treba da im se urade, u periodu od tri godine, kako bi se postigla konzistentnost ciljeva strukture interne revizije sa ciljevima interne revizije. Efektivnost interne kontrole definiše se u smislu percepcije menadžmenta o tome koliko su ciljevi interne kontrole postignuti.

Svrha interne revizije je da uporedi ono što jeste sa onim što bi trebalo da bude. Razlika je u tome što je drugi ciklus revizije definisao „šta bi trebalo da bude” kao normativna pravila i politike i način njihovog izražavanja kroz sistem merenja. Novi ciklus interne revizije će definisati „šta bi trebalo da bude” u smislu zajedničke vizije organizacije. Interna revizija će biti redizajnirana. Biće potrebne nove veštine i uspostaviće se novi odnosi koji odražavaju promene u organizacijama. Revizori će biti edukatori organizacije. Oni bi trebalo da budu vešti u omogućavanju i povezivanju ideja sa zajedničkom vizijom. Koristeći svoju jedinstvenu ulogu u organizaciji, revizori će preuzeti vodeću ulogu u promovisanju organizacione kreativnosti i učenja preko administrativnih granica.

Tehnologija će omogućiti da se ugradi kontrolu u razvoj i upotrebu sistema. Revizori će voditi korisnike sistema tako da mogu da dizajniraju, testiraju i nadgledaju sopstvene kontrole. Revizori tada mogu postati interni strateški planeri – proširenje upravljačke kontrole koje osigurava da su sistemi postavljeni i funkcionišu kako bi se postigla vizija organizacije. Interna revizija će konačno prekinuti sa svojim uskim računovodstvenim korenima i postati još vrednija funkcija opšteg menadžmenta kao primarnog agenta za transformacione promene.

Uloga interne revizije je da pomogne organima uprave i višem rukovodstvu pribavljanjem objektivnih uveravanja da jasno identifikuju područje visokog rizika, artikulišu rizike i rangiraju ih po redosledu uticaja na kompaniju, kao i verovatnoću da će se pojaviti. Jedan od uobičajenih problema sa kojima se suočava većina organizacija je postojanje „silosa” ili nezavisno delujućih grupa ili odeljenja. Interna revizija pomaže u razbijanju silosa oko identifikacije rizika. S obzirom na nezavisnu poziciju interne revizije u kompaniji (grupa obično izveštava odbor ili komitet za reviziju), odbor može biti siguran da prima nepristrasne informacije. Pored identifikovanja i rangiranja ovih rizika, interna revizija može pomoći da se rukovodstvo i odbor uvere da su ključni rizici adekvatno kontrolisani. Na primer, jedan od visokih rizika povezan sa mnogim privatnim kompanijama je njihova sposobnost da pribave operativni kapital, posebno u trenutnom ekonomskom okruženju. Interna revizija može pomoći da se osigura da firme imaju dobre kontrole oko procesa finansiranja kako bi kapital bio dostupan kada je to potrebno. Interna revizija takođe može da igra značajnu ulogu kod kompanije u industrijama koje su visoko regulisane tako što će obezbediti menadžmentu i odboru da preduzeće preduzima odgovarajuće korake da efikasno posluje. Interna revizija preduzeća od suštinskog je značaja za obezbeđivanje informacija potrebnih za efikasno upravljanje i unapređenje konkurentne pozicije. Važno je imati u vidu i to da koreni interne revizije leže u oblasti finansijske kontrole.

8. ZAKLJUČAK

8.1. Ključni nalazi disertacije

Naučni doprinos rada ogleda se u spoznaji predmeta istraživanja i povećanju naučnog fonda u oblasti upravljanja internom revizijom kao činiocem od posebnog značaja za jačanje kapaciteta strateškog planiranja. Istraživanje će dati doprinos razvoju naučne misli u oblasti interne revizije u organizacijama i proširiti fond naučnog znanja o definisanju okvira za identifikovanje procedura i praksi za poboljšanje efikasnosti interne revizije i interne kontrole, posebno u kontekstu unapređenja strateškog planiranja.

Najznačajniji doprinos ovog rada i doktorske disertacije je razvoj integralnog modela interne revizije u funkciji unapređenja strateškog upravljanja. Istraživanje je fokusirano na organizacije u privatnom i javnom sektoru. Konačni rezultat istraživanja namenjen je primeni predloženog modela u praksi, tj. u realnim uslovima. Uloga modela je da unapredi i poboljša uspostavljanje efikasne interne revizije koja će doprineti boljem radu organizacije, bez obzira na njenu veličinu i tip.

Ključni naučni doprinosi ovog rada su:

- Detaljan i sistematičan pregled dosadašnjih teorijskih i praktičnih rezultata u oblasti interne revizije u organizacijama.
- Komparativni prikaz i kritička analiza različitih pristupa i modela interne revizije sa identifikovanim prednostima i nedostacima uz isticanje mogućih pravaca unapređenja.
- Definisanje modela za efikasno upravljanje internom revizijom koji je prilagodljiv promenama u okruženju radi unapređenja strateškog upravljanja u organizaciji.
- Identifikovanje ključnih faktora rizika koji se odnose na internu reviziju.
- Predstavljeni model bi trebalo da posluži kao baza za buduća istraživanja, radi unapređenja strateškog upravljanja u organizacijama, kroz dalja prilagođavanja u zavisnosti od svrhe primene.

Na osnovu primenjene statistike kao ključni rezultati istraživanja:

- Identifikovane su slabosti interne revizije kao funkcije; i
- Identifikovane su slabosti interne revizije i interne kontrole u interakciji sa menadžmentom.

Sve u svemu, istraživanje u kombinaciji sa ranijim radovima doprinosi razumevanju funkcionisanja interne revizije. Takođe, ono sugeriše potrebu i za istraživače i za praktičare da ispituju interakcije unutar sistema interne kontrole i kako one utiču na efikasnost sistema interne kontrole u celini.

Stručni doprinosi ovog rada su:

- Sistematizacija literature koja se odnosi na upravljanje internom revizijom i razvojem modela za bolji rad organizacije.
- Definisanje smernica za implementaciju predloženog modela u praksi organizacija u privatnom i javnom sektoru.

Društveni doprinos istraživanja ogleda se u mogućnostima implementacije integriranog modela u organizacijama kako u privatnom, tako i u javnom sektoru. Društveni značaj ovog rada se ogleda u tome što će model kao ishod istraživanja, pružiti dobru osnovu za poboljšanje rada interne revizije u funkciji unapređenja strateškog upravljanja u organizacijama u Republici Srbiji.

Organizacije u nacionalnim okvirima mogu implementiranjem modela koji je nastao koji je nastao kao ishod istraživanja, u značajnoj meri da poboljšaju svoje procedure u funkcionisanju interne revizije, čime bi se ostvario pozitivan uticaj na strateško planiranje, što u krajnoj liniji dovodi do efikasnijeg rada organizacija u Srbiji.

Efektivnost i značaj interne revizije unutar organizacija treba dalje ispitati na različite načine. Većina prethodnih istraživanja se samo fokusirala na percepcije eksternih revizora u ovoj oblasti. Drugo, odgovornosti revizora za otkrivanje prevara očigledno su se umnožile poslednjih godina. Trebalo bi da postoji više istraživanja o načinima da se poboljšaju sposobnosti internih revizora u ovoj oblasti.

8.2. Implikacije disertacije

Interna revizija se smatra mehanizmom upravljanja nadzorom koji ublažava posledice agencijskog problema, u korist akcionara, pružanjem uveravanja komitetu za reviziju, uglavnom ako ne i isključivo, o finansijskom izveštavanju. Korisnost funkcije interne revizije kao stuba nadzora nad upravljanjem, ostaje uglavnom u njegovoj sposobnosti da (1) poboljša pouzdanost finansijskih informacijai (2) da spreči i otkrije značajne slabosti interne kontrole i finansijske prevare počinjene u okviru organizacija. Međutim, u nekim okolnostima interni revizori teže da zaštite najviše rukovodstvo od negativnih posledica. Ne postoji jedinstven ili direktan odgovor na pitanje o ulozi interne revizije i kako ona donosi dodatnu vrednost.

Razvijanje znanja zahteva povezivanje novih istraživanja sa prošlošću. Strukturisani pregled literature koja je proučena za potrebe istraživanja usvaja multiteorijski pristup identifikujući trenutno znanje o internoj reviziji, kao i povezane praznine u tom znanju. U tom smislu, saznanja su organizovana u četiri segmenta: (1) višestruke uloge interne revizije, (2) prakse interne revizije u privatnom i javnom sektoru, (3) veze interne revizije sa strateškim menadžmentom preduzeća i (4) evaluacija korisnosti interne revizije u unapređenju kvaliteta i efikasnosti strateškog plana.

Uloga internih revizora je suštinski deo državnog sistema jer efektivnost funkcije interne revizije igra ulogu u otkrivanju svih rizika od prevare koji mogu da se javljaju u organizaciji. Efektivnost je još uvek relativno neistražena oblast u istraživanju interne revizije, te stoga zaslužuje veću pažnju istraživača. Pošto interna revizija ima vitalnu ulogu u preduzeću, treba uskladiti okruženje interne revizije, koje je na prvom mestu, a to zahteva dobru koordinaciju između interne i eksterne revizije sa pogledom na prevazilaženje trvenja među njima i postizanje najboljih poslovnih rezultata. Poslednjih godina, obim interne revizije je značajno porastao i može da pokrije važnije funkcije unutar organizacija kao što su upravljanje rizikom i interna kontrola. Karakteristike interne revizije su od suštinske prednosti za interne revizore i kritični faktori za uspeh funkcije interne revizije. Kvalitet revizije je od vitalnog značaja za svaku organizaciju kako bi se postiglo efikasno upravljanje resursima, ostvarilo unapređenje performansi kao glavne strategije implementacije računovodstvenog sistema, a pored toga i kao podrška menadžmentu da proveri funkcionisanje svakog odeljenja u preduzeću kao celine. Uprkos široko rasprostranjenom prihvatanju prednosti interne revizije, postoji relativno malo dokumentovanih empirijskih istraživanja o ulozi interne revizije kada je u pitanju kvalitet korporativnog učinka.

Eksterni faktori koji su doveli do promena u organizacijama, rezultirali su potrebom za proširenjem uloge interne revizije. Prevare su postale toliko rasprostranjene da se od revizora sve više traži da igraju ključnu ulogu u pružanju pomoći organizacijama da sprečavaju i otkrivaju prevare. Pravilno sprečavanje prevara i interna kontrola pomažu organizacijama, kako

u privatnom, tako i u javnom sektoru, u donošenju odluka baziranih na informacijama o nivou rizika koji žele da preuzmu i sprovođenju neophodnih kontrola za efikasno postizanje svojih ciljeva.

Čak i najsveobuhvatnija struktura interne kontrole ne može garantovati sprečavanje prevara. Sve strukture interne kontrole imaju određena osnovna ograničenja; razmatranja prosuđivanja, zaobilaženja menadžmenta, materijalnosti, procene u trenutku i razmatranja troškova i koristi. Ipak, interna kontrola nije jedan događaj ili jedna okolnost, već dinamičan proces koji zahteva stalno preispitivanje i modifikacije. Kada se desi bilo koji od ovih slučajeva, čak i najbolji sistemi interne kontrole će imati otvor koji dozvoljava mogućnost prevare. Najbolja tehnika prevencije prevara koju menadžment može dosledno da praktikuje je praćenje i revizija aktivnosti organizacije. Ova aktivnost stvara percepciju otkrivanja i obeshrabruje prevarne aktivnosti.

Interna kontrola je suštinska proceduralna aktivnost koju redovno sprovodi menadžment da bi se izvršilo prihvatljivo uverenje u postizanju ciljeva preduzeća. Interna kontrola je upravljački alat koji donosi rešenja menadžerskih problema, povećava efikasnost, efektivnost, sprečavanje zloupotreba i institucionalizacija u organizacijama i integriše funkcije upravljanja na holistički način. Interna kontrola je dizajnirana i implementirana posebno za poslovne rizike koji prete ispunjenju organizacionih ciljeva. Slab sistem interne kontrole će izazvati neuspehe za kontinuitet organizacije. Vrednost efektivne interne kontrole je u smanjenju rizika od gubitka imovine, sprečavanju i identifikovanju grešaka, obezbeđivanju pouzdanosti finansijskih izveštaja i poštovanju zakona, a uspostavljanje adekvatnih kontrolnih okruženja podstiče efikasno izvršavanje poslovnih aktivnosti u funkciji ostvarenja strateških ciljeva.

Od rukovodstva organizacija u javnom i privatnom sektoru se očekuje da uspostave i u kontinuitetu održavaju sistem interne kontrole koji će biti efikasan i efektivan uz prihvatljive troškove. Ovakav sistem zahteva identifikaciju i razumevanje dimenzije kontrola i njihov značaj u ostvarivanju ciljeva preduzeća. Preduzeća koja kontinuirano usklađuju svoje interne politike, kako bi poboljšale interne sisteme upravljanja, obezbeđuju adekvatne preduslove za održivo poslovanje. Adekvatno dimenzioniran i pozicioniran sistem interne kontrole pozitivno utiče na izbegavanje grešaka, zloupotreba i prevarnih radnji. Interna revizija, zajedno sa sistemom interne kontrole, u posebno dobro artikulisanom kontrolnom okruženju (što je važan preduslov za implementaciju istih), u velikoj meri utiče na kvalitet i tačnost informacija koje se prenose do javnosti, kako bi se stvorila realna slika o entitetu koji se evaluira.

Profesija interne revizije dobija sve veći značaj u upravljanju procesima s obzirom na njenu ulogu u postizanju adekvatne organizacione strukture. S druge strane, podrška vrhovnog nivoa menadžmenta predstavlja ključni faktor za uspeh skoro svih programa i procesa unutar organizacija, uključujući i internu reviziju. Razvoj i širenje uloge interne revizije u organizacijama u privatnom i javnom sektoru predstavljaju ključnu ulogu efikasnog mehanizma organizacionog upravljanja. Pored toga, od interne revizije se očekuje da pomogne menadžmentu da se postignu odgovornost i integritet, kao i da se poboljša sprovođenje organizacionih aktivnosti. Takođe, očekuje se da će razviti poverenje među zainteresovanim stranama. Za postizanje ovih osnovnih atributa, interna revizija mora biti nezavisna od svih uključenih faktora u odlučivanje u organizaciji.

Uloga internih revizora se razvija, što im omogućava da zainteresovanim stranama obezbede sigurnost i pomognu organizacijama da postignu ciljeve, i ostanu konkurentne, kako bi osigurale svoje buduće postojanje. Savremene funkcije interne revizije moraju da se razvijaju istim brzim tempom kao i organizacije kojima služe. Istorijski gledano, funkcije interne revizije su pružale retrospektivnu sigurnost, što bi moglo rezultirati kasno otkrivanjem kritičnih grešaka ili prevarnih aktivnosti. Kao takve, tradicionalne metodologije revizije možda više nisu efikasne u rešavanju promenljivih i nastalih rizika preduzeća.

Zainteresovane strane i interni revizori prepoznaju kritični fokus upravljanja koji se analizira u okviru interne revizije, što zahteva temeljno preispitivanje strategije interne revizije i dizajniranje drugačijeg modela. Neophodno je da profesija interne revizije postigne značajan korak ka nekim radikalnim promenama u pogledu načina rada interne revizije i dodate vrednosti svojim funkcionisanjem radi uspešnog ispunjenja zahteva izvršnih direktora, članova revizorskih odbora, pa čak i internih revizora. Interne revizije bi trebalo da se više fokusiraju na sposobnost identifikovanja potencijalnih rizika i strategija za upravljanje i ublažavanje ovih rizika.

Analizirajući prakse interne revizije, moglo bi se identifikovati mnogo metoda i instrumenata za koje se smatra da su prilično relevantni za merenje i ocenu efikasnosti interne revizije. Danas se efektivno upravljanje internom revizijom tretira kao ključ uspeha organizacija, a problemi sa kojima se organizacije suočavaju u upravljanju performansama su veoma kompleksni. Stoga, ovoj temi je važno posvetiti pažnju u okruženju kome je rizik (posebno od nastanka prevarnih radnji) imanentan. S druge strane, da bi se rešili istaknuti problemi u upravljanju efektivnošću interne revizije, preduzimaju se mere za rešavanje problema, kao što su: promovisanje pune pokrivenosti internom revizijom, jačanje upotrebe rezultata revizije, posebno u domenu povećanja kapaciteta strateškog izveštavanja i poboljšanja inovativnih sposobnosti revizije.

8.3. Ograničenja disertacije

Istraživanje ima uobičajena ograničenja povezana sa metodom anketnog upitnika. U istraživanju je mnogo veća pažnja posvećena internoj reviziji nego internoj kontroli. Uočena su određena ograničenja koja ukazuju na značajne izazove za buduća istraživanja. Buduća istraživanja mogu doprineti razumevanju istraživačkog problema analiziranjem uloge interne kontrole u efikasnom upravljanju rizicima preduzeća, možda i konfliktnih karakteristika nepredviđenih okolnosti, što bi dalo značajan doprinos razvoju teorije. Pored toga, merenje strukture interne kontrole i njene efikasnosti treba da se precizira i dalje razvija.

Ovo istraživanje ima važne implikacije na prakse upravljanja. To pokazuje potrebu da menadžeri budu svesni pokretača efektivnosti sistema interne kontrole i odnosa koji su neophodni za postizanje efektivnosti, posebno kada rade u različitim strateškim oblastima. U ovom kontekstu se ističe da istraživanjem nije obuhvaćen način pronalaženja kandidata za pozicije interne revizije i interne kontrole.

8.4. Pravci budućih istraživanja

Buduća istraživanja koja će pratiti trenutno istraživanje interne revizije bila bi relevantna bez obzira na teorijske okvire, metodološke dizajne ili epistemološke perspektive koje će birati budući istraživači. Nadamo se da će naše sagledavanje akademske i stručne literature, zajedno sa preporukama izloženim u ovom istraživanju, pokrenuti buduća istraživanja u polju interne revizije pošto ova tema može da pruži obilne mogućnosti za proučavanje.

Na osnovu predloženog modela identifikovane su kritične tačke neophodne za unapređenje procesa strateškog upravljanja u organizacijama, kako u javnom, tako i u privatnom sektoru. Međutim, uloge interne revizije su složene i stalno se razvijaju. Mnoštvo je suprotstavljenih gledišta u vezi sa ulogama internih revizija. Pitanje relevantnosti konceptualizacije interne revizije kao mehanizma upravljanja dobija sve veći značaj. Potrebno je da se dublje istraži blizina funkcija interne revizije i upravljačke kontrole. Funkciju interne

revizije koja se smatra nadzornim mehanizmom upravljanja treba povezati sa strateškim aspektom upravljačkih dužnosti. Pored toga, uloge funkcije interne revizije sa upravljanjem informacionim tehnologijama i sličnim pitanjima kao što su veliki podaci, kriptovalute i blokčejn lanci zahtevaju dalje razumevanje s obzirom na oskudnu literaturu na ovu temu.

U naučnom smislu postoji vrlo malo saznanja o tome kako se ponašaju interni revizori ili kako se bave konfliktnim situacijama i etičkim pitanjima. Potrebno je istražiti ovo pitanje i predložiti neke istraživačke puteve kao odskočne daske za dalje studije.

Rezultati istraživanja koji se odnose na ovu doktorsku disertaciju biće objavljeni u časopisima koji su od međunarodnog značaja u odnosnoj problematici, a pored toga i saopšteni na naučnim skupovima koji se održavaju u zemlji, kao i u inostranstvu.

8.5. Opšti zaključak

Korporativni učinak je ključna metrika za investitore, vladu i regulatore. „Nova” revizija, koja odražava njenu težnju za unapređenjem poslovanja u celini, zahteva kontakt sa menadžerima na višem nivou i sa većom odgovornošću kada je u pitanju strateški pravac organizacije. Interna revizija je proizvod savremenog društvenog i ekonomskog razvoja. Funkcija interne revizije je važna funkcija za koju se pokazalo da dodaje vrednost organizaciji. Važno je reći da interni revizori daju doprinos strateškom upravljanju. Interna revizija je stara funkcija i smatra se efikasnim instrumentom menadžmenta u skoro svim organizacijama. Smatra se važnim elementom organizacije u javnom i privatnom sektoru. Interna revizija je bitna za javne i privatne institucije za njihovo korporativno upravljanje. Cilj interne revizije je da doprinose organizacijama u izvršavanju njihovih obaveza.

Nedostatak kvaliteta revizije bio je jedan od glavnih uzroka mnogih korporativnih skandala širom sveta. Kvalitet interne revizije igra ključnu ulogu u podršci preduzeća da objave pouzdane finansijske izveštaje (koje se kotira na raznim berzama), što dovodi do njegovog boljeg poslovanja. Dalje, ističe se da korporativno upravljanje ne može postojati bez interne kontrole. Efikasnost interne kontrole ima značajan uticaj na kvalitet računovodstvenog sistema informisanja.

Revizori moraju da razumeju poslovanje – da revizije nisu samo pregled računovodstvenih ili administrativnih kontrola i da treba da predstavljaju „dodatu vrednost” subjektu revizije. Aktivnosti interne revizije treba da uključuju strateška pitanja, što je već slučaj u mnogim organizacijama. Današnji interni revizori moraju da rade u okruženju koje se stalno menja. U takvim okolnostima, internim revizorima je potreban povećan nivo znanja i razumevanja. Praksa interne revizije danas je važna za preduzeća širom sveta, a članovi višeg menadžmenta, vladini regulatori i drugi profesionalci treba da imaju opšte razumevanje i skup očekivanja vezanih za uloge i sposobnosti internih revizora. S jedne strane, internim revizorima je potrebno da bolje definišu (redefinišu) svoju profesiju, spoljni svet treba da bolje razume odgovornosti internih revizora i kako oni uopšte mogu da služe strateškom i menadžmentu drugih nivoa. Kombinovanje strateškog upravljanja i procesa interne kontrole predstavlja put ka ostvarenju preduzetničke konkurentne prednosti.

Poslednjih godina značaj dobrog korporativnog upravljanja dobio je široku pažnju javnosti i regulatora. Ključni deo korporativnog upravljanja entiteta je upravo njegova funkcija interne revizije. Istovremeno, postoji značajna zabrinutost javnosti zbog nivoa prevare unutar organizacija. Prepoznavanje i otkrivanje prevare je važna veština interne revizije. Interni revizori treba da imaju opšti zajednički nivo znanja, te nivo razumevanja crvenih zastavica koje ukazuju na mogućnost prevare, kao i opšte procedure pregleda interne revizije koje uključuju istragu za prevaru u toku svih internih revizija. Efikasno korporativno upravljanje može pomoći

u smanjenju rizika od prevara, sprečavanju prevara i njihovom otkrivanju (posebno korporativnih prevara), i od preusmeravanja sredstava.

Integritet menadžmenta predstavlja posebno značajan faktor u proceni rizika od prevare u finansijskom izveštavanju. Pored toga, važno pitanje je koliko kompetencije menadžmenta utiču na dobro korporativno upravljanje. Efikasnost interne kontrole kroz posredničku ulogu računovodstva kao kvalitetnog sistema informisanja ima značajan uticaj na dobro korporativno upravljanje. Drugim rečima, kompetencije menadžmenta imaju relevantan uticaj na dobro korporativno upravljanje kroz posredničku ulogu računovodstva kao kvalitetnog sistema informisanja. Kompetencije menadžera (znanja i tehničke kompetencije) u preduzeću, ako se kombinuju sa adekvatnom implementacijom računovodstvenog sistema informisanja, mogu korporativno upravljanje učiniti efikasnijim. Imajući u vidu različita mišljenja o očekivanim ili stvarnim ulogama interne revizije, prethodna literatura zaključuje da je funkcija interne revizije postala „glavna veština” upravljanja, ali nisu jasno percepirane njegove stvarne uloge.

Ovo istraživanje doprinosi literaturi iz menadžmenta na sledeće načine. Prvo, predložen je model koji se bazira na mogućnosti interakcije između komponenti sistema interne revizije sa uključenim preporukama. Ovaj rad proširuje raniji rad pružajući empirijski test koji podržava ovo gledište. Drugo, integriše rad iz oblasti strateškog menadžmenta i sistema interne revizije. Ovakav pristup omogućava dublje razumevanje kako različite strateške orijentacije mogu uticati na efektivnost u zavisnosti od komponenti sistema interne revizije.

Interna kontrola nastoji da obezbedi postojanje sistema koji osigurava da su transakcije agregirane u finansijskim izveštajima pouzdane. Procene interne kontrole služe kao tačka oslonca tradicionalnoj reviziji, u kojoj se utvrđuje stepen suštinskog testiranja. Interna kontrola je toliko važna da opravdava poseban izveštaj menadžmentu o tom predmetu. Reinženjering poslovanja se u velikoj meri dovodi u vezu sa internom kontrolom. Interna kontrola je faktor obezbeđenja integriteta finansijskih informacija, promovisanja odgovornosti i sprečavanja zloupotreba i prevara kojima se organizacije usmeravaju i kontrolišu. U definisanju modela adekvatne interne kontrole bitno je definisati šta je kontrolno okruženje, odrediti ulogu koju interna kontrola ima u kontrolnom okruženju, utvrditi način kako dizajnirati i primeniti internu kontrolu u posmatranoj organizaciji i proceniti efikasnost postojećeg kontrolnog okruženja.

Računovodstvene informacije imaju važnu ulogu u donošenju različitih odluka u vezi sa finansijskim i ekonomskim pitanjima, a pored toga imaju značajan uticaj na opstanak organizacije (održivo poslovanje). Doprinos interne revizije se u svojoj najboljoj verziji vezuje za promovisanje dobrog korporativnog upravljanja i implementaciju sistema internih kontrola u okviru organizacija. Efikasni sistemi interne kontrole smatraju se ključnim za uspešno poslovanje, kao i računovodstvena i administrativna kontrola. Računovodstveni informacioni sistemi se smatraju važnim organizacionim mehanizmima koji su kritični za efektivnost upravljanja odlukama i kontrolu u organizacijama, a važno je istaći i to da je uloga računovodstvenog sistema informisanja od posebnog značaja za uspešnu implementaciju sistema interne kontrole. Jačanje interne revizije je potreba ekonomskog razvoja. Interna revizija je rezultat ekonomskog razvoja. Shodno tome, interna revizija se pojavila da zadovolji potrebe ekonomskog nadzora i upravljanja velikim organizacijama. Dakle, razvoj interne revizije se oslanja na ekonomski razvoj, što je privreda razvijenija, to je interna revizija važnija. Dalje, interne kontrole se sprovode kako bi se obezbedilo postizanje operativnih ciljeva i željene performanse.

Dat je pregled relevantne literature iz oblasti povećanja efikasnosti interne revizije sa fokusom na njenu ulogu u strateškom planiranju, kao i kritički osvrt na rezultate dosadašnjih istraživanja koja su se bavila pitanjima u vezi sa postojećim modelima interne revizije. Pored toga, u doktorskoj disertaciji je definisan integrisani model interne revizije u funkciji podrške strateškom planiranju.

Na osnovu svega rečenog, može se izneti mišljenje da je svim subjektima (u javnom i privatnom sektoru) potrebna interna revizija radi efikasnosti poslovanja u smislu dobrog upravljanja imovinom, smanjenjem troškova (u organizovanom okviru), a za organizacije koje su profitno orijentisane i maksimizaciju profita, uz postizanje srednjoročnih i dugoročnih ciljeva. Ono što se posebno ističe, kao važno, jeste da ovu aktivnost ne treba posmatrati striktno kao aktivnost koja stvara rashode, već pre iz perspektive koristi koje ona nosi u borbi protiv prevara i posebno u povećanju buduće dodate vrednosti organizacijama.

Ukazano je na važnost sistema interne kontrole kao sistema koji se sastoji od postupaka i formiranja određenih politika koje su prethodno planirane, tako da je to podrška strateškom menadžmentu u naporima da se postignu ciljevi i zadaci organizacije. Efektivnu internu kontrolu je važno sprovesti u postizanju organizacionih ciljeva. S druge strane, neefikasna interna kontrola će pružiti mogućnosti za nepravilnosti ili prevare zaposlenih.

LITERATURA

1. Abbott, L. J., S. Parker & G. F. Peters (2012), Internal audit assistance and external audit timeliness, *Auditing*, 31(4), 3–20, <https://doi.org/10.2308/ajpt-10296>.
2. Abu-Musa, A. A. (2008), Information technology and its implications for internal auditing: An empirical study of Saudi organizations, *Managerial Auditing Journal*, 23(5), 438–466, <https://doi.org/10.1108/02686900810875280>.
3. ACFE (2016), “Report to the nation on occupation fraud and abuse”.
4. Achibong, E. (1993), *Fraud Control and Prevention; Who’s Duty? The Nigerian Accountant*, Lagos: ICAN.
5. Adams, M. (1993), A Systems Theory Approach to the Internal Audit, *Managerial Auditing Journal*, 8(2), 3–8.
6. Adeniji Y. A. (2021), Internal audit outsourcing practices among micro, small and medium sized enterprises (MSMES) in Lagos State, *European Journal of Business and Innovation Research*, 9(1), 53–67.
7. Akkeren, J., S. Buckby & K. MacKenzie (2013), A metamorphosis of the traditional accountant: an insight into forensic accounting services in Australia, *Pacific Accounting Review*, 25(2), 188–216.
8. Albrecht, W. S., K. R. Howe, D. R. Schueler & K. D. Stocks (1988), Evaluating the effectiveness audit departments, IIA.
9. Aldridge, C. R. & J. L. Colbert (1994), Management’s Report on Internal Control, and the Accountant’s Response, *Managerial Auditing Journal*, 9(7), 21–28, <https://doi.org/10.1108/02686909410067561>.
10. Ali, S. (2006), Jamaica: “shhh...it’s secret money”: lawyers, money laundering and terrorist financing, *Journal of Money Laundering Control*, 9(3), 272–280, doi:10.1108/13685200610681797.
11. Alič, M. & B. Rusjan (2011), Managerial relevance of internal audit, *The TQM Journal*, 23(3), 284–300, doi:10.1108/17542731111124343.
12. Alkafaji, Y., Hussain, S., Khallaf, A., Majdalawieh, M.A. (2010). The IIA’s Global Internal Audit Survey: A Component of the CBOK Study Characteristics of an Internal Audit Activity Report I. Florida: The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF).
13. Alrabei, A. M. (2021), The Influence of Accounting Information Systems in Enhancing the Efficiency of Internal Control at Jordanian Commercial Banks, *Journal of Management Information and Decision Sciences*, 24(1), 3–9.
14. American Institute of Certified Public Accountants - AICPA (2002), *Statement on Auditing Standards No. 99: Consideration of fraud in a financial statement audit*. New York: AICPA.
15. Appelbaum, S. H. (1991), The Strategic Management Model: A Prescription (Rx) for the CEO, *International Journal of Public Sector Management*, 4(1), doi:10.1108/09513559110143175.
16. Archambeault, D. S., F. T. DeZoort, & T. P. Holt (2008), The need for an internal auditor report to external stakeholders to improve governance transparency. *Accounting horizons: a quarterly publication of the American Accounting Association*, 22(4), 375-388, ISSN: 0888-7993.
17. Arena, M. & G. Azzone (2009), Identifying organizational drivers for internal audit effectiveness, *International Journal of Auditing*, (13), 43–69.

18. Arena, M. (2013), Internal Audit in Italian Universities: An Empirical Study, *Procedia – Social and Behavioral Sciences*, 93, 2000–2005.
19. AS 1001: Responsibilities and Functions of the Independent Auditor. Auditing Standards of the Public Company Accounting Oversight Board, PCAOB, 2020.
20. Ashfaq, K., A. Riaz, A., Sohail, F., Hussain, S., Saeed & S. U. Rehman (2021), Internal Control Quality, Board Independence & Value of Corporate Cash Holdings: Evidence from India, *International Journal of Disaster Recovery and Business Continuity*, 12(1), 1992–2005.
21. Ashton, R. H. & A. H. Ashton, eds. (1995), *Judgment and Decision-Making Research in Accounting and Auditing*. New York: Cambridge University Press.
22. Ashton, R. H., D. N. Kleinmuntz, J. B. Sullivan & L. A. Tomassini (1989), Audit decision making. In: A. R. Abdel-khalik, & I. Solomon (Eds.), *Research opportunities in auditing: The second decade*. American Accounting Association, Auditing Section.
23. Asiriuwa, O., E. J. Aronmwan, U. Uwuigbe & O. R. Uwuigbe (2018), Audit committee attributes and audit quality: a benchmark analysis, *Business: Theory and Practice*, 19, 37–48, <https://doi.org/10.3846/btp.2018.05>.
24. Assenso-Okofu, O., M. J. Ali & K. Ahmed (2011), The Development of Accounting and Reporting in Ghana, *International Journal of Accounting*, 46(4), 459–480, <https://doi.org/10.1016/j.intacc.2011.09.010>.
25. Association of Certified Fraud Examiners - ACFE (2020a), “Report to the Nations: Occupational Fraud and Abuse.” Austin, TX.
26. Association of Certified Fraud Examiners - ACFE (2020b), “Report to the nations: 2020 global study on occupational fraud and abuse”, raspoloživo na: www.acfe.com/report-to-the-nations/2020, pristupljeno 22. 02. 2021.
27. Ayimpoya, R. N., D. A. Akolgo, S. A. E., Mbilla & M. K. Gbегble (2020), Effects of Risk Assessment, Control Environment and Control Activities on Performance of Listed Banks in Ghana, *Asian Journal of Economics, Business and Accounting*, 14(4), 18–33, doi: 10.9734/ajeba/2020/v14i430200.
28. Azimah Abdul Aziz, N. (2012), Managing corporate risk and achieving internal control through statutory compliance, *Journal of Financial Crime*, 20(1), 25–38, doi:10.1108/13590791311287328.
29. Bakhtigozina, E. I., E. Efremova, E. A., Shevereva, A. A., Kurashova & E. I. Nalbatova (2018), Fraud in the organization and direction of control in order to prevent it, *Revista ESPACIOS*, ISSN 0798 1015, 39(39), 29–35.
30. Balaciu, D. & M. Pop Cosmina (2008), Is creative accounting a form of manipulation?, *Economic Science Series*, 17(3), 936–941.
31. Balkaran, L. (2021), The value internal audit brings to an organization. *EDPACS*, 1–5, doi:10.1080/07366981.2021.1886643.
32. Bamberger, I. (1989), Developing Competitive Advantage in Small and Medium-size Firms, *Long Range Planning*, 22(5), 80–88.
33. Bananuka, J., S. K. Nkundabanyanga, I. Nalukenge & T. K. Kaawaase (2018), Internal audit function, audit committee effectiveness and accountability in the Ugandan statutory corporations, *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 16(1), 138–157.
34. Bananuka, J., S. Night, M., Ngoma & G. M. Najjemba (2019a), Internet financial reporting adoption: exploring the influence of board role performance and isomorphic forces, *Journal of Economics, Finance and Administrative Science*, 24(48), 266–287.

35. Bananuka, J., Z. Tumwebaze & L. Orobia (2019b), The adoption of integrated reporting: a developing country perspective, *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 17(1), 2–23.
36. Barrett, M. J. (1986), Measuring internal auditing performance, *Internal Auditing*, 2, 30–35.
37. Baten, M. A. (2021), Corporate Governance and Creative Accounting from Bangladesh Experience, *Accounting, Organization & Economics*, 1(1), 12–25.
38. Beke-Trivunac, J. (2011), Uloga odbora i internog revizora u savremenom korporativnom upravljanju, *Časopis za ekonomiju i tržišne komunikacije*, 1, 116–128.
39. Bell, T.B., S., Szykowny & J. J. Willingham (1991), *Assessing the likelihood of fraudulent financial reporting: A cascaded logit approach*, New Jersey.
40. Beretta, V., C. Demartini & S. Trucco (2019), Does environmental, social and governance performance influence intellectual capital disclosure tone in integrated reporting?, *Journal of Intellectual Capital*, 20(1), 100–124.
41. Bhasin, M. (2016), Contribution of forensic accounting to corporate governance: an exploratory study of an Asian country, *International Business Management*, 10, 479–492.
42. Bhaskar, L. S., J. H. Schroeder & M. L. Shepardson (2018), Integration of Internal Control and Financial Statement Audits: Are Two Audits Better than One?, *The Accounting Review*, 94(2), 53–81, doi:10.2308/accr-52197.
43. Biddle, G. C., G. Hilary & R. S. Verdi (2009), How does financial reporting quality relate to investment efficiency?’, *Journal of Accounting and Economics*, 48(2/3), 112–131.
44. Bierstaker, J. L., R. G. Brody & C. Pacini (2006), Accountants' perceptions regarding fraud detection and prevention methods, *Managerial Auditing Journal*, 21(5), 520–535, <http://dx.doi.org/10.1108/02686900610667283>.
45. Bilgi, I., L. Mihaylova & E. Papazov (2017), Internal control activities in small Turkish companies, *Management*, 22 (Special Issue), 69–83.
46. Bogojević-Arsić, V. (2009), Upravljanje operativnim rizikom u sektoru finansijskih usluga i novi Bazelski sporazum, *Management: časopis za teoriju i praksu menadžmenta*, 14(52), 1–14.
47. Bogojević-Arsić, V. (2014a), *Korporativne finansije*, Beograd: Fakultet organizacionih nauka.
48. Bogojević-Arsić, V. (2014b), *Tržište hartija od vrednosti*, Beograd: Fakultet organizacionih nauka.
49. Bolek, V., J. Filanová, I. Ondrášová & J. Martinková (2015), Process modeling of internal audit in healthcare center. *Kontakt*, 17(3), doi: 10.1016/j.kontakt.2015.08.006.
50. Boța-Avram, C. & C. Palfi (2009), Measuring and assessment of internal audit's effectiveness, *Annals of Faculty of Economics, University of Oradea, Faculty of Economics*, 3(1), pp. 784–790.
51. Boța-Avram, C., A. Pop, F. Boța-Avram (2009), The future perspectives of the internal audit function, *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 11(1), 201–209.
52. Bota-Avram, C., I. Popa & C. Ștefănescu (2011), Methods of measuring the performance of internal audit, *The USV Annals of Economics and Public Administration*, 10 (3), 137–146.
53. Botez, D. (2012), Internal Audit and Management Entity, *Procedia Economics and Finance*, 3:1156–1160, doi:10.1016/s2212-5671(12)00289-4.
54. Bou-Raad, G. (2000), Internal auditors and a value-added approach: the new business regime, *Managerial Auditing Journal*, 15(4), 182–186.
55. Boyle, D. M., E. T. DeZoort & D. R. Hermanson (2015), The Effects of Internal Audit Report Type and Reporting Relationship on Internal Auditors' Risk Judgments, *Accounting Horizons*, 29 (3), 695–718, <https://doi.org/10.2308/acch-51110>.

56. Brierley, J. A., H. M. El-Nafabi & D. R. Gwilliam (2001), The Problems of Establishing Internal Audit in the Sudanese Public Sector, *International Journal of Auditing*, 5(1), 73–87, <https://doi.org/10.1111/1099-1123.00326>.
57. Brown, A., M. Milašinović, A. Mitrović & S. Knežević (2020), Are Audit Opinions Related to Bankruptcy Forecasting of Companies Listed on the Sector A-Agriculture, Forestry and Fisheries?, *Fresenius Environmental Bulletin*, 11(29), 9899–9905.
58. Bruggeman, W. & W. Van der Stede (1993), Research Note: Fitting Management Control Systems to Competitive Advantage, *British Journal of Management*, 4, 205–218.
59. Burnaby, P., M. Howe & B. Muehlmann (2011), Detecting Fraud in the Organization: An Internal Audit Perspective, *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 3(1), 195–233.
60. Cabana, F. P. (2007), Legal professionals and money laundering in Spain, *Journal of Money Laundering Control*, 10(3), 318–336, <https://doi.org/10.1108/13685200710763489>.
61. Callaghan, C. W. (2018), Strategic human resources management or talent management: a theoretical non sequitur?, *Journal of Contemporary Management*, 15(1), <https://hdl.handle.net/10520/EJC-154b6e0285>.
62. Campbell, M., G. W. Adams, D. R. Campbell & M. P. Rose (2006), Internal audit can deliver more value, *Financial Executive*, January/February, 44–7.
63. Cardoso, R. L. and B. G. Fajardo, Public Sector Creative Accounting: A Literature Review (February 27, 2014). Raspoloživo na: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2476593> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2476593>.
64. Castanheira, N., L. Lima Rodrigues & R. Craig (2009), Factors associated with the adoption of risk-based internal auditing, *Managerial Auditing Journal*, 25(1), 79-98, doi:10.1108/02686901011007315.
65. Castillo-Prada, K. N. (2014), Forensic accounting in organizations. *Ingeniería Investigación Y Desarrollo*, 14(1), 22–24, doi.org/10.19053/1900771X.3438.
66. Chalmers, K., D. Hay & H. Khlif (2019), Internal control in accounting research: A review, *Journal of Accounting Literature*, doi:10.1016/j.acclit.2018.03.002.
67. Chambers, A. (1987), *Internal Auditing*. London: English language Book society/Pitman.
68. Chambers, A. D. & M. Odar (2015), A new vision for internal audit, *Managerial Auditing Journal*, 30(1), 34–55, <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2014-1073>.
69. Chang, Y.-T., H. Chen, R. K. Cheng & W. Chi (2018), The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance, *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, doi: 10.1016/j.jcae.2018.11.002.
70. Chen, L. (2020), *Advanced Topics in Financial Reporting & Fraud*, MAC 8283, San Diego: Vilanova University.
71. Chen, T. (2022), Blockchain and Accounting Fraud Prevention: A Case Study on Luckin Coffee, *Advances in Economics, Business and Management Research*, 652, pp. 44–49, Proceedings of the 2022 7th International Conference on Social Sciences and Economic Development (ICSSSED 2022).
72. Cheng, C. & D. Crumbley (2016), Measuring damages in federal securities fraud cases: a herculean task, *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, 8(1), 1–17.
73. Cheruiyot, P. M., G. S. Namusonge & Sakwa (2018), Influence of internal control practices on performance of county governments in Kenya, *International journal of science and information technology*, 4(9), 224–234.
74. Chun, C. (1997), On the functions and objectives of internal audit and their underlying conditions, *Managerial Auditing Journal*, 12(4/5), 247–50.
75. Coetzee, P. & D. Lubbe (2013), Improving the efficiency and effectiveness of risk-based internal audit engagements, *International Journal of Auditing*, 18(2), 115–125,

- doi:10.1111/ijau.1201.
76. Cohen, J. & T. Kida (1989), The impact of analytical review results, internal control reliability, and experience on auditors' use of analytical review, *Journal of Accounting Research*, 27(2), 263–276.
 77. Cook, G. & L. Clements (2009), Computer-based proactive fraud auditing tools, *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, 1(2), 1–23.
 78. Copeland, T., T. Koller & J. Murrin (2000), *Valuation: Measuring and Managing the Value of Companies*. New York: John Wiley & Sons.
 79. Coyle, B. (2009), *Corporate Governance* (6th ed.) ICSA Publishing, London.
 80. Cressey, D. R. (1953), *Other people's money: A study of the social psychology of embezzlement*. Free Press.
 81. D'Onza, G., G. M. Selim, R. Melville & M. Allegrini (2015), A Study on Internal Auditor Perceptions of the Function Ability to Add Value, *International Journal of Auditing*, 19(3), 182–194, <https://doi.org/10.1111/ijau.12048>.
 82. De Franco, G., K. Hope, G. Vyas & Y. Zhou (2013), Analyst report readability, *Contemporary Accounting Research*, 32(1), 76–104.
 83. DeAngelo, L. E. (1981), Auditor Size and Audit Quality, *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183–199.
 84. Deloitte (2010), The changing role of internal audit, March, raspoloživo na: http://www.deloitte.com/view/en_BE/be/services/aers/internalaudit/efeb39896dea7210VgnVCM10000ba42f00aRCRD.htm, pristupljeno 12. 03. 2018.
 85. Deloitte (2015), Cybersecurity: the changing role of audit committee and internal audit, raspoloživo na: www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/sg/Documents/risk/sea-risk-cyber-security-changing-role-in-audit-noexp.pdf.
 86. Deshmukh, A., J. Romine & P. H. Siegel (1997), Measurement and Combination of Red Flags to Assess the Risk of Management Fraud: A Fuzzy Set Approach, *Managerial Finance*, 23(6), 35–48, <https://doi.org/10.1108/eb018629>.
 87. Diamond, J. (2002), The Role of Internal Audit in Government Financial Management: An International Perspective (May). IMF Working Paper No. 02/94, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=879645>.
 88. Dittenhofer, M. (2001), Internal auditing effectiveness: an expansion of present methods, *Managerial Auditing Journal*, 16(8), 443–450.
 89. Donelson, D. C., M. S. Ege & J. M. McInnis (2017), Internal control weaknesses and financial reporting fraud, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 36(3), 45–69.
 90. Doyle, J. T., W. Ge & S. McVay (2007), Accruals Quality and Internal Control over Financial Reporting, *The Accounting Review*, 82(5), 1141–1170, doi:10.2308/accr.2007.82.5.1141.
 91. Duffy, J. (2000), Measuring customer capital. *Strategy & Leadership*, 28(5), 10–15, <https://doi.org/10.1108/10878570010379392>.
 92. Durney, P. & J. Fitzpatrick (2016), Retaining and disclosing expert witnesses: a global perspective, *Defense Counsel Journal*, 83(1), 17–31.
 93. Đukić, T. & M. Đorđević (2014), Needs and specifics of ensuring effective internal audit, *Facta Universitatis Series: Economics and Organization*, 11(4), 353–365.
 94. Ellili, N. O. D. (2022), Impact of ESG disclosure and financial reporting quality on investment efficiency, *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*, doi: 10.1108/CG-06-2021-0209.
 95. Elliot, R. & J. Willingham (1980), *Management Fraud: Detection & Deterrence*, Petrocelli, New York, NY.

96. Engelbrecht, L., Y. Yasseen & I. Omarjee (2018), The role of the internal audit function in integrated reporting: a developing economy perspective, *Meditari Accountancy Research*, 26(4), 657–674, <https://doi.org/10.1108/MEDAR-10-2017-0226>.
97. Enyue, Z. (1997), Development trends of internal auditing in China, *Managerial Auditing Journal*, 12(4/5), 205–209, <https://doi.org/10.1108/02686909710173894>.
98. Evans, C. D. (2020), *Forensic Accounting and Fraud Deterrence*; Baker, H.K., Purda-Heeler, L. and Saadi, S. (ed.), *Corporate Fraud Exposed*. Emerald Publishing Limited, pp. 261–278, <https://doi.org/10.1108/978-1-78973-417-120201017>.
99. Fellingham, J. & P. Newman (1985), Strategic considerations in auditing, *The Accounting Review*, 60(4), 634–650.
100. Fellingham, J. C., D. P. Newman, E. R. Patterson (1989), Sampling information in strategic audit settings, *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 8 (2), 1–21.
101. Fernández-Laviada, A. (2007), Internal audit function role in operational risk management, *Journal of Financial Regulation and Compliance*, 15(2), 143–155, <http://dx.doi.org/10.1108/13581980710744039>.
102. Final Rule: Management's Report on Internal Control Over Financial Reporting and Certification of Disclosure in Exchange Act Periodic Reports, Securities and Exchange Commission 17 CFR PARTS 210, 228, 229, 240, 249, 270 and 274 [RELEASE NOS. 33-8238; 34-47986; IC-26068; File Nos. S7-40-02; S7-06-03] RIN 3235-AI66 and 3235-AI79, Management's Report on Internal Control Over Financial Reporting and Certification of Disclosure in Exchange Act Periodic Reports, Agency: Securities and Exchange Commission– SEC, 2003, <https://www.sec.gov/rules/final/33-8238.htm>.
103. Florea, R. & R. Florea (2013). Internal audit and corporate governance, *Economy Transdisciplinarity Cognition*, 16(1), 79–83.
104. Fourie, H. & C. Ackermann (2013), The impact of COSO control components on internal control effectiveness: An internal audit perspective, *Journal of Economic and Financial Sciences*, 6(2), 495–518, doi:10.4102/jef.v6i2.272.
105. Fraud, 2018, CIMA, <https://www.cimaglobal.com/>, pristupljeno 12.2.2021.
106. Gao, P. & G. Zhang (2018), Accounting Manipulation, Peer Pressure, and Internal Control, *The Accounting Review*, 94(1), 127–151, doi:10.2308/accr-52078.
107. Gaosong, Q., & Y. Leping (2021), Measurement of Internal Audit Effectiveness: Construction of Index System and Empirical Analysis, *Microprocessors and Microsystems*, 104046, doi:10.1016/j.micpro.2021.104046.
108. George-Silviu, C. (2014), Analysis of Internal Audit Practices on FTSE100, *Procedia Economics and Finance*, 15, 1265–1272, doi:10.1016/s2212-5671(14)00587-5.
109. Gerged, A. M., L. M. Alhaddad & M. O. Al-Hajri (2020), Is earnings management associated with corporate environmental disclosure?”, *Accounting Research Journal*, 33(1), 167–185.
110. Getie Mihret, D. & G. Zemenu Woldeyohannis (2008), Value-added role of internal audit: an Ethiopian case study, *Managerial Auditing Journal*, 23(6), 567–595, <https://doi.org/10.1108/02686900810882110>.
111. Global Institute of Internal Auditors, IPPF, 2017.
112. Gnan, L., A. Hinna, F. Monteduro & D. Scarozza (2011), Corporate governance and management practices: stakeholder involvement, quality and sustainability tools adoption, *Journal of Management & Governance*, 17(4), 907–937, doi:10.1007/s10997-011-9201-6.
113. Goedhuys, M. & L. Sleuwaegen (2013), The Impact of International Standards Certification on the Performance of Firms in Less Developed Countries, *World Development*, 47, 87–101, doi:10.1016/j.worlddev.2013.02.0.

114. Gomariz, M. F. C. & J. P. S. Ballesta (2014), Financial reporting quality, debt maturity and investment efficiency, *Journal of Banking & Finance*, 40, 494–506.
115. Goodwin, S. J. (2004), A comparison of internal audit in the private and public sectors, *Managerial Auditing Journal*, 19(5), 640–50.
116. Goodwin-Stewart, J. & P. Kent (2006), The use of internal audit by Australian companies, *Managerial Auditing Journal*, 21, 81–101.
117. Grambling, A., M. Maletta, A. Schneider & B. Church (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(1), 194–244.
118. Gray, D. (2008), Forensic accounting and auditing: compared and contrasted to traditional accounting and auditing, *American Journal of Business Education (AJBE)*, 1(2), 115–126.
119. Guoming, B. (1997), The developing trend and prospects of internal auditing, *Managerial Auditing Journal*, 12(4/5), 243–246, <https://doi.org/10.1108/02686909710173957>.
120. Halbouni, S. S. (2015), The Role of Auditors in Preventing, Detecting, and Reporting Fraud: The Case of the United Arab Emirates (UAE), *International Journal of Auditing*, 19(2), 117–130, <https://doi.org/10.1111/ijau.12040>.
121. Hanim, F. F., H. Hasnah & J. Muhamad (2005), Internal auditing practices and internal control system, *Managerial Auditing Journal*, 20(8), 844–866, doi:10.1108/02686900510619683.
122. Hass, S., M. J. Abdolmohammadi, and P. Burnaby (2006), The Americas literature review on internal auditing, *Managerial Auditing Journal*, 21(8), 835–844, <https://doi.org/10.1108/02686900610703778>.
123. Hasnan, S., N. Othman, A. R. M. Hussain & M. M. Ali (2022), The influence of fraud triangle factors on real earnings management, *Journal of Governance & Regulation*, 11(2), 94–106, <https://doi.org/10.22495/jgrv11i2art8>.
124. Hasnawati, H. & A. M. Nuryatno (2020), Does Internal Control Work? Fraud Case in Government Sector – Indonesian Evidence, *Media Riset Akuntansi, Auditing & Informasi*, 20(2), 153–168, <http://dx.doi.org/10.25105/mraai.v20i2.7347>.
125. Holt, J. E. (2012), A High-performance Audit Function: Key traits can drive significant competitive benefits and separate the best internal audit departments from the rest, *Internal Auditor*, February 01, 2012, <https://doi.org/10.1108/02686909510087955>.
126. <https://mfin.gov.rs/o-ministarstvu/interna-revizija>, pristupljeno 5. 2. 2022.
127. IIA (2000b), *International Professional Practices Framework*, Altamonte Springs, FL: (IPPF) The Institute of Internal Auditors.
128. IIA (2012), “Institute of internal auditors”, *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*, IIA, Orlando, FL, Standard 1210.A2.
129. IIA, KPMG. (2015), *Strategy-Related Auditing*, Discussion Paper, 1–32.
130. Ike, U. J. & A. U. Lucia (2021), Internal Control: A Tool for Fraud Control in Deposit Money Banks in Nigeria, *European Journal of Business and Management*, 13(13), 64–75.
131. Institute of Internal Auditors – IIA (1990), *Statement of responsibilities of Internal Auditing*.
132. Institute of Internal Auditors (1999), *Definition of Internal Auditing (IIA)*, Altamonte Springs, FL).
133. INTOSAI, 2016, <https://www.intosai.org/>, pristupljeno 3.9.2021.
134. Izedonmi, F. I. O. & A. Olateru-Olagbegi (2021), Internal Audit Quality and Public Sector Management in Nigeria, *European Journal of Social Sciences Studies*, 6(5), 10–33.

135. Jauch, L. R. & W. F. Glueck (1988), *Business Policy and Strategic Management*. New York: McGraw-Hill.
136. Jeffrey, C. (2008), "How internal audit adds strategic value", *Financial Executive*, vol. 24, no. 10, Dec. 2008, pp. 19+. Gale Academic OneFile, link.gale.com/apps/doc/A190852235/AONE?u=anon~30e1a93e&sid=googleScholar&xid=07b9f4fc. Accessed 8 June 2022.
137. Jones, M. J. & J. F. Solomon (2010), Social and environmental report assurance: some interview evidence, *In Accounting Forum*, 34(1), 20–31.
138. Kaplan, R. S. & D. P. Norton (1996), Using the balanced scorecard as a strategic Kaplan management system, *Harvard Business Review*, January-February, 75–85.
139. Kaplan, S. & P. M. J. Reckers (1995), Auditors' reporting decisions for accounting estimates: the effect of assessments of the risk of fraudulent financial reporting, *Managerial Auditing Journal*, 10(5), 27–36.
140. Kara, E., M. Uğurlu & M. Körpi (2015), Using Beneish Model in Identifying Accounting Manipulation: An Empirical Study in BIST Manufacturing Industry Sector, *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 1(1), 21–39.
141. Kassem, R. (2022), Elucidating corporate governance's impact and role in countering fraud. *Corporate Governance*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print, <https://doi.org/10.1108/CG-08-2021-0279>.
142. Kinney, W. R. (1997), Forward. In T. Bell, F. Marrs, I. Solomon, & H. Thomas (eds.), *Auditing organizations through a strategic-systems lens: The KPMG business measurement process*, KPMG LLP.
143. Knežević, S. (2019), *Finansijsko izveštavanje*, Beograd: izdanje autora.
144. Knežević, S., A. Mitrović & S. Dimić (2017), Fraudulent financial reports and their detection, YUPMA, XXI International Symposium on Project Management, "Development of project management – contemporary tendencies and methodologies", 2nd – 4th of June 2017, Zlatibor, pp. 87-90. ISBN 978-86-86385-14-7.
145. Knežević, S., Cvetković, D., Mićović, M., Mitrović, A., Milojević, S. (2021), Analysis of the Presence of Criminal Offenses in the Field of the Shadow Economy in Serbia, *Lex localis – Journal of Local Self-Government*, 19(1), 131-147, doi:<https://doi.org/10.4335/19.1.131-147>.
146. Kontogeorgis, G. (2018), The Role of Internal Audit Function on Corporate Governance and Management, *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 8(4), 100, doi:10.5296/ijafr.v8i4.13626.
147. Korkmaz, G. (2020), The moderating effect of internal audit in strategic planning implementation success, *Istanbul Management Journal*, 88, 57–84.
148. Krstić, J., M. Đorđević (2012), Interna kontrola i upravljanje rizikom preduzeća – od tradicionalnog do revidiranog COSO modela, *Ekonomске teme*, 50(2), 151–166.
149. Kumar, R. & V. Sharma (2005), *Auditing Principles and Practice*, Prentice-Hall of India Private Limited.
150. Lakićević, A., S. Knežević, A. Stanković, V. Dmitrović (2012), Internal Control in the function of raising quality of management in banks, 15th Toulon-Verona Conference "Excellence in Services", International conference on quality and service sciences, Israel, 3–4 September.
151. Lari Dashtbayaz, M., M. Salehi & M. Hedayatzadeh (2021), Comparative analysis of the relationship between internal control weakness and different types of auditor opinions in fraudulent and non-fraudulent firms, *Journal of Financial Crime*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print, <https://doi.org/10.1108/JFC-01-2021-0005>.

152. Lawrence, A. (2013), Individual investors and financial disclosure, *Journal of Accounting and Economics*, 56, 130–147.
153. Lawson, B. P., L. Muriel & P. R. Sanders (2017), A survey on firms' implementation of COSO's 2013 Internal Control–Integrated Framework, *Research in Accounting Regulation*, 29(1), 30–43, doi:10.1016/j.racreg.2017.04.004.
154. Li, R. (2015), Detection of Financial Reporting Fraud Based on Clustering Algorithm of Automatic Gained Parameter K Value, *International Journal of Database Theory and Application*, 18(1), 157–168, <http://dx.doi.org/10.14257/ijta.2015.8.1.17>.
155. Likierman, A. (2008), Riscul in masurarea performantei, *Audit Financiar*, 8, 8–18.
156. Lindow, P. E. & J. D. Race (2002), Beyond traditional audit techniques, *Journal of Accountancy*, 194(1), 28–33.
157. Lukić, R. (2018), *Računovodstvo trgovinskih preduzeća*. Beograd: Ekonomski fakultet.
158. Lukić, R. (2020), The Analysis of the Financial Risk of Trade in Serbia, *Review of International Comparative Management*, 21(4), 518–529.
159. Lutfi, A. (2009), *Applied Studies in Auditing*, Al-Daar Aljamieia. Alexandria, Egypt.
160. Machen, M. J. & R. E. Richards (2004), The use of fraud examiners in the battle against occupational fraud and abuse, *Journal of Investment Compliance*, 5(3), 67–71, doi: 10.1108/15285810410636514.
161. Madani, H. H. (2009), The role of internal auditors in ERP-based organizations, *Journal of Accounting & Organizational Change*, 5(4), 514–526, <https://doi.org/10.1108/18325910910994702>.
162. Magdalena, A. C., R. Rapina & M. Muliato (2022), How Does Internal Control and Competence of Human Resource Important in Financial Reporting?, *Journal Akuntansi*, 14(1), 13–22, <https://doi.org/10.28932/jam.v14i1.3999>.
163. Magro, C. B. D. & P. R. da Cunha (2017), Red flags in detecting credit cooperative fraud: the perceptions of internal auditors, *Review of Business Management*, 19(65), 469–491, doi:10.7819/rbgn.v19i65.2918.
164. Maka, K., S. Pazhanirajan & S. Mallapur (2020), Selection of most significant variables to detect fraud in financial statements, *Materials Today: Proceedings*, doi:10.1016/j.matpr.2020.09.613.
165. Mardi, (2014), *Sistem Informasi Akuntansi*. Bogor: Ghalia Indonesia.
166. Maroun, W. (2017), Assuring the integrated report: insights and recommendations from auditors and preparers, *The British Accounting Review*, 49(3), 329–346.
167. Marville, R. (2003), The contribution internal auditors make to strategic management, *International Journal of Auditing*, 209–222.
168. McShane, L. S. (2007), *Organizational Behaviour (Essentials)*. Boston: McGraw-Hill Irwin. les_21, <http://www.obessentials.com>. pp. 19–23.
169. Međunarodni standard revizije (IAS) 315 (revidiran), Identifikovanje i procena rizika materijalno pogrešnih iskaza putem razumevanja entiteta i njegovog okruženja (Sl. glasnik RS, br. 100/2018).
170. Mehta, A. & G. Bhavani (2017), Application of forensic tools to detect fraud: the case of toshiba, *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, 9(1), 692–710.
171. Mendes de Oliveira, D. K., J. O. Imoniana, V. Slomski, L. Reginato & V. G. Slomski (2022), How do Internal Control Environments Connect to Sustainable Development to Curb Fraud in Brazil?, *Sustainability*, 14, 5593, <https://doi.org/10.3390/su14095593>.
172. Mihaylova, L. & E. Papazov (2021), Changes in the Strategic Internal Control of Companies under Crisis Pressure. *Trendy ekonomiky a managementu (Trends Economics and Management)*, 15(37), 61–72, doi: <https://doi.org/10.13164/trends.2021.37.61>.

173. Millard, D. & V. Vergano (2021), Hung out to dry? Attorney-client confidentiality and the reporting duties imposed by the financial intelligence centre act 38 of 2001. *Obiter*,34(3), <https://doi.org/10.17159/obiter.v34i3.12000>.
174. Milojević, S., J. Paunović & N. Vuksanović (2020), The role of accountants in litigation support and expert witnessing in the Republic of Serbia, International Academic Conference “Education and Social Sciences Business and Economics”, International Academic Institute. Belgrade, Serbia, 2 March, 2020, Book of proceedings, ISBN: 978-608-4881-08-7, pp. 255–260.
175. Mitrović, A., M. Milašinović (2020), Specifics of financial reporting of hotel companies in the Republic of Serbia. Scientific Conference Accounting and audit in theory and practice (pp. 33–45). Banja Luka, Republika Srpska: Banja Luka College.
176. Mohammad Rokibul, K., A. S. Farid, and N. Mohamed (2022), Impact of integrity and internal audit transparency on audit quality: the moderating role of blockchain. *Management & Accounting Review (MAR)*, 21(1), 203-233. ISSN (eISSN):2550-1895.
177. Munzig, P. G. (2003), Enron and the Economics of Corporate Governance, 2003, raspoloživo na: http://economics.stanford.edu/files/Theses/Theses_2003/Munzig.pdf.
178. Naheem, M. A. (2016), Internal audit function and AML compliance: the globalisation of the internal audit function, *Journal of Money Laundering Control*, 19(4), 459–469, <https://doi.org/10.1108/JMLC-05-2015-0020>.
179. Nalukenge, I., S. K. Nkundabanyanga & J. M. Ntayi (2018), Corporate governance, ethics, internal controls and compliance with IFRS, *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 16(4), 764–786.
180. Nawawi, U. I. H. (2013), *Internal Control of Leadership and Performance*. Jakarta: Prenadamedia Group Publisher.
181. Neely, A., M. Gregory & K. Platts (1995), Performance measurement system design. *International Journal of Operations & Production Management*, 15(4), 80–116.
182. Nicolaou, A. (2000), A Contingency Model of Perceived Effectiveness in Accounting Information Systems: Organizational Coordination and Control Effects, *International Journal of Accounting Information Systems*, 1, 91–105.
183. Nobakht, M. & Y. Nobakht (2021), The Moderating Role of Establishing the Audit Committee and Auditor's Expertise in the Industry on the Relationship between Free Cash Flow and Real Earnings Management, *Accounting Knowledge*, 12(1), 111–131.
184. Nunn, L., B. McGuire, C. Whitcomb & E. Jost (2006), Forensic accountants: financial investigators, *Journal of Business and Economics Research*, 4(2), 1–6.
185. Nuntamanop, P., I. Kauranen & B. Igel (2013), A new model of strategic thinking competency, *Journal of Strategy and Management*, 6(3), 242–264, doi:10.1108/jsma-10-2012-0052.
186. Nyakarimi, S. N., S. N. Kariuki & P. W. Kariuki (2020), Application of internal control system in fraud prevention in banking sector, *International Journal of Scientific and Technology Research*, 9(3), 6524–6536.
187. O’Sullivan, M., P. Ekman & W. V. Friesen (1988), The effect of comparisons on detecting deceit, *Journal of Nonverbal Behavior*, 12, 203–216.
188. OECD Principles of Corporate Governance (2004), OECD, raspoloživo na: <http://www.oecd.org/daf/ca/corporategovernanceprinciples/31557724.pdf>, pristupljeno 22. 03. 2019.
189. Ogoun, S. & O. G. Perelayefa (2019), Corporate Governance and Fraudulent Financial Reporting: The Audit Committee Characteristics’ Paradigm, *The International Journal of Business & Management*, 7(12), 105–113.

190. Ogwiji, J. & I. O. Lasisi (2022), Internal Control System and Fraud Prevention of Quoted Financial Services Firms in Nigeria: A Smart PLS-SEM Approach, *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research*, 10(4), 1–13.
191. Ohta, Y. (2009), The role of audit evidence in a strategic audit, *Journal of Accounting and Public Policy*, 28(1), 58–67, doi:10.1016/j.jaccpubpol.2008.11.005.
192. Omoteso, K. & M. Obalola (2015), The Role of Auditing in the Management of Corporate Fraud, Ethics, Governance and Corporate Crime: Challenges and Consequences, 129–151, doi:10.1108/s2043-052320140000006006.
193. Otley, D. (1980), The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis, *Accounting, Organization and Society*, 5(4), 431–528.
194. Ovidiu-Constantin, B., D. Alin-Constantin & D. R. Madalina (2010), Risk management's importance and role in audit, *Annals of Faculty of Economics*, 1(1), 484-489.
195. Papazov, E. & L. Mihaylova (2012), Quasi-Institutional Formation of a Control Environment After the Example of the Bulgarian Brewery Industry, *Proceedings of the 6th International Management Conference “Approaches in Organisational Management”* 15–16 November 2012, Bucharest, Romania.
196. Patton, D. M. (2005), An analysis of the impact of locus-of-control on internal auditor job performance and satisfaction, *Managerial Auditing Journal*, 20(8/9), 1016–1029.
197. Pedneault, S., F. Rudewicz, M. Sheetz, & H. Silverstone (2012). *Forensic Accounting and Fraud investigation*, Wiley.
198. Peltier-Rivest, D. (2018), A model for preventing corruption, *Journal of Financial Crime*, 25(2), 545–561, <https://doi.org/10.1108/JFC-11-2014-0048>.
199. Petra, S. & A. C. Spieler (2020), Accounting Scandals: Enron, Worldcom, and Global Crossing, *Corporate Fraud Exposed*, 343–360, doi:10.1108/978-1-78973-417-120201022.
200. Petrașcu, D. & A. Tieanu (2014), The Role of Internal Audit in Fraud Prevention and Detection, *Procedia Economics and Finance*, 16, 489–497, doi:10.1016/s2212-5671(14)00829-6.
201. Pfister, J. A. (2011), *Contributions to Management Science Managing Organizational Culture for Effective Internal Control: From Practice to Theory* Bearbeitet, Verlag.
202. Pickett, K. S. (2005), *The essential handbook of internal auditing*. Wiley: Chichester.
203. Pincus, K. V. (1989), The efficacy of a red flags questionnaire for assessing the possibility of fraud, *Accounting, Organizations and Society*, 14(1-2), 153–163, doi:10.1016/0361-3682(89)90039-1.
204. Popović, S., J. Tošković, Z. Grublješić, D. Duranović & V. Petrović (2016), Importance of planning internal audit transition countries observed over public sector of the economy in Serbia, *Annals – Economy Series. Constantin Brancusi University, Faculty of Economics*, 2, 153–159.
205. Pravilnik o zajedničkim kriterijumima za organizovanje i standardima i metodološkim uputstvima za postupanje i izveštavanje interne revizije u javnom sektoru, *Sl. glasnik RS*, br. 99/2011 i 106/2013.
206. Prawitt, D. F. (2003), *Managing the internal audit function*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, raspoloživo na: www.theiia.org, pristupljeno 12. 03. 2018.
207. PricewaterhouseCoopers - PWC (2010), *State of internal audit profession*, raspoloživo na: <http://www.pwc.com/us/en/internal-audit/publications/2010-study-internal-auditprofession.jhtml>, pristupljeno 12. 03. 2018.
208. PriceWaterhouseCoopers – PWC (2003), *Global Economic Crime Survey 2003*, raspoloživo na: www.pwcglobal.com/extweb/ncsurvers.nsf, pristupljeno 11. 11. 2021.

209. Public Company Accounting Oversight Board – PCAOB (2004), An Audit of Internal Control over Financial Reporting Performed in Conjunction with an Audit of Financial Statements. Auditing Standard No. 2. Washington, D.C.: PCAOB.
210. Rae, K., N. Subramaniam & J. Sands (2008), Risk Management and Ethical Environment: Effects on Internal Audit and Accounting Control Procedures, *Journal of Applied Management Accounting Research*, 6(1), 21, *Raspoloživo na: <https://pdfs.semanticscholar.org/f483/20ae35f48fa4638ed917639aad7731baf59.pdf>*, datum pristupa 04. 04. 2020.
211. Ramamoorti, S. & A. N. Siegfried (2015), Promoting and Supporting Effective Organizational Governance, The Global Internal Audit Common Body of Knowledge IIA Research Foundation.
212. Rasha, K. & H. Andrew (2012), The new fraud triangle model, *Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences*, doi:10.10520/EJC132216.
213. Reid, K. & D. Ashelby (2002), The Swansea internal quality audit processes: A case study, *Quality Assurance in Education*, 10(4), 237–246.
214. Repousis, S., P. Lois & V. Veli (2019), An investigation of the fraud risk and fraud scheme methods in Greek commercial banks, *Journal of Money Laundering Control*, 22(1), 53–61, <https://doi.org/10.1108/JMLC-11-2017-0065>.
215. Rezaee, Z. & G. H. Lander (1993), The Internal Auditor's Relationship with the Audit Committee, *Managerial Auditing Journal*, 8(3), 35–40.
216. Richards, L. A. (2002), Remarks at the 2002 Internal Auditor Division Annual Conference, *raspoloživo na: <https://www.sec.gov/news/speech/spch591.htm>*, pristupljeno 02. 02. 2021.
217. Ridley, J. (2008), *Cutting Edge Internal Auditing*. The Atrium, Southern Gate, Chichester: John Wiley & Sons Ltd.
218. Rittenberg, L. E. & B. J. Schwieger (2005), *Auditing: Concepts for a changing environment*, Thomson/South-Western.
219. Robu, M. A. & I. B. Robu (2015), The Influence of the Audit Report on the Relevance of Accounting Information Reported by Listed Romanian Companies, *Procedia Economics and Finance*, 20, 562–570, doi:10.1016/s2212-5671(15)00109-4.
220. Roussy, M. & A. Perron (2018), New Perspectives in Internal Audit Research: A Structured Literature Review, *Accounting Perspectives*, 17(3), 345–385, doi:10.1111/1911-3838.12180.
221. Salehi, M. & A. Abdipour (2011), A study of the barriers of implementation of accounting information system: Case of listed companies in Tehran Stock Exchange, *Journal of Economics and Behavioral Studies*, 2(2), 76-85, <https://doi.org/10.22610/jeb.v2i2.224>.
222. Salehi, M., A. Daemi Gah, A. Farzana & N. Naghshbandi (2020a), Does accounting details play an allocative role in predicting macroeconomic indicators? Evidence of Bayesian and classical econometrics in Iran, *International Journal of Organizational Analysis*, 29(1), 194–219, doi: 10.1108/IJOA-10-2019-1902.
223. Salehi, M., M. Lari Dasht Bayaz, S. Mohammadi, M. S. Adibian, & S. H. Fahimifard (2020b), Auditors' response to readability of financial statement notes, *Asian Review of Accounting*, 28(3), 463-480, <https://doi.org/10.1108/ARA-03-2019-0066>.
224. Sarens, G., M. J. Abdolmohammadi & R. Lenz (2012), Factors associated with the internal audit function's role in corporate governance, *Journal of Applied Accounting Research*, 13(2), 191–204, <https://doi.org/10.1108/09675421211254876>.
225. Statement of Auditing Standard (SAS, 2001) No 94: New Standards on Technology and Internal Control.

226. Sawyer, L. & M. Dittenhofer (1993), *Sawyer's internal auditing*. Altamonte Springs 5th Ed., Fla.: Inst. of Internal Auditors.
227. Sawyer, L. B. (1995), An internal; audit philosophy, *Internal Auditor*, 23 (2), 71–93.
228. Schmidt, J. & M. S. Wilkins (2013), Bringing darkness to light: the influence of auditor quality and audit committee expertise on the timeliness of financial statement restatement disclosures, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1), 221–244.
229. Schneider, N. & L. Becker (2011), Using the COSO model of internal control as a framework for ethics initiative in business school, *Journal of Academic and Business Ethics*, 4(9), 1- 18. Raspoloživo na: <http://www.aabri.com/manuscripts/10725.pdf>, datum pristupa 02. 02. 2020.
230. Schultz, J. J., J. L. Bierstaker & E. O'Donnell (2010), Integrating business risk into auditor judgment about the risk of material misstatement: The influence of a strategic-systems-audit approach, *Accounting, Organizations and Society*, 35(2), 238–251, doi:10.1016/j.aos.2009.07.006.
231. Securities and Exchange Commission - SEC (2005), Litigation release No. 19454. Accounting and auditing enforcement release No. 2341. SEC charges seven individuals with aiding and abetting financial fraud at Royal Ahold's US foodservice subsidiary for signing and returning false audit confirmations. (November 2), Preuzeto sa: <http://www.sec.gov/litigation/litreleases/lr19454.htm>, datum pristupa 13. 07. 2020.
232. Seifzadeh, M., R. Rajaei & A. Allahbakhsh (2021), The relationship between management entrenchment and financial statement fraud, *Journal of Facilities Management*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print, <https://doi.org/10.1108/JFM-02-2021-0026>.
233. Sen, A. & W. A. Wallace (1991), An expert systems assistance to internal audit department evaluation, *Expert Systems with Applications*, 3(1), 51–66, doi:10.1016/0957-4174(91)90087-u.
234. Shabri, S. M., R. A. J. Saad & A. A. Bakar (2016), The effects of internal control systems on cooperative's profitability: A case of Koperasi ABC Berhad, *International Review of Management and Marketing*, 6(8), 240–245.
235. Shakhathreh, M. Z., S. Z. Alsmadi & A. Alkhataybeh (2020), The effect of audit fees on disclosure quality in Jordan, *Cogent Business & Management*, 7(1), <https://doi.org/10.1080/23311975.2020.1771076>.
236. Skousen, C. J., K. R. Smith & C. J. Wright (2008), Detecting and predicting financial statement fraud: the effectiveness of the fraud triangle and SAS No. 99, *Examples of Fraud Risk Factors from SSAS No. 99 Relating to Financial Statement Misstatements*, p. 25.
237. Smaili, N., J. Le Maux & A. W. Ben (2020), Corporate Fraud: Avenues for Future Research, *Corporate Fraud Exposed*, 441–458, doi:10.1108/978-1-78973-417-120201027.
238. Solnik, C. (2008), Bad Times Bode Well for Forensic Accounting, *Long Island Business News*, 24 October.
239. Spathis, C. T. (2002), Detecting false financial statements using published data: some evidence from Greece, *Managerial Auditing Journal*, 17(4), 179–191, doi:10.1108/02686900210424321.
240. Spira, L. & M. Page (2005), The Turnbull Report, Internal Control and Risk Management: The Developing Role of Internal Audit, *The British Accounting Review*, 37(3), 354–355, <https://doi.org/10.1016/j.bar.2005.04.002>.

241. Srebro, B., B. Mavrenski, V. Bogojević Arsić, S. Knežević, M. Milašinović, M. & J. Travica (2021), Bankruptcy Risk Prediction in Ensuring the Sustainable Operation of Agriculture Companies, *Sustainability*, 13(14): 7712.
242. Stanišić, M. (2015), Različite uloge i odgovornosti interne i eksterne revizije n FINIZ 2015 - Contemporary Financial Management, Belgrade, Singidunum University, Serbia, 2015, pp. 62-68, doi: 10.15308/finiz-2015-62-68.
243. Stanišić, M. (2006). Uloga odbora za reviziju u bankama, *Bankarstvo*, 7-8, 30-46.
244. Stephen, R. P. & T. A. Judge (2011), *Organizational Behavior*. New Jersey: Pearson Education, Inc.
245. Stewart, J. & N. Subramaniam (2010), Internal audit independence and objectivity: emerging research opportunities, *Managerial auditing journal*, 25(4), 328–360.
246. Stice, D., H. Stice & R. White (2022), The effect of individual auditor quality on audit outcomes: opening the black box of audit quality, *Managerial Auditing Journal*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print, <https://doi.org/10.1108/MAJ-07-2021-3235>.
247. Suh, J. B. & H. S. Shim (2019), The effect of ethical corporate culture on anti-fraud strategies in South Korean financial companies: Mediation of whistleblowing and a sectoral comparison approach in depository institutions, *International Journal of Law, Crime and Justice*, 100361, doi:10.1016/j.ijlcj.2019.100361.
248. Syahputra, O. (2022), The effect of internal control and quality of accounting information systems on quality information On Pt. Pandu Siwi Sentosa (Pandu Logistics) Enrichment, *Journal of Management*, 12(2), 1712–1717.
249. Tassadaq, F. & Q. Ali Malik (2015), Creative Accounting and Financial Reporting: Model Development and Empirical Testing, *International Journal of Economics and Financial Issues*, 5(2), 544–551.
250. Teece, D., G. Pisano & A. Shuen (1997), Dynamic capabilities and strategic management, *Strategic Management Journal*, 18(7), 509–33.
251. The Institute of Internal Auditor (IIA) (2011), Code de déontologie. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors (IIA), Institut Français de l’Audit et du Contrôle Interne (IFACI).
252. The Institute of Internal Auditors (IIA) (2015a), “Navigating Technology’s Top 10 risks: Internal Audit’s Role”, raspoloživo na: http://theiia.mkt5790.com/Navigating_Technologys_Top_10_Risks/?webSyncID=ad198d79-.
253. The Institute of Internal Auditors (IIA, 2008), Internal Auditor's Role in Corporate Governance, raspoloživo na: <http://www.theiia.org/download.cfm?file=81633>, pristupljeno 22. 03. 2019.
254. The Institute of Internal Auditors (IIA, 2002), Practice Advisory 1110-2: Chief Audit Executive Reporting Lines, December 2002.
255. The Institute of Internal Auditors (the IIA). (2015b), Definition of Internal Auditing. The IIA, preuzeto sa: <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definitionof-Internal-Auditing.aspx>, datum pristupa 11. 12. 2019.
256. The Institute of Internal Auditors Standards and Guidance - IIA (2000a), International standards for the professional practice of internal auditing (standards).
257. The Role of IA in Non-financial and IR (The Institute of Internal Auditors Audit Executive Centre, 2013), Integrated reporting and the emerging role of internal auditing (The Institute of Internal Auditors Audit Executive Centre, 2013) and The Role of IA in IR: a blend of the right ingredients (Deloitte, 2011).
258. Thomas, C. W. & C. E. Clements (2002), The internal auditor's role in the detection and prevention of fraud: a post SAS No. 82 analysis, *Internal Auditing*, 17(4), 3–13.

259. Thompson, J. L. (1990), *Strategic Management: Awareness and Change*, London: Chapman and Hall.
260. Todorović, I., S. Komazec, M. Jevtić, V. Obradović & M. Marić (2016), *Strategic Management in Development of Youth and Women Entrepreneurship – Case of Serbia*. *Organizacija*, 49(4), 197–207, doi:10.1515/orga-2016-0018.
261. Tongren, J. D. (1997), *CoActive Audit: The Enhancement Audit Model*, *Managerial Finance*, 23(12), 44-51, <https://doi.org/10.1108/eb018661>.
262. Treadway, J. C. (1987), *Report of the National Commission of Fraudulent Financial Reporting*, Washington, DC.
263. Tripathi, A. (2019), *Role of Internal Audit in Corporate Governance*, *International Journal of Scientific Development and Research – IJSDR*, 4(6), 259–261.
264. Tschakert, N. (2016), *The Red Flags of Fraud: Internal auditors' knowledge of the business makes them ideal candidates to detect unethical behaviors*, *Internal auditor*, November 21, 2016.
265. Tuwei, R. J., & I. T. Ondabu (2022). *Internal Control Elements and Organizational Performance: Evidence from the Level-5 Public Hospitals in Nairobi County*. *International Journal of Auditing and Accounting Studies*, 4(1), 107-142.
266. Vanasco, R. R., C. R. Skousen & C. C. Verschoor (1995), *Reporting on the entity's control structure: an international perspective*, *Managerial Auditing Journal*, 10(6), 17–48, <https://doi.org/10.1108/02686909510147084>.
267. Venter, A. C. (2007), *A procurement fraud risk management model*, *Meditari Accountancy Research*, 15(2), 77–93.
268. Victor, O. I. & E. N. Linda (2016), *Internal control techniques and fraud mitigation in nigerian banks*, *Journal of Economics and Finance*, 7(5), 37–46.
269. Vu, Q. & N. T. T. Nga (2021), *Does the implementation of internal controls promote firm profitability? Evidence from private Vietnamese small- and medium-sized enterprises (SMEs)*, *Finance Research Letters*, 102178, doi:10.1016/j.frl.2021.102178.
270. Walker, D. (1996), *Internal audit reports: keeping them on target*, *Managerial Auditing Journal*, 11(4), 11–20, <https://doi.org/10.1108/02686909610119994>.
271. Walker, P. L., W. G. Shenkir & T. L. Barton (2003), *ERM in practice*, *Internal Auditor*, 60(4), 51–5.
272. Wallace, W. A. (1995), *Auditing*, Cincinnati, OH: South-Western College Publishing.
273. Wheelen, T. L. & D. J. Hunger (2002), *Cases in Strategic Management and Business Policy*. Reading, MA: Addison Wesley.
274. Wikström, P.-A. (2010), *Sustainability and organizational activities – three approaches*, *Sustainable Development*, 18(2), 99–107, doi:10.1002/sd.449.
275. Wilks, T. & M. Zimbelman (2004), *Using Game Theory and Strategic Reasoning Concepts to Prevent and Detect Fraud*, *Accounting Horizons*, 18(3), 173–184.
276. William, R. (2015), *Auditing Risk Assessment & Risk Management Processes*. The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 31(3), 345–35.
277. Wilson, J. W. E. (1974), *Chapter 13 – Management*, Editor(s): S. Gauvain, *Occupational Health*, utterworth-Heinemann, Pages 185-204, ISBN 9780433126805, <https://doi.org/10.1016/B978-0-433-12680-5.50018-5>.
278. Wolosky, H. (2004), *Forensic accounting to the forefront*, *The Practical Accountant*, 37(2), 22–28.
279. Xiangdong, W. (1997), *Development trends and future prospects of internal audit*, *Managerial Auditing Journal*, 12(4/5), 200–204, <https://doi.org/10.1108/02686909710173885>.
280. Yuniarwati, Y., I. C. Ardana & S. P. Dewi (2021), *Theory of Planned Behavior for Predicting Fraudulent Financial Reporting Intentions*, *Advances in Social Science*,

- Education and Humanities Research, volume 655, pp. 529–537, 3rd Tarumanagara International Conference on the Applications of Social Sciences and Humanities (TICASH 2021).
281. Zadorozhnyi, Z. M., I. Ometsinska & V. Muravskiy (2021), Determinants of firm's innovation: increasing the transparency of financial statements, *Marketing and Management of Innovations*, 10.21272/mmi.2021.2-06,5, 2, (74–86).
 282. Zahari, A. I., J. Said & R. Arshad (2020), Organisational fraud: a discussion on the theoretical perspectives and dimensions, *Journal of Financial Crime*, 27(1), 283–293, <https://doi.org/10.1108/JFC-04-2019-0040>.
 283. Zainal Abidin, N. H. (2017), Factors influencing the implementation of risk-based auditing. *Asian Review of Accounting*, 25(3), 361–375, <https://doi.org/10.1108/ARA-10-2016-0118>.
 284. Zainal, S. F., H. A. Hashim, A. M. Ariff & Z. Salleh (2021), Research on fraud: an overview from small medium enterprises (SMEs), *Journal of Financial Crime*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print, <https://doi.org/10.1108/JFC-09-2021-0205>.
 285. Zajmi, S. (2019), Principi transparentnog finansijskog izveštavanja kao osnov kontrole kvaliteta finansijskih izveštaja, *Poslovna ekonomija*, 16(2), 60–68, doi: <https://doi.org/10.5937/poseko16-24566>.
 286. Zakon o računovodstvu, „Sl. glasnik RS”, br. 73/2019 i 44/2021 – dr. zakon.
 287. Zakon o reviziji, „Sl. glasnik RS”, br. 73/2019.
 288. Zaman Groff, M., R. Di Pietra, and A. S. Sitar (2016), Contemporary role of internal auditing in corporate governance. *Dynamic relationships management journal*, 5(1), 51–63, doi:10.17708/DRMJ.2016.v05n01a04.
 289. Zanzig, J. S. & D. L. Flesher (2011), “Internal Auditors Speak Out on Controlling Employee Fraud”, Jeffrey, C. (ed.) *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting* (Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting, Vol. 15), Emerald Group Publishing Limited, Bingley, pp. 225–250, [https://doi.org/10.1108/S1574-0765\(2011\)0000015011](https://doi.org/10.1108/S1574-0765(2011)0000015011).
 290. Ziegenfuss, D. E. (2000), Developing an internal auditing department balanced scorecard, *Managerial Auditing Journal*, 15(1/2), 12–19, doi:10.1108/eum0000000005305.
 291. Zimbelman, M. F. (1997), The effects of SAS no. 82 on auditors' attention to fraud risk factors and audit planning decisions, *Journal of Accounting Research*, 7, 5–97.

Pregled slika

Slika br. 1:	Faktori koji determinišu kreativno računovodstvo	str. 13.
Slika br. 2:	Principi manipulacije računima	str. 14.
Slika br. 3:	Crvene zastavice prevarnog ponašanja	str. 19.
Slika br. 4:	Pol počinioca prevara i znakovi upozorenja	str. 20.
Slika br. 5:	Model 1: Odeljenje interne revizije pod upravnim odborom	str. 48.
Slika br. 6:	Odeljenje interne revizije pod nadzornim odborom	str. 48.
Slika br. 7:	Model 3: Odeljenje interne revizije pod generalnim direktorom	str. 49.
Slika br. 8:	Model 4: Odeljenje interne revizije pod dvostrukim rukovodstvom	str. 49.
Slika br. 9:	Model 5: Odeljenje interne revizije pod potpredsednikom zaduženim za finansijske poslove	str. 49
Slika br. 10:	Organizacija odeljenja interne revizije – preduzeće 1	str. 50.
Slika br. 11:	Organizacija odeljenja interne revizije – preduzeće 2	str. 50.
Slika br. 12:	Organizacija odeljenja interne revizije – preduzeće 3	str. 51.
Slika br. 13:	Organizacija odeljenja interne revizije – preduzeće 4	str. 51.
Slika br. 14:	Organizacija odeljenja interne revizije – preduzeće 5	str. 51.
Slika br. 15:	Organizacija odeljenja interne revizije – preduzeće 6	str. 52.
Slika br. 16:	Organizacija odeljenja interne revizije – preduzeće 7	str. 52.
Slika br. 17:	Prikrivanje prevare prema položaju u organizaciji	str. 55.
Slika br. 18:	Način otkrivanja prevara u poslovanju	str. 56.
Slika br. 19:	Pregled strukturisane literature interne revizije	str. 59.
Slika br. 20:	Strategija i upravljačke kontrole	str. 61.
Slika br. 21:	Opšti proces strateškog upravljanja	str. 61.
Slika br. 22:	Procesi menadžerskih odluka i interna kontrola	str. 62.
Slika br. 23:	Međusobni odnos strateške, upravljačke i interne kontrole	str. 64.
Slika br. 24:	Opšti model strateškog menadžmenta	str. 65.
Slika br. 25:	Pozicije departmana prema najvećem riziku od profesionalnih prevara	str. 66.
Slika br. 26:	Činioci efektivnosti interne revizije za podršku strateškom menadžmentu	str. 70.
Slika br. 27:	Violin plot raspodela godina starosti za svaku grupu ispitanika	str. 74.
Slika br. 28:	Box-plot distribucije godina starosti ispitanika	str. 75.
Slika br. 29:	Box-plot distribucije godina koje su ispitanici proveli na najvišoj navedenoj trenutnoj radnoj poziciji	str. 75.
Slika br. 30:	Box-plot distribucije godina koje su ispitanici proveli u procesu interne revizije,	str. 75.
Slika br. 31:	Struktura ispitanika prema broju godišnjih časova obuke	str. 76.
Slika br. 32:	Struktura ispitanika prema obuci iz interne revizije	str. 76.
Slika br. 33:	Distribucija procene ispitanika prema mišljenju šta su po zanimanju interni revizori	str. 77.
Slika br. 34:	Distribucija mišljenja ispitanika o nivou podrške koju interni revizori dobijaju od odeljenja menadžmenta najvišeg nivoa	str. 78.
Slika br. 35:	Distribucija mišljenja ispitanika o nivou poštovanja odeljenja interne revizije	str. 78.
Slika br. 36:	Distribucija procene ispitanika o visini njihovih zarada	str. 79.
Slika br. 37:	Distribucija mišljenja ispitanika o minimalnom nivou obrazovanja u okviru kriterijuma zapoziciju internog revizora u njihovim organizacijama	str. 79.
Slika br. 38:	Distribucija nivoa zadovoljstva ispitanika procesom interne revizije u njihovim organizacijama	str. 79.
Slika br. 39:	Mišljenje ispitanika o nivou na kom njihove organizacije finansijski podržavaju članstvo u profesionalnim organizacijama	str. 80.
Slika br. 40:	Broj godina na najvišoj navedenoj trenutnoj radnoj poziciji prema grupama ispitanika	str. 86.
Slika br. 41:	Broj godina provedenih u procesu interne revizije prema grupama ispitanika	str. 86.
Slika br. 42:	Broj godina za koje ispitanici očekuju da će još provesti u procesu interne revizije prema ispitivanim grupama	str. 87.
Slika br. 43:	Procena procenta radnog vremena menadžera revizije koje se provede u formi obuke prema grupama ispitanika	str. 87.

Slika br. 44:	Procena procenta radnog vremena revizorskog osoblja koje se provede u formi obuke prema grupama ispitanika	str. 87.
Slika br. 45:	Poređenje zastupljenosti odgovora na pitanje „Da li eksterni revizor ocenjuje rotacije zadataka (tako da širok spektar ljudi može da pregleda određene oblasti revizije)?” među ispitivanim grupama (Hi-kvadrat test)	str. 98.
Slika br. 46:	Poređenje zastupljenosti odgovora na pitanje „Da li eksterni revizor odlučuje o stepenu pristupa koji interni revizori imaju izvršnom rukovodstvu i komitetu za reviziju?” među ispitivanim grupama (Hi-kvadrat test)	str. 99.
Slika br. 47:	Poređenje zastupljenosti odgovora na pitanje „Da li eksterni revizor razmatra kako interni revizori raspoređuju svoje revizijske resurse kao odgovor na svoje postupke procene rizika (npr. između poslovnih i finansijskih aktivnosti)?” među ispitivanim grupama (Hi-kvadrat test)	str. 99.
Slika br. 48:	Poređenje zastupljenosti odgovora na pitanje „Da li eksterni revizor zaista pregleda izveštaje interne revizije kako bi utvrdio obim aktivnosti interne revizije?” među ispitivanim grupama (Hi-kvadrat test)	str. 100.
Slika br. 49:	Poređenje zastupljenosti odgovora na pitanje „Koji nivo podrške interni revizori imaju od odeljenja menadžmenta najvišeg nivoa?” među ispitivanim grupama (Hi-kvadrat test)	str. 100.
Slika br. 50:	Poređenje zastupljenosti nivoa slaganja sa tvrdnjom „Nedostatak edukacije smanjuje efikasnost interne revizije”, među ispitivanim grupama (Fišerov test tačne verovatnoće)	str. 101.
Slika br. 51:	Poređenje zastupljenosti nivoa slaganja sa tvrdnjom „Nepovoljni međuljudski odnosi smanjuju efikasnost interne revizije”, među ispitivanim grupama (Hi-kvadrat test)	str. 101.
Slika br. 52:	Komparacija mišljenja internih revizora u javnom i privatnom sektoru o blagovremenom preduzimanju radnji na sprovođenju preporuka iz izveštaja interne revizije	str. 105.
Slika br. 53:	Komparacija mišljenja internih revizora u javnom i privatnom sektoru o preporukama koje interna revizija daje za poboljšanje sistema interne kontrole kada je to potrebno	str. 105.
Slika br. 54:	Komparacija mišljenja internih revizora u javnom i privatnom sektoru o obezbeđivanju dovoljnih, pouzdanih i relevantnih izveštaja interne revizije o poslu koji obavljaju i datim preporukama višem menadžmentu	str. 106.
Slika br. 55:	Komparacija mišljenja internih revizora u javnom i privatnom sektoru o podršci koju interna revizija dobija od strane menadžmentadok izvršava svoje dužnosti	str. 107.
Slika br. 56:	Komparacija mišljenja internih revizora u javnom i privatnom sektoru o izradi odgovarajućih godišnjih planova revizije od strane interne revizije	str. 108.
Slika br. 57:	Komparacija mišljenja internih revizora u javnom i privatnom sektoru o suočavanju internih revizora sa mešanjem menadžmenta dok obavljaju svoj posao	str. 108.
Slika br. 58:	Komparacija mišljenja internih revizora u javnom i privatnom sektoru o delovanju internih revizora sa najvišim stepenom integriteta	str. 109.
Slika br. 59:	Komparacija mišljenja internih revizora u javnom i privatnom sektoru o podršci koju viši menadžment daje internoj reviziji da izvrši svoje dužnosti i odgovornosti	str. 109.
Slika br. 60:	Integrirani model interne revizije za unapređenje procesa strateškog upravljanja u organizaciji	str. 118.

Pregled tabela

Tabela br. 1:	<i>Balanced Scorecard Mission Statement</i>	str. 44.
Tabela br. 2:	Individualni okvir <i>Balanced Scorecard</i> za internog revizora	str. 44.
Tabela br. 3:	Okvir teorije sistema za proučavanje interne kontrole i interne revizije	str. 47.
Tabela br. 4:	Nadležnosti i pozicija internog revizora u javnom sektoru	str. 53.
Tabela br. 5:	Nadležnosti i pozicija višeg revizora u javnom sektoru	str. 53.
Tabela br. 6:	Nadležnosti i pozicija rukovodioca interne revizije u javnom sektoru	str. 54.

Tabela br. 7:	Struktura ispitanika prema profesiji kojoj pripadaju	str. 73.
Tabela br. 8:	Analiza normalnosti distribucije numeričkih varijabli	str. 74.
Tabela br. 9:	Reprezentativne vrednosti numeričkih varijabli studije	str. 76.
Tabela br. 10:	Distribucija klasifikacije interne revizije od strane ispitanika	str. 77.
Tabela br. 11:	Mišljenje ispitanika o procesu revizije u njihovim organizacijama	str. 80.
Tabela br. 12:	Slaganje ispitanika sa uticajem različitih faktora na smanjenje efikasnosti interne revizije	str. 81.
Tabela br. 13:	Distribucija procena efikasnosti osobina odeljenja za internu reviziju od strane ispitanika u njihovim organizacijama	str. 82.
Tabela br. 14:	Stepen slaganja ispitanika sa tvrdnjama koje se odnose na proces interne i eksterne revizije u njihovim organizacijama	str. 82.
Tabela br. 15:	Rezultati analize varijanse numeričkih varijabli među različitim grupama ispitanika	str. 86.
Tabela br. 16:	Rezultati komparacije kategoričkih varijabli među grupama ispitanika	str. 88.
Tabela br. 17:	Rezultati primene <i>Kruskal-Wallis H</i> testa na razlike u distribuciji procena efikasnosti osobina odeljenja za internu reviziju od strane ispitanika u njihovim organizacijama među ispitivanim grupama	str. 91.
Tabela br. 18:	Prikaz statistički značajnih prediktornih i ishodnih varijabli isključenih u linearnu logističku regresionu analizu	str. 102.
Tabela br. 19:	Rezultati <i>Mann-Whitney U</i> testa pri komparaciji mišljenja internih revizora privatnog i javnog sektora o kvalitetu strateškog izveštavanja interne revizije	str. 104.
Tabela br. 20:	Rezultati <i>Mann-Whitney U</i> testa pri komparaciji mišljenja internih revizora privatnog i javnog sektora o jačini veze između strateškog izveštavanja interne revizije i strateškog menadžmenta	str. 106.
Tabela br. 21:	Prikaz komponenti statističkog modela za procenu kvaliteta strateškog izveštavanja interne revizije	str. 110.
Tabela br. 22:	Prikaz komponenti statističkog modela za procenu jačine veze između strateškog izveštavanja interne revizije i strateškog menadžmenta	str. 111.
Tabela br. 23:	Analiza multilinearne regresije – Uticaj elemenata modela za procenu kvaliteta strateškog izveštavanja interne revizije na model za procenu jačine veze između strateškog izveštavanja interne revizije i strateškog menadžmenta	str. 113.
Tabela br. 24:	Analiza multilinearne regresije – Uticaj elemenata modela za procenu jačine veze između strateškog izveštavanja interne revizije i strateškog menadžmenta na model za procenu kvaliteta izveštavanja interne revizije	str. 115.

PRILOG

UPITNIK O ULOZI, FUNKCIJAMA I POZICIONIRANJU INTERNE REVIZIJE U ORGANIZACIJAMA U REPUBLICI SRBIJI

Molimo vas da pažljivo pročitate navedena pitanja i ponuđene odgovore i označite one koji najpribližnije izražavaju vaš trenutni stav, odnosno vaše mišljenje koje ste stekli na osnovu iskustva u radu u internoj reviziji. Podaci prikupljeni ovom anketom korišće se isključivo za potrebe izrade naučnoistraživačke studije i u potpunosti su anonimni. Molimo za iskrenost i objektivnost pri davanju odgovora. Budući da su pitanja označena crvenom zvezdicom u zaglavlju, što znači da je obavezno odgovoriti na njih, uspešna predaja popunjenog upitnika je moguća tek pošto je zadovoljen ovaj uslov, odnosno nakon što su dati odgovori na sva pitanja. Za popunjavanje ovog upitnika potrebno je do petnaest minuta. Hvala vam na učestvovanju.

* Obavezno

Prvi deo: opšta pitanja

1. Pol*

Označiti samo jedan

- ženski
- muški

2. Vaše godine starosti*

3. Koji je vaš nivo obrazovanja?*

Označiti samo jedan

- Srednja škola
- Viša/Visoka škola
- Fakultet
- Završene postdiplomske studije – Master
- Završene postdiplomske studije – Doktorat
- Drugo:

4. Da li je ste trenutno na poziciji internog revizora?*

Označiti samo jedan

- Da
- Ne

5. Broj godina na najvišoj navedenoj trenutnoj radnoj poziciji*

6. Broj godina provedenih u procesu interne revizije*

7. Broj godina za koje očekujete da ćete još provesti u procesu interne revizije*

8. Koliki procenat radnog vremena direktora interne revizije se provede u formi obuke? *

9. Koliki procenat radnog vremena revizorskog osoblja se provede u formi obuke? *

10. Broj vaših godišnjih časova obuke *

Označiti samo jedan

- Bez obuke
- Manje od 20 sati
- 21–40 sati

- 41–80 sati
- 81–120 sati
- Više od 120 sati

11. Kursevi interne revizije koje ste do sada prošli*

Označiti samo jedan

- Nijedan kurs
- Jedan kurs
- Dva kursa
- Tri kursa
- Četiri ili više kurseva

Drugi deo: rad u internoj reviziji

12. Interni revizori su najčešće*

Označiti samo jedan

- Konsultanti
- Operativni menadžeri
- Kontrolori poslovanja
- Kontrolori izvršenja zakonskih propisa

13. Kako biste najpribližnije klasifikovali internu reviziju?*

Označiti samo jedan

- Kao propust u produktivnosti
- Kao neophodnu neprijatnost
- Kao korisnu aktivnost
- Drugo

14. Koji nivo podrške interni revizori imaju od odeljenja menadžmenta najvišeg nivoa?

Označiti samo jedan

- Srednje-dobra podrška
- Dobra podrška uz prostor za unapređenje nekih oblasti
- Poptuna podrška.

15. Dali vaše odeljenje za internu reviziju koristi sledeće?*

Označiti samo jedan

Da Ne

- Etički kodeks
- Formulare za procenu učinka revizora
- Izveštaje o budžetu
- Izveštaje o sukobu interesa
- Opise radnih mesta

16. Odeljenje u vašoj organizaciji:

Označiti samo jedan

- Minimalno je poštovano
- Poštovano je
- Visoko je poštovano
- Veoma je visoko poštovano

17. Kako procenjujete vašu zaradu? *

Označiti samo jedan

- Previsoka
- Visoka
- Optimalna
- Niska

- Previše niska

18. Koji je minimalni nivo obrazovanja neophodan za interne revizore u vašoj organizaciji?*

Označiti samo jedan

- Srednja škola
- Viša škola
- Fakultet
- Završene postdiplomske studije

19. Koliko ste zadovoljni procesom interne revizije? *

Označiti samo jedan

- Veoma sam zadovoljan/-na
- Zadovoljan/-na sam
- Nisam zadovoljan/-na

20. Na kom nivou vaša organizacija finansijski podržava članstvo u profesionalnim organizacijama u reviziji? *

Označiti samo jedan

- U potpunosti finansira članstvo
- Delimično finansira članstvo
- Ne finansira članstvo

21. Da li ste član neke profesionalne organizacije?

Označiti samo jedan

- Da
- Ne

22. Da li se slažete sa sledećim tvrdnjama?

Označiti samo jedan

Slazem se Ne slazem se

- Nedostatak edukacije smanjuje efikasnost interne revizije
- Nedostatak informisanosti smanjuje efikasnost interne revizije
- Nedovoljna svest zaposlenih smanjuje efikasnost interne revizije
- Nedovoljno dobar menadžment smanjuje efikasnost interne revizije
- Nepovoljni međuljudski odnosi smanjuju efikasnost interne revizije
- Ograničenje pristupu informacijama smanjuje efikasnost interne revizije
- Prisustvo samo jednog internog revizora smanjuje efikasnost interne revizije
- Subjektivnost internog revizora smanjuje efikasnost interne revizije

23. Da li su za vas važne profesionalne sertifikacije internih revizora?*

Označiti samo jedan

- Da
- Ne

24. Koliko je važno da interni revizori budu članovi profesionalnih organizacija? *

Označiti samo jedan

- Veoma je važno
- Važno je
- Nije važno

Treći deo: uloga i doprinosi interne revizije

25. Molimo vas da odgovorite na sledeća pitanja: *

Označiti samo jedan po redu

Da Ne

Da li interni revizor izveštava komisiju za reviziju u okviru privrednog subjekta?

Da li je eksterni revizor doneo odluku o tome da li se interni revizor pridržava profesionalnih standarda?

Da li eksterni revizor pregleda plan revizije, uključujući prirodu, vreme ili obim rada internog revizora?

Da li eksterni revizor proverava dostupnost evidencije poslovnog subjekta koji interni revizor ima ili bilo kakva ograničenja njihovih delokruga?

Da li eksterni revizor razmatra rezultate rada internog revizora iz prethodnih godina i njihov uticaj na revizije iz prethodnih godina?

Da li eksterni revizor razmatra kako interni revizori raspoređuju svoje postupke procene rizika?

Da li eksterni revizor zaista pregleda izveštaje interne revizije kako bi utvrdio obim aktivnosti interne revizije?

26. Molimo vas da odgovorite na sledeća pitanja: *

Označiti samo jedan po redu

Da Ne

Da li eksterni revizor pregleda vrste formalnog obrazovanja ili sertifikata koje poseduje osoblje odeljenja interne revizije?

Da li eksterni revizor pregleda ili preporučuje vrste kontinuiranog obrazovanja koje osoblje interne revizije stiče?

Da li eksterni revizor poziva internog revizora da učestvuje na internim seminarima kontinuiranog obrazovanja koje sprovodi interni revizor?

Da li eksterni revizor pregleda radne papire, izveštaje i preporuke da bi ocenio logiku internog revizora i da bi utvrdio kvalitet njihovih sugestija?

Da li eksterni revizor procenjuje u kojoj meri privredni subjekt sprovodi sugestije internog revizora?

Da li eksterni revizor ocenjuje metode evaluacije rada osoblja koje koristi odeljenje interne revizije?

Da li eksterni revizor pregleda praksu zapošljavanja, obuke, napredovanja, raspoređivanja i konsultacija odeljenja interne revizije?

27. Molimo vas da odgovorite na sledeća pitanja: *

Označiti samo jedan po redu

Da Ne

Da li eksterni revizor analizira statut odeljenja interne revizije i organizacionu šemu klijenata?

Da li eksterni revizor ocenjuje politiku sukoba interesa odeljenja interne revizije?

Da li interni revizori ocenjuju rotacije zadataka (tako da širok spektar ljudi može da pregleda određene oblasti revizije)?

Da li eksterni revizor odlučuje o stepenu pristupa koji interni revizori imaju izvršnom rukovodstvu i komitetu za reviziju?

Da li eksterni revizor razmatra da li interni revizori imaju potpuni pristup i ovlašćenje da sprovode procedure sa svim poslovnim aktivnostima organizacije?

Da li eksterni revizor razmatra kako interni revizori raspoređuju svoje revizijske resurse kao odgovor na svoje postupke procene rizika (npr. između operativnih i finansijskih aktivnosti)?

Da li eksterni odbor utvrđuje učešće odbora za reviziju ili menadžmenta u utvrđivanju da su preporuke internih revizija sprovedene?

Da li eksterni revizori ocenjuju rotacije zadataka (tako da širok spektar ljudi može da pregleda određene oblasti revizije)?

28. Koliko je efikasno vaše odeljenje za internu reviziju u sledećem? *

Označiti samo jedan

1-Nije uopšte efikasno 2 - 3 - 4 -5- Veoma je efikasno

Blagovremena izrada izveštaja o reviziji

Donošenje preciznih nalaza

Jasnoća revizorskih izveštaja

Profesionalna usluga

Pružanje dragocenih preporuka

Pružanje povratne informacije tokom revizije

29. Koliko se slažete sa sledećim tvrdnjama? *

Označiti samo jednu po redu

1-Uopšte se ne slažem 2 - 3 - 4 -5- U potpunosti se slažem

Nalazi interne revizije dodaju vrednost mojoj organizaciji.

Interni revizori u mojoj organizaciji deluju sa najvišim stepenom integriteta (da bi bili efikasni)

Osoblje interne revizije ima neophodno iskustvo za obavljanje svojih dužnosti.

Interni revizori moje organizacije nikada nisu bili uključeni u bilo koji oblik prevare.

Odeljenje interne revizije je dobro upućeno u sve poslove moje organizacije.

Interni revizori u mojoj organizaciji ne prihvataju poklone od drugog osoblja.

Osoblje interne revizije u mojoj organizaciji su profesionalne računovođe.

Osoblje interne revizije ovde često pohađa programe/seminare kontinuiranog stručnog usavršavanja.

Interna revizija ima nezavisan budžet u mojoj organizaciji.

Interna revizija ne podnosi izveštaje direktno menadžmentu/stalnom sekretaru.

U mojoj organizaciji se bez odlaganja radi na preporukama interne revizije.

30. Koliko se slažete sa sledećim tvrdnjama? *

Označiti samo jednu po redu

1-Uopšte se ne slažem 2 - 3 - 4 -5- U potpunosti se slažem

Interna revizija dobija podršku menadžmenta moje organizacije dok izvršava svoje dužnosti.

Osoblje višeg nivoa za internu reviziju imenuje se preko odbora za reviziju moje organizacije.

Osoblje u mojoj organizaciji brzo daje internim revizorima neophodne informacije.

Interni revizori u mojoj organizaciji se ne druže lako sa ostalim osobljem subjekta.

Naknadu za internu reviziju utvrđuje revizorski odbor.

Interni revizori u mojoj organizaciji, koliko je meni poznato, nemaju rodbinu zaposlenu u istoj.

31. Koliko se slažete sa sledećim tvrdnjama?*

Označiti samo jednu po redu

1-Uopšte se ne slažem 2 - 3 - 4 -5- U potpunosti se slažem

U mojoj organizaciji uvek postoji opipljiv rezultat kao način odgovornosti.

Javnost može da vidi aktivnosti moje organizacije.

Aktivnosti moje organizacije se završavaju u skladu sa odobrenim rokovima.

Aktivnosti moje organizacije privlače interese glavnih zainteresovanih strana.

Aktivnosti moje organizacije su u skladu sa njenom nadležnošću.

32. Koliko se slažete sa sledećim tvrdnjama?*

Označiti samo jednu po redu

1-Uopšte se ne slažem 2 - 3 - 4 -5- U potpunosti se slažem

Moja organizacija priprema izveštaj o finansijskom učinku.

Moja organizacija priprema izveštaj o tokovima gotovine.

Finansijski izveštaji su pripremljeni na vreme.

Stanja na računima u finansijskim izveštajima mogu se pratiti od izvornih dokumenata.

33. Koliko se slažete sa sledećim tvrdnjama?*

Označiti samo jednu po redu

1-Uopšte se ne slažem 2 - 3 - 4 -5- U potpunosti se slažem

Kazne se primenjuju za bilo kakvo loše upravljanje javnim resursima.

Uvek se sprovode državni zakoni koji se odnose na finansijsko upravljanje javnim resursima.

U mojoj organizaciji postoje oštre kazne za bilo kakve prekršaje.

Vlada je veoma stroga u primeni kazni.

U mojoj organizaciji poštujemo zakon radi održavanja dobre komunikacije sa inspekcijским i srodnim organima.

34. Koliko se slažete sa sledećim tvrdnjama?*

Označiti samo jednu po redu

1-Uopšte se ne slažem 2 - 3 - 4 -5- U potpunosti se slažem

Eksterni revizori podržavaju rad internih revizora.

Eksterni revizori imaju dobar odnos prema internim revizorima.

Eksterni revizori su spremni da internim revizorima daju priliku da objasne svoju zabrinutost.

Eksterni revizori i interni revizori konsultuju se o vremenu rada za koji imaju zajednički interes.

Eksterni revizori razgovaraju o svojim planovima sa internim revizorima.

Eksterni revizori se oslanjaju na rad interne revizije i izveštaje.

Eksterni i interni revizori se redovno sastaju.

Eksterni i interni revizori dele svoje radne dokumente.

Viši menadžment pomaže u promovisanju efektivne saradnje između interne i eksterne revizije.

35. Koliko se slažete sa sledećim tvrdnjama?*

Označiti samo jednu po redu

1-Uopšte se ne slažem 2 - 3 - 4 -5- U potpunosti se slažem

Viši menadžment podržava internu reviziju da izvrši svoje dužnosti i odgovornosti.

Viši menadžment je uključen u plan interne revizije.

Interna revizija obezbeđuje višem menadžmentu dovoljne, pouzdane i relevantne izveštaje o poslu koji obavljaju i datim preporukama.

Odgovor višeg menadžmenta na izveštaje interne revizije je razuman.

Odeljenje interne revizije je dovoljno veliko da uspešno obavlja svoje dužnosti i odgovornosti.

Odeljenje interne revizije ima dovoljan budžet da uspešno obavlja svoje dužnosti i odgovornosti

36. Koliko se slažete sa sledećim tvrdnjama?*

Označiti samo jednu po redu

1-Uopšte se ne slažem 2 - 3 - 4 -5- U potpunosti se slažem

Osooblje interne revizije je dovoljno nezavisno da obavlja svoje profesionalne obaveze i dužnosti.

Direktor interne revizije izveštava do nivoa unutar organizacije koji omogućava internoj reviziji da ispunjava svoje odgovornosti.

Direktor interne revizije ima direktan kontakt sa odborom.

Odeljenje interne revizije ima direktan kontakt sa višim menadžmentom, osim sa finansijskim direktorom, a koji je usmeren ka boljem informisanju zaposlenih za obezbeđivanje ispunjenosti strateškog plana

Sukob interesa retko je prisutan u radu internih revizora.

Interni revizori se retko suočavaju sa mešanjem menadžmenta dok obavljaju svoj posao. Odeljenje interne revizije ima slobodan pristup svim odeljenjima i zaposlenima u organizaciji.

Odbor daje saglasnost na imenovanje i smenu direktora interne revizije.

Od osoblja interne revizije se ne zahteva da obavlja nerevizijske funkcije.

37. Koliko se slažete sa sledećim tvrdnjama?*

Označiti samo jednu po redu

1-Uopšte se ne slažem 2 - 3 - 4 -5- U potpunosti se slažem

Interna revizija poboljšava performanse organizacije.

Interna revizija pregleda poslovne aktivnosti i programe kako bi utvrdila da li su rezultati u skladu sa postavljenim ciljevima.

Interna revizija utvrđuje adekvatnost i efektivnost sistema internog računovodstva i operativnih kontrola u organizaciji.

Interna revizija proverava tačnost i pouzdanost finansijskih izveštaja.

Interna revizija razmatra usklađenost sa politikama, planovima, procedurama i propisima.

Interna revizija proverava usklađenost sa primenljivim spoljnim zakonima i propisima.

Interna revizija razmatra sredstva za zaštitu imovine.

Interna revizija ocenjuje i poboljšava efektivnost upravljanja rizicima.

Interna revizija razmatra ekonomično, efektivno i efikasno korišćenje resursa.

Interna revizija ocenjuje sistem interne kontrole.

38. Koliko se slažete sa sledećim tvrdnjama?*

Označiti samo jednu po redu

1-Uopšte se ne slažem 2 - 3 - 4 -5- U potpunosti se slažem

Interna revizija daje preporuke za poboljšanje sistema interne kontrole kada je to potrebno.

Interna revizija poboljšava produktivnost organizacije.

Interna revizija izrađuje odgovarajuće godišnje planove revizije.

Blagovremeno se preduzimaju radnje na sprovođenju preporuka iz izveštaja interne revizije.

Interna revizija obezbeđuje odgovarajuće praćenje kako bi se osiguralo da su preduzete odgovarajuće korektivne mere i da su efikasne.

Biografija autora

Bosiljka Srebro je rođena 21. marta 1976. godine u Arandelovcu, gde završava osnovnu i srednju školu. Nakon završetka osnovnih akademskih studija na Megatrend univerzitetu, Fakultet za poslovne studije u Beogradu (smer „izvršno upravljanje“), završila je master studije na Fakultetu organizacionih nauka, modul – revizija u javnom sektoru. Doktorske studije na Fakultetu organizacionih nauka upisuje na studijskom programu Menadžment, gde je položila programom predviđenih devet ispita sa prosečnom ocenom 10.00. Odbranila je 2021. godine pristupni rad na temu „Integrirani model interne revizije u funkciji unapređenja strateškog upravljanja.”

Od 2000. godine je sticala radno iskustvo u oblasti finansija, revizije, finansijskog upravljanja i kontrole u avioindustriji, bankarskom sektoru, kako u javnom sektoru tako i u stranim privatnim kompanijama. Danas radi kao korporativni interni revizor u kompaniji *Avia Prime*. U više navrata je gostovala kao predavač na mnogim fakultetima. Posедуje nekoliko sertifikata za izlaganje po pozivu. Članica je Udruženja za upravljanje projektima Srbije – IPMA Srbija. Bosiljka Srebro je i članica Društva ekonomista Beograda. Dobitnica je nagrade za individualni doprinos u podsticaju edukacije u oblasti strateškog menadžmenta.

Pored doprinosa privredi, svoj doprinos je dala akademskoj zajednici kroz učešće na različitim domaćim i međunarodnim konferencijama, kao i kroz pisanje naučnoistraživačkih radova koji su objavljeni u domaćim i stranim naučnoistraživačkim časopisima.

Radovi u časopisima međunarodnog značaja (M20)

Srebro, B., B. Mavrenski, V. Bogojević Arsić, S. Knežević, M. Milašinović, M., J. Travica (2021), Bankruptcy Risk Prediction in Ensuring the Sustainable Operation of Agriculture Companies. *Sustainability*, 13(14): 7712, <https://doi.org/10.3390/su13147712> (M22)

Radovi u vodećem časopisu od nacionalnog značaja (M50)

Srebro, B., N. Zakić, B. Jevtić & D. Milošević (2020), Agile Organizations in the Digital Strategy Imperatives Implementation – An Evidence from Serbia, *Limes plus*, 1:79–99, doi: 10.5281/zenodo.4601550 (M51)

Mitić, N., M. Popović, M. Miškić, B. Srebro (2020), The impact of competences and skills on female entrepreneurship development in digital era, *Limes plus*, 3:65-96, doi: 10.5281/zenodo.4621413 (M51)

Radovi u zbornicima međunarodnih skupova štampanih u celini (M33)

Srebro, B., N. Marković, V. Mirčetić, O. Bakmaz, U. Mrđić (2022), Inteliktualni kapital kao strateški resurs porodičnih preduzeća, XI Međunarodna konferencija o društvenom i tehnološkom razvoju, STED 2022, Trebinje 2–5. juna 2022, Univerzitet PIM Banja Luka, rad prihvaćen za objavljivanje (M33)

Srebro, B., G. Džafić, J. Travica (2022), Upravljanje rizikom od prevarnih radnji: poslovna perspektiva malih i srednjih preduzeća (MSP); (Fraud risk management: a smes business perspective). Scientific conference “Accounting and audit in theory and practice”, 27th of May 2022, Banja Luka College, Banja Luka, rad prihvaćen za objavljivanje (M33)

Srebro, B., G. Kvrđić, J. Popović, B. Jevtić (2021), IT Project Management and Crises Resilience. 25, Međunarodni kongres iz upravljanja projektima “Odgovorno i fleksibilno upravljanje projektima.” 9–11. septembra 2021, Udruženje za upravljanje projektima Srbije – IPMA Srbija (M33)

Cvetković, D., Z. Đurić, O. Đurić, B. Srebro (2019), Application of regression models in the aim of financial performances forecasting for business decision making, Education and Social Sciences Conference, Business and Economics Conference, 20 March 2019 Vienna, Austria, IAI Academic Conference Proceedings, IAI ISSN 2671-3179, pp 251–259 (M33)

Knežević, S., M. Milojičić, V. Dmitrović, B. Srebro (2019), Case Study: Analysis of Assets, Financial and Yield Position of a Serbian Enterprise in The Sports And Fashion Field, Education and social sciences conference “Business and economics conference”, 17 September, 2019, Rome, Italy, IAI Academic Conference Proceedings, ISSN 2671-3179, pp. 189–205 (M33)

Spasić, B., D. Simonović (2019), Using the DEA Method in Determining the Efficiency of Meat Processing Companies in Serbia, 9th International Conference “Economics And Management – Based On New Technologies” EMoNT-2019, Vrnjačka Banja, Serbia 23-26 June 2019, Proceedings, ISBN-13 978- 86-6075-067-1. 241–249. SaTCIP (Scientific and Technical Center for Intellectual Property) Ltd. (M33)

Srebro, B., Z. Petković, D. Vasilev (2019), Primena i korisnost pristupa gotovinskim tokovima u analizi finansijskih racija kompanija (Using and usefulness of the cash flow approach in the analysis of financial ratios of companies), Scientific Conference “Accounting and audit in theory and practice”, 25th of May 2019, Banja Luka College, Banja Luka, Conference proceedings, 2019, pp. 179–190. DOI 10.7251/BLCZB0119179S (M33)

Cvijić, J., D. Vasilev, B. Srebro (2017), Racio analiza kao alat za finansijsko odlučivanje u organizacijama (Ratio analysis as a tool for decision making in organizations), XXI Internacionalni simpozijum iz projektnog menadžmenta – YUPMA, Razvoj projektnog menadžmenta – savremene tendencije i metodologije, Zlatibor, 2–4. jun, 2017, Zbornik radova, ISBN - 978-86-86385-14-7, str. 115–119 (M33)

Radovi u zbornicima međunarodnih skupova štampanih u izvodu (M34)

Knežević, S., B. Srebro, D. Cvetković (2018), Integrating forensic investigation techniques in internal auditing: case study of Serbia, Education and Social Sciences “Conference Business and Economics Conference”, 22–23 October, France, IAI Academic Conference Paris, 2018, International Academic Institute, Proceedings, ISSN 2671-3179, pp. 15–16. Book of Proceedings, IAI ISSN 2671-3179, pp. 15–16 (M34)

Srebro, B., D. Simonović (2019), Strategic management in the function of tourism development, Education and Social Sciences Conference “Business and Economics Conference” Corvinus University, Budapest, Hungary, 26 November 2019, IAI Academic Conference Proceedings, IAI ISSN: 2671–3179, p 6. (M34)

Srebro, B. (2021), Internal audit efficiency in profit-oriented organizations and its organizational positioning, International Virtual Academic Conference “Education and Social Sciences Business and Economics”, 16 June 2021. The 2021 IAI Book of Abstracts, ISBN 978-608-4881-23-0, p. 10 (M34)

Radovi u zbornicima domaćih skupova štampani u celini (M63)

Srebro, B., Milojević, S., Travica, J. (2021). Finansijska ratio analiza efekata poslovanja: studija slučaja firme DIPOS DOO, PETA NACIONALNA NAUČNO-STRUČNA KONFERENCIJE SA MEĐUNARODNIM UČEŠĆEM „Trendovi u poslovanju“, Visoka poslovna škola strukovnih studija "Prof. dr Radomir Bojković", Kruševac, 25. oktobar 2021, Zbornik radova, ISBN 978-86-7566-057-6, str. 123-135 (M63)

Ostalo (nekategorizovano) /Ostale publikacije

Vujić, M., S. Đurić Dakić, D. Vasilev, B. Srebro i V. Miladinović (2019), *Praktikum iz računovodstva*, prvo izdanje. Visoka škola strukovnih studija, Arandelovac, ISBN: 978-86-81089-10-1.

Srebro, B., T. Vujić, M. Vujić, M. Milašinović & S. Nikolovski (2021), Strategic approach to the sustainable development of spa tourism in Serbia; chapter in book: *Business Threats and Opportunities in the Western Balkans*, Cambridge Scholars Publishing, ISBN: 1-5275-7502-0, pp. 125–146.

Špiler, M., B. Srebro, D. Vasilev, S. Đurić Dakić, Đ. Trivunović Sajić (2021), Prevarne radnje u javnim nabavkama i interna revizija; poglavlje u: *Prevarno finansijsko izveštavanje: metode, studije slučaja i istrage*, str. 357–402, grupa autora, prvo izdanje, ISBN: 978-86-901312-1-1.

Purić, D., M. Milašinović, B. Srebro i Z. Petković (2021), Forenzičke računovođe i prevarne radnje u procesu nabavke? poglavlje u udžbeniku: *Forenzičko računovodstvo, istražne radnje, ljudski faktor i primenjeni alati*, str. 305–321 (grupa autora), Fakultet organizacionih nauka, ISBN: 978-86-7680-393-4.

IZJAVA O AUTORSTVU

Izjava o autorstvu

Ime i prezime autora: **Bosiljka Srebro**

Broj indeksa: **2016/5052**

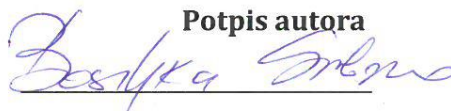
Izjavljujem

da je doktorska disertacija pod naslovom:

„Integrisani model interne revizije u funkciji unapređenja strateškog upravljanja“

- rezultat sopstvenog istraživačkog rada;
- da disertacija u celini ni u delovima nije bila predložena za sticanje druge diplome prema studijskim programima drugih visokoškolskih ustanova;
- da su rezultati korektno navedeni i
- da nisam kršio autorska prava i koristio intelektualnu svojinu drugih lica.

U Beogradu, 08. 06. 2022. godine.

Potpis autora


IZJAVA O ISTOVETNOSTI ŠTAMPANE I ELEKTRONSKE VERZIJE DOKTORSKOG RADA

Izjava o istovetnosti štampane i elektronske verzije doktorskog rada

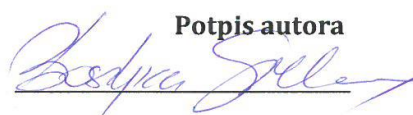
Ime i prezime autora: **Bosiljka Srebro**
Broj indeksa: **2016/5052**
Studijski program: **Menadžment**
Naslov rada: **Integrirani model interne revizije u funkciji unapređenja strateškog upravljanja**
Mentor: **prof. dr Snežana Knežević**

Izjavljujem da je štampana verzija mog doktorskog rada istovetna elektronskoj verziji koju sam predao radi pohranjivanja u **Digitalnom repozitorijumu Univerziteta u Beogradu**.

Dozvoljavam da se objave moji lični podaci vezani za dobijanje akademskog naziva doktora nauka, kao što su ime i prezime, godina i mesto rođenja i datum obrane rada.

Ovi lični podaci mogu se objaviti na mrežnim stranicama digitalne biblioteke, u elektronskom katalogu i u publikacijama Univerziteta u Beogradu.

U Beogradu, 08. 06. 2022. godine

Potpis autora


IZJAVA O KORIŠĆENJU

Izjava o korišćenju

Ovlašćujem Univerzitetsku biblioteku „Svetozar Marković“ da u Digitalni repozitorijum Univerziteta u Beogradu unese moju doktorsku disertaciju pod naslovom:

„Integrirani model interne revizije u funkciji unapređenja strateškog upravljanja“

koja je moje autorsko delo.

Disertaciju sa svim priložima predao sam u elektronskom formatu pogodnom za trajno arhiviranje.

Moju doktorsku disertaciju pohranjenu u Digitalnom repozitorijumu Univerziteta u Beogradu i dostupnu u otvorenom pristupu mogu da koriste svi koji poštuju odredbe sadržane u odabranom tipu licence Kreativne zajednice (Creative Commons) za koju sam se odlučio.

1. Autorstvo (CC BY)
2. Autorstvo – nekomercijalno (CC BY-NC)
3. Autorstvo – nekomercijalno – bez prerada (CC BY-NC-ND)
4. Autorstvo – nekomercijalno – deliti pod istim uslovima (CC BY-NC-SA)
5. Autorstvo – bez prerada (CC BY-ND)
6. Autorstvo – deliti pod istim uslovima (CC BY-SA)

(Molimo da zaokružite samo jednu od šest ponuđenih licenci.

Kratak opis licenci je sastavni deo ove izjave).

U Beogradu, 08 . 06. 2022. godine

Potpis autora

