

Primjena Globalnih standarda interne revizije za održivo finansijsko izvještavanje

Apstrakt: Globalni standardi interne revizije vode svjetsku profesionalnu praksu interne revizije i osnova su za evaluaciju i postizanje kvaliteta interne revizije. Postavljaju principe, zahtjeve, razmatranja i primjere za profesionalnu praksu interne revizije na globalnom nivou. Standardi se primjenjuju na funkciju interne revizije i pojedinačne interne revizore, uključujući rukovodioca jedinice interne revizije. Interna revizija doprinosi sveukupnoj stabilnosti i održivosti organizacije pružajući sigurnost i njenu operativnu efikasnost, pouzdanost izvještavanja, usklađenost sa zakonima i/ili propisima, očuvanje imovine i etičku kulturu. Rukovodilac jedinice interne revizije odgovoran je za implementaciju i usklađenost funkcije interne revizije sa svim principima i standardima, a svi interni revizori su odgovorni za usaglašavanje sa principima i standardima koji su vezani za etiku i profesionalizam, te obavljanje usluga interne revizije. Ovim radom želi se ukazati na primjenu Globalnih standarda interne revizije u procesu finansijskog izvještavanja. Korištene metode prilikom istraživanja su: deskriptivna metoda i anketni upitnik. U radu se nastoji dati teorijski doprinos, te proširiti postojeća fundamentalna saznanja iz navedene oblasti, te prikazati kako primjena Globalnih standarda interne revizije utiče na rad interne revizije i kvalitet prezentovanih podataka u finansijskim izvještajima, a što može imati posljedice za investitore prilikom donošenja poslovnih odluka na osnovu finansijskih izvještaja.

Ključne reči: interna revizija, Globalni standardi interne revizije, finansijsko izvještavanje

¹ Ministarstvo za naučnotehnoški razvoj i visoko obrazovanje, Republika Srpska, Bosna i Hercegovina.
E-mail: vedrana-vukovic@hotmail.com
ORCID iD: <https://orcid.org/0009-0005-4684-3577>

² Panevropski univerzitet "Apeiron", Banja Luka, Republika Srpska, Bosna i Hercegovina.
E-mail: vesna.p.novakovic@apeiron-edu.eu
ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0002-9495-7940>

³ Panevropski univerzitet "Apeiron", Banja Luka, Republika Srpska, Bosna i Hercegovina.
E-mail: sanel.e.jakupovic@apeiron-edu.eu
ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0001-5940-6126>

UVOD

U savremenom poslovnom okruženju, koje karakterišu sve veća očekivanja u pogledu transparentnosti i održivosti, finansijsko izvještavanje se suočava s izazovima koji prevazilaze tradicionalne okvire. Održivo finansijsko izvještavanje, koje integriše ekonomske, ekološke i društvene aspekte poslovanja, postaje ključan instrument za odgovorno upravljanje i donošenje strateških odluka. U tom kontekstu, interna revizija igra sve značajniju ulogu, pružajući nezavisnu i objektivnu procjenu usklađenosti i kvaliteta izvještavanja. Globalni standardi interne revizije usmjeravaju profesionalnu praksu interne revizije na globalnom nivou i pružaju osnovu za vrednovanje i unapređenje kvaliteta funkcije interne revizije.

Srž Standarda čini 15 ključnih principa koji omogućavaju efektivnu internu reviziju. Svaki princip je podržan standardima koji obuhvataju zahtjeve, razmatranja za primjenu i primjere dokaza o usklađenosti. Ovi elementi zajedno pomažu internim revizorima da postignu ciljeve principa i ispune svrhu interne revizije.

Interna revizija igra ključnu ulogu u jačanju sposobnosti organizacije da služi javnom interesu. Iako je osnovna funkcija interne revizije jačanje upravljanja organizacijom, upravljanja rizicima kontrolnih procesa, njeni efekti se protežu izvan organizacije. Interna revizija doprinosi opštoj stabilnosti i održivosti organizacije pružanjem uvjeravanja o njenoj operativnoj efikasnosti, pouzdanosti izveštavanja, usklađenosti sa zakonima i/ili propisima, zaštiti imovine i etičkoj kulturi. Ovo, zauzvrat, jača povjerenje javnosti u organizaciju i šire sisteme čiji je dio.

Primjena Globalnih standarda interne revizije predstavlja temelj za osiguranje kredibiliteta i integriteta održivih finansijskih izvještaja. Ovi standardi omogućavaju internim revizorima da efikasno identifikuju rizike, ocijene interne kontrole i doprinesu unapređenju procesa izvještavanja, posebno u domenu održivosti. Povezivanjem standardizovanih revizorskih praksi sa principima održivog razvoja, organizacije mogu graditi povjerenje kod investitora, regulatora i šire javnosti.

Finansijski izvještaji su osnov za procjenu imovinskog, prinostnog i finansijskog položaja preduzeća, što može uticati i na kretanje tržišne vrijednosti pojedinačnih akcija i vrijednosti ukupnog kapitala preduzeća. Finansijsko izvještavanje je način da se postojećim i potencijalnim učesnicima na tržištu kapitala pošalju određene poruke o stanju i perspektivi preduzeća, čime postaje važan činilac njegovog funkcionisanja. Globalni interni revizijski standardi, pružaju metodološki okvir i etičke smjernice koji omogućuju revizorima da:

- identificiraju rizike povezane s ESG izvještavanjem,
- ocijene integritetnost podataka u izvještajima o održivosti,
- osiguraju da izvještaji zadovoljavaju načela transparentnosti, materijalnosti i vjerodostojnosti,
- savjetuju menadžment o jačanju internih kontrola koje podržavaju održivo izvještavanje.

Cilj ovog rada je analizirati kako se djelokrug Globalnih standarda interne revizije može primijeniti u praksi održivog finansijskog izvještavanja, te da istakne njihovu ulogu u jačanju transparentnosti, odgovornosti i dugoročne vrijednosti preduzeća.

DJELOKRUG GLOBALNIH STANDARDA INTERNE REVIZIJE

Kako bi ciljevi sistema interne revizije bili ostvareni potrebno je da su vezani za informacije koje cirkulišu unutar organizacije, a vezane su za kontrolu blagovremene pripreme ažurnih, pouzdanih i relevantnih informacija koje se prezentuju kroz razne izvještaje, kako internim tako i eksternim korisnicima.

Za razliku od operativnih ciljeva, ciljevi usklađenosti se odnose na to da sistem interne kontrole mora da osigura da cjelokupno poslovanje organizacije, mora biti usklađeno sa relevantnim zakonskim propisima, pravilnicima, odlukama, te drugim važećima aktima unutar organizacije. Institut internih revizora je posvećen postavljanju standarda uz učešće javnosti i u korist javnosti.

Međunarodni odbor za standarde interne revizije odgovoran je za uspostavljanje i održavanje standarda u interesu javnosti. Ovo se postiže kroz opsežan, kontinuirani postupak nadgledan od strane nezavisnog tijela, Savjeta za nadzor MOPP-a. Proces uključuje prikupljanje mišljenja i razmatranje interesa različitih zainteresovanih strana, uključujući aktivne interne revizore, stručnjake iz industrije, vladine organe, regulatore, predstavnike javnosti i druge, kako bi Standardi odražavali različite potrebe i prioritete društva.

Globalni standardi interne revizije definišu principe, zahtjeve, razmatranja i primjere profesionalne prakse interne revizije na globalnom nivou. Standardi se primenjuju na svakog pojedinca ili funkciju koja pruža usluge interne revizije, bez obzira na to da li organizacija direktno zapošljava interne revizore, angažuje ih preko spoljnog pružaoca usluga ili koristi oba pristupa. Organizacije koje koriste usluge interne revizije razlikuju se po sektoru i industrijskoj pripadnosti, svrsi, veličini, složenosti i strukturi.

Standardi se primenjuju na funkciju interne revizije i pojedinačne interne revizore, uključujući izvršnog rukovodioca revizije. Dok je izvršni rukovodilac revizije odgovoran za primjenu i usklađenost funkcije interne revizije sa svim principima i standardima, svi interni revizori su odgovorni za usklađenost sa principima i standardima merodavnim za obavljanje njihovih radnih zadataka, koji su uglavnom predstavljeni u Domenu II: Etika i profesionalnost i Domenu V: Pružanje usluga interne revizije.

Sposobnost funkcije interne revizije da se u potpunosti uskladi sa Standardima može biti uslovljena njenom veličinom ili veličinom organizacije. Uz ograničene resurse, ispunjavanje određenih zadataka može biti izazovno. Pored toga, ako se funkcija interne revizije sastoji od samo jednog člana, adekvatan program obezbeđenja i unapređenja kvaliteta zahtjevaće podršku izvan funkcije interne revizije.

Iako se Globalni standardi interne revizije primenjuju na sve funkcije interne revizije, interni revizori u javnom sektoru rade u političkom okruženju koje je podložno

upravljačkim, organizacijskim i finansijskim strukturama koje se mogu razlikovati od onih u privatnom sektoru. Priroda ovih struktura i srodnih uslova može u velikoj mjeri zavisiti od nadležnosti i nivoa vlasti u okviru kojih funkcija interne revizije djeluje. Pored toga, neka terminologija koja se koristi u javnom sektoru razlikuje se od one u privatnom sektoru. Ove razlike mogu uticati na način na koji funkcije interne revizije u javnom sektoru primjenjuju Standarde. Odjeljak „Primena Globalnih standarda interne revizije u javnom sektoru”, koji slijedi nakon Domena V: Pružanje usluga interne revizije, opisuje strategije za usklađivanje sa okolnostima i uslovima specifičnim za internu reviziju u javnom sektoru.

ORGANIZACIJA GLOBALNIH STANDARDA INTERNE REVIZIJE

Standardi su organizovani u pet domena:

- Domen I: Svrha interne revizije.
- Domen II: Etika i profesionalnost.
- Domen III: Upravljanje funkcijom interne revizije.
- Domen IV: Rukovođenje funkcijom interne revizije.
- Domen V: Pružanje usluga interne revizije.

Domeni II do V sadrže sljedeće elemente:

- Principi: široki opisi povezanih grupa zahtjeva i razmatranja.
- Standardi, koji uključuju:
 - Zahtjeve: obavezne prakse za internu reviziju.
 - Razmatranja za primjenu: uobičajene i poželjne prakse koje treba razmotriti pri primjeni zahtjeva.
 - Primjere dokaza o usklađenosti: načini da se pokaže da su zahtjevi standarda sprovedeni.

Posmatrano u formalnom smislu, novi Globalni standardi interne revizije (umjesto dosadašnjih Međunarodnih standarda) neposredno povezuju principe interne revizije i same standarde. Standardi se sastoje od pet poglavlja, tzv. domena i imaju uticaj na zakone, pravilnike i aktivnosti povezane sa obukom internih revizora u javnom sektoru. Prvi domen bavi se svrhom interne revizije a drugi domen obuhvata etiku i profesionalnost. Treći domen bavi se upravljanjem funkcijom interne revizije, četvrti se bavi rukovođenjem funkcijom interne revizije, a peti samim izvođenjem interne revizije (2).

Domen I: Svrha interne revizije

Interna revizija jača sposobnost organizacije da stvori, zaštiti i održi vrijednost tako što pruža odboru i menadžmentu nezavisno, objektivno i na riziku zasnovano uvjeravanje savjet, uvid i predviđanje.

Interna revizija poboljšava organizaciju kroz:

- Uspješno postizanje svojih ciljeva.
- Procese upravljanja, upravljanje rizikom i kontrolu.
- Donošenje odluka i nadzor.
- Ugled i kredibilitet kod zainteresovanih strana.
- Sposobnost služenja javnom interesu.

U Domenu I se navodi kako interne revizija pomaže organizaciji da ostvari uspjeh, doda vrijednost i uslove koji internu reviziju čine efektivnom (1).

Interna revizija je najefikasnija kada:

- Se izvodi od strane kompetentnih profesionalaca u skladu sa Globalnim standardima interne revizije, a koji su postavljeni u javnom interesu.
- Funkcija interne revizije je nezavisno pozicionirana sa direktnom odgovornošću odboru.
- Interni revizori su oslobođeni neprimjerenog utjecaja i posvećeni davanju objektivnih procjena (9).

Domen II: Etika i profesionalnost

Principi i standardi u Domenu Etika i profesionalnost Globalnih standarda interne revizije zamjenjuju prethodni Etički kodeks Instituta internih revizora i definišu očekivano ponašanje profesionalnih internih revizora, uključujući izvršne rukovodioce revizije, druge pojedince i bilo koje entitete koji pružaju usluge interne revizije.

Usklađenost sa ovim principima i standardima uliva povjerenje u profesiju interne revizije, stvara etičku kulturu unutar funkcije interne revizije i pruža osnovu za oslanjanje na rad i prosuđivanje internih revizora.

Od svih internih revizora se zahtijeva da se pridržavaju standarda etike i profesionalnosti. Ako se od internih revizora očekuje da se pridržavaju drugih etičkih kodeksa, ponašanja ili postupanja, kao što su oni definisani od strane organizacije, očekuje se usklađenost i sa principima i standardima etike i profesionalnosti sadržanim u ovom dokumentu. Činjenica da se određeno ponašanje ne pominje u ovim principima i standardima ne znači da se ono ne smatra neprihvatljivim ili diskreditujućim (9).

Domen III: Upravljanje funkcijom interne revizije

Odgovarajući aranžmani upravljanja su od suštinskog značaja da bi se omogućilo da funkcija interne revizije bude efektivna. Ovaj domen ocrtava zahtjeve za glavne izvršne revizore da blisko sarađuju sa odborom kako bi uspostavili funkciju interne revizije, postavili je nezavisno i nadgledali njen učinak. Ovaj domen također ističe odgovornosti višeg menadžmenta koje podržavaju odgovornosti odbora i promovišu snažno upravljanje

funkcijom interne revizije. Dok je glavni izvršni revizor odgovoran za zahtjeve u ovom domenu, aktivnosti odbora i višeg menadžmenta su ključne za sposobnost funkcije interne revizije da ispuni svrhu interne revizije. Ove aktivnosti su identificirane kao „bitni uslovi“ u svakom standardu i uspostavljaju neophodnu osnovu za efektivan dijalog između odbora, višeg menadžmenta i glavnog izvršnog revizora, što na kraju omogućava efikasnu funkciju interne revizije (9). Upravljanje funkcijom interne revizije razjašnjava ulogu revizorskog odbora, odnosno Komisije za reviziju, u smislu kako ju je srpski zakonodavac prepoznao u propisima. Ova promjena ističe značaj odgovornosti odbora kao podrška efektivnoj funkciji interne revizije i ukazuje na to kako izvršni rukovodilac revizije može da podrži odbor u ispunjavanju njegove odgovornosti (1).

Domen IV: Rukovođenje funkcijom interne revizije

Izvršni rukovodilac revizije odgovoran je za rukovođenje funkcijom interne revizije u skladu sa Poveljom interne revizije i Globalnim standardima interne revizije. Ova odgovornost uključuje strateško planiranje, dobijanje i raspoređivanje resursa, izgradnju odnosa, komunikaciju sa zainteresovanim stranama, kao i obezbjeđivanje i unapređenje učinka funkcije.

Od lica odgovornog za rukovođenje funkcijom interne revizije očekuje se da postupa u skladu sa Standardima uključujući i obavljanje odgovornosti opisanih u ovom Domenu, bez obzira na to da li je to lice zaposleno u organizaciji ili angažovano kao spoljni pružalac usluga. Konkretni naziv pozicije i odgovornosti mogu se razlikovati među organizacijama.

Izvršni rukovodilac revizije može da delegira određena zaduženja drugim kvalifikovanim stručnjacima u okviru funkcije interne revizije, ali zadržava krajnju odgovornost.

Domen IV obuhvata 4 principa:

- Princip 9 Planiraj strateški,
- Princip 10 Upravljajte resursima,
- Princip 11 Komunicirajte efikasno i
- Princip 12 Poboljšajte kvalitet.

Svi principi ovog domena odnose se na Glavnog izvršnog revizora što je prema našim propisima Rukovodilac interne revizije ili Direktor Odjeljenja interne revizije (9).

Domen V: Pružanje usluga interne revizije

Pružanje usluga interne revizije zahtijeva od internih revizora da efektivno planiraju angažmane, sprovode poslove angažmana radi formulisanja nalaza i zaključaka, sarađuju s rukovodstvom radi utvrđivanja preporuka i/ili planova aktivnosti koji se odnose na nalaze i komuniciraju sa rukovodstvom i zaposlenima koji su odgovorni za aktivnost koja se pregleda, tokom angažmana i po njegovom završetku.

Iako su standardi za izvođenje angažmana predstavljeni u nizu, koraci u izvođenju angažmana nisu uvijek razdvojeni, linearni i sekvencijalni. U praksi, redosled kojim se koraci izvode može da varira u zavisnosti od angažmana i ima preklapajuće i ponavljajuće aspekte. Na primjer, planiranje angažmana uključuje prikupljanje informacija i procenu rizika, što se može nastaviti tokom čitavog angažmana. Svaki korak može uticati na drugi ili na angažman u celini. Stoga, interni revizori treba da pregledaju i razumeju sve standarde u ovom domenu prije nego što započnu angažman. Usluge interne revizije uključuju pružanje uveravanja, saveta ili oba. Od internih revizora se očekuje da primenjuju i poštuju Standarde prilikom obavljanja angažmana, bilo da daju uvjeravanje ili savjete, osim kada je drugačije navedeno u pojedinačnim standardima.

Usluge uvjeravanja imaju za cilj da obezbijede povjerenje u upravljanje organizacijom, upravljanje rizicima i kontrolne procese zainteresovanim stranama organizacije, posebno odboru, najvišem rukovodstvu i rukovodstvu aktivnosti koja je predmet revizije. Kroz usluge uveravanja, interni revizori obezbjeđuju objektivne procene razlika između postojećeg stanja aktivnosti koja se revidira i skupa kriterijuma za vrednovanje. Interni revizori procjenjuju razlike kako bi utvrdili da li postoje nalazi o kojima treba da se izvještava i da bi dali zaključak o rezultatima angažmana, uključujući izvještavanje i kada su procesi efektivni.

Obavljanje poslova interne revizije sadrži dodatne zahtjeve i preporučene prakse koji treba da obezbijede da interna revizija pruža usluge visokog kvaliteta (1)

Interni revizori mogu inicirati savjetodavne usluge ili ih obavljati na zahtjev odbora, najvišeg rukovodstva ili rukovodstva neke aktivnosti. Priroda i obuhvat savjetodavnih usluga mogu biti predmet dogovora sa stranom koja traži usluge. Primjeri savjetodavnih usluga uključuju savjetovanje o dizajnu i primjeni novih politika, procesa, sistema i proizvoda; pružanje forenzičkih usluga; pružanje obuke; i omogućavanje diskusija o rizicima i kontrolama. Prilikom obavljanja savjetodavnih usluga, od internih revizora se očekuje da zadrže objektivnost tako što ne preuzimaju odgovornosti rukovodstva. Na primjer, interni revizori mogu da obavljaju savjetodavne usluge kao pojedinačne angažmane, ali ako izvršni rukovodilac revizije preuzme odgovornosti koje ne spadaju u internu reviziju, tada se moraju primjeniti odgovarajuće mjere zaštite kako bi se održala nezavisnost funkcije interne revizije (9).

ULOGA INTERNE REVIZIJE NA KVALITET FINANSIJSKOG IZVJEŠTAVANJA

Interna revizija je nezavisno, objektivno uvjeravanje i konsultantska aktivnost kreirana s ciljem da se doda vrijednost i unaprijedi poslovanje organizacije. Interna revizija predstavlja jednu od ključnih funkcija u okviru sistema korporativnog upravljanja, s važnom ulogom u unapređenju kvaliteta finansijskog izvještavanja. Kroz sistematski i disciplinovan pristup evaluaciji rizičnih područja, procedura i kontrola, interna revizija doprinosi osiguravanju tačnosti, potpunosti i pouzdanosti finansijskih informacija koje se prezentuju internim i eksternim korisnicima. Svrha, nadležnost i odgovornost interne revizije

u preduzeću organizuje se i definiše odlukom menadžmenta o osnivanju i Pravilnikom o internoj reviziji koji se sačinjavaju u skladu sa Standardima interne revizije, Kodeksom etike i drugim zakonskim propisima. Interni revizori, osim što uvjeravaju da informacije iz poslovnih knjiga tačno odražavaju činjenice, također procjenjuju politiku, procedure, upotrebu autoriteta, kvaliteta menadžmenta, efikasnost metoda, specijalne probleme i ostale faze.

Interna revizija je nezavisno, objektivno davanje mišljenja i savjetodavna aktivnost koja ima za cilj da unaprijedi poslovanje subjekta i pomaže subjektu da ostvari svoje ciljeve obezbjeđujući sistematičan i disciplinovan pristup ocjeni i poboljšanju efikasnosti upravljanja rizikom, kontrolama i procesima upravljanja (8). Internom revizijom se postiže da se poslovanje odvija usaglašeno sa zakonima i drugim zakonskim rješenjima, pravilnicima, odlukama, da sve informacije budu pouzdane i tačne, zatim da se resursi koriste efikasno, efektivno i ekonomično, kao i da se posluje u duhu dobrog domaćina zaštitom imovine i informacija (5). Od internih revizora se očekuje primjena i pridržavanje sljedećih načela: integritet, objektivnost, povjerljivost istručnost. Osnovna svrha Standarda interne revizije je osigurati razumijevanje uloge i dužnosti interne revizije, uspostaviti stručnu podlogu za provođenje i ocjenu rada interne revizije, te poboljšati njeno funkcioniranje u praksi.

Cilj interne revizije je da poveća vrijednost i poboljša poslovanje preduzeća, te pomaže preduzeću da ispuni svoje ciljeve sistemskim i stručnim pristupom da bi ocijenila i unaprijedila efikasnost procesa upravljanja rizikom, kontrole i upravljanja.

Kvalitet finansijskog izvještavanja, kao i kvalitet revizorske profesije u pogledu Međunarodnih računovodstvenih standarda revizije predstavlja ključnu komponentu u minimiziranju investicionog rizika. Finansijski izvještaj je finalni proizvod računovodstvenog procesa i osnovni izvor finansijskih informacija. Finansijski izvještaji omogućavaju menadžerima i analitičarima pregled i utvrđivanje:

1. stanja i razvoja finansijskog položaja preduzeća iskazanih u bilansu stanja i
2. rezultata poslovanja preduzeća iskazanog u bilansu uspjeha i
3. tokova finansijskih sredstava kroz aktivnosti.

Kvalitet finansijskog izvještavanja zavisi od različitih faktora, među kojima su efikasnost internih kontrola, usklađenost sa računovodstvenim standardima, integritet finansijskih podataka i transparentnost izvještajnog procesa. U tom kontekstu, interna revizija ima zadatak da nezavisno ispituje i ocjenjuje sve relevantne aspekte izvještajnog sistema, identifikuje nepravilnosti i slabosti, te predlaže konkretne mjere za unapređenje.

Računovodstveni standardi, uspostavljen sistem interne revizije, eksterna revizija i poslovna etika su komponente sa ključnom ulogom u građenju povjerenja javnosti u sistem finansijskog izvještavanja. Primjenom standarda minimizira se činjenje nedozvoljenih radnji, prilikom sastavljanja finansijskih izvještaja. Informacije iz finansijskih izvještaja predstavljaju veoma vrijedan resur, koji pomaže realizaciju upravljačkih aktivnosti

putem poslovno-finansijskog odlučivanja. Proces finansijskog izvještavanja ima ulogu da obezbijedi informacije potrebne za podmirivanje potreba velikog broja korisnika. Da bi se to postiglo, u uslovima globalizacije svjetske privrede, potrebno je da finansijski izvještaji budu pripremljeni i prezentovati u skladu sa jedinstvenim principima i načelima, kako bi fer, objektivno i istinito predstavili poslovanje preduzeća.

Podaci koje pružaju finansijski izvještaji utiču na investicione, finansijske i strateške odluke. Ove podatke treba uporediti sa podacima iz prethodnog perioda ili sa prosjekom u sektoru u kome preduzeće posluje. Kombinacija različitih finansijskih pokazatelja treba da se koristi u analizi finansijskih performansi firme. Prema tome, analiza finansijskih izvještaja je adekvatan alat za efikasno donošenje odluka (6). Uloga Globalnih standarda interne revizije se ogleda kroz definisanje strukture procesa interne revizije koji se primjenjuje i u finansijskom izvještavanju, a koja obuhvata segmente:

- Planiranje revizije,
- Izvršenje revizije (prikupljanje dokaza, testiranje kontrola),
- Izvještavanje i komunikacija nalaza,
- Praćenje preporuka.

Koliki su stvarni efekti sistema internih finansijskih kontrola u javno sektoru i kvalitet podataka prezentovanih u finansijskim izvještajima i podizanju fiskalne odgovornosti najbolje svedoče iskustva evropskih zemalja, koje su kroz ovaj sistem ostvarile značajne uštede u egzistenciji javnog sektora i postigle veći nivo fiskalne odgovornosti (8). Institut za internu reviziju definiše javni sektor kao onaj koji „sastoji vlade i sve javno kontrolisane ili javno finansirane agencije, preduzeća i drugi subjekti koji pružaju usluge programe, dobra i/ili usluge uspostavljene kroz javnu politiku i zakonodavstvo – da služe javno dobro, što je njihova sveobuhvatna svrha. Glavna karakteristika koja razlikuje organizacije iz javnog sektora je da imaju mandat da služe, štite i promovišu javno dobro a ne stvaraju profit kao u privatnom sektoru (4). Glavna karakteristika koja razlikuje organizacije iz javnog sektora je da imaju mandat da služe, štite i promovišu javno dobro a ne stvaraju profit kao u privatnom sektoru (4).

Sistem internih finansijskih kontrola primjenjen kroz finansijsko upravljanje i kontrolu i internu reviziju predstavlja internog „čuvara“, jer teži stalnoj implementaciji bez izuzetka svih definisanih javnih pravila i smanjenje ili ublažavanje djelovanja svih rizika na koje subjekti javnog sektora nailaze u svom poslovanju (3).

REZULTATI EMPIRIJSKOG ISTRAŽIVANJA

Informacije do kojih se došlo kao rezultat empirijskog istraživanja dobijene su anketnim upitnikom među internim revizorima, koordinatorima finansijskog upravljanja i kontrole i službenicima u javnom sektoru. Većina pitanja je zatvorenog tipa: direktna

pitanja, pitanja sa ponuđenim odgovorima nabranja, te pitanja sa ponuđenim odgovorima intenziteta. Od ispitanika je zatraženo da iznesu svoje mišljenje o primjeni Globalnih standarda interne revizije na održivo finansijsko izvještavanje. Empirijsko istraživanje je sprovedeno putem anketnog upitnika koji je koncipiran kao segment istraživanja primjene Globalnih standarda interne revizije na održivo finansijsko izvještavanje. Za ostvarenje ciljeva istraživanja prikupljanje podataka je izvršeno iz primarnih izvora (terensko istraživanje) i sekundarnih izvora (istraživanje za desk stolom). Prikupljanje primarnih podataka izvršeno je metodom ispitivanja primjenom anketnog upitnika. U istraživanje je bilo uključeno 32 ispitanika iz isto toliko institucija i to:

1. Interni revizori koji su popunili anketni list i čiji stavovi su predmet istraživanja;
2. Koordinator finansijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru koji su popunjavajući anketni list izrazili svoje stavove koji su predmet istraživanja
3. Službenici zaposleni na drugim poslovima.

Rezultati ispitivanja do kojih se došlo anketnim putem prikazani su tabelarno.

Odgovori na pitanje: „Da li posjedujete licencu internog revizora?“ prikazani su u Tabela 1. Strukturna analiza uzorka ispitanika pokazuju da većina ispitanika ima licencu internog revizora (71,90%), što ukazuje na visok stepen stručnosti među učesnicima. Manji procenat (28,10%) bez licence može ukazivati na razlike u pristupu revizorskim standardima i načinima interpretacije održivog finansijskog izvještavanja.

Tabela 1. Da li posjedujete licencu internog revizora (Autori 2025)

Odgovor	Broj ispitanika	% ispitanika
Da	23	71,90 %
Ne	9	28,10%
Ukupno:	32	100,00 %

Odogovarajući na pitanje: „Da li radite na poslovima internog revizora“, rezultati anketnog upitnika, pokazuju sljedeće:

Tabela 2. „Da li radite na poslovima internog revizora?“ (Autori 2025)

Odgovor	Broj ispitanika	% ispitanika
Da	22	68,75 %
Ne	10	31,25%
Ukupno:	32	100,00 %

Od 32 ispitanika, njih 68,75% je potvrdilo da rade na poslovima internog revizora, a manji broj, njih 10 ili 31,25% ne radi na poslovima internog revizora. Iako 71,90% ispitanika poseduje licencu internog revizora, nešto manje (68,75%) zaista radi na tim poslovima. To može značiti da postoje licencirani pojedinci koji nisu aktivni u reviziji, što može uticati na način primene standarda.

Na pitanje: „Da li ste upoznati sa Globalnim standardima interne revizije“, 87,50% ispitanika odgovorilo je da je upoznato sa standardima, ali 12,50% nije, što može ukazivati na potencijalnu potrebu za dodatnom edukacijom u okviru javnog sektora. Odgovori ispitanika su prikazani u sljedećoj tabeli:

Tabela 3. Pregled rezultata istraživanja – „Da li ste upoznati sa Globalnim standardima interne revizije?“ (Autori 2025)

Odgovor	Broj ispitanika	% ispitanika
Da	28	87,50%
Ne	4	12,50%
Ukupno:	32	100,00%

Od ukupnog broja ispitanika koji su učestvovali u anketnom upitniku, 28 ispitanika, odnosno 87,50% ispitanika je potvrdilo da je upoznato sa Globalnim standardima interne revizije, dok 4 ispitanika ili 12,50% nisu upoznati sa novim Globalnim standardima interne revizije.

Sprovođeci istraživanje putem anketnog upitnika, došlo se do mišljenja ispitanika na pitanje: „Smatrate li, da li će Globalni standardi interne revizije unaprediti poslovanje subjekta?“ veliki deo ispitanika (84,40%) odgovorio je da smatra da će standardi unaprediti finansijsko izvješćavanje, ali 15,60% izražava sumnju. Analiza ovog segmenta može se usmeriti na razloge skepticizma i potencijalne izazove u implementaciji standarda.

Rezultati anketnog upitanika su prikazani u tabeli 4.

Tabela 4. Pregled rezultata istraživanja – „Smatrate li, da li će Globalni standardi interne revizije uticati na finansijsko izvješćavanje o poslovanju subjekta?“ (Autori 2025)

Odgovor	Broj ispitanika	% ispitanika
DA	27	84,40%
Ne	5	15,60%
Ukupno:	32	100,00 %

Rezultati istraživanja pokazuju da 84,40% ispitanika smatra da će Globalni standardi interne revizije uticati na finansijsko izvješćavanje o poslovanju subjekta. Takođe, rezultati pokazuju da 15,60% ispitanika smatra da Globalni standardi interne neće uticati na kvalitetnije finansijsko izvješćavanje o poslovanju subjekta.

Na pitanje: „Koliko su Globalni standardi interne revizije važni za održivo finansijsko izvješćavanje?“ 78,13% ispitanika odgovorilo je da smatra da su Globalni standardi interne revizije veoma važni za održivo finansijsko izvješćavanje, dok 6,25% ih ne vidi kao relevantne. Ovde je ključna analiza razloga zašto određeni procenat ispitanika ne prepoznaje značaj standarda, što može ukazivati na nedovoljnu informisanost ili nejasnu povezanost standarda sa održivošću. Pregled podataka dobijenih istraživanjem prikazan je u tabeli 5.

Tabela 5. Pregled rezultata istraživanja – „Koliko su Globalni standardi interne revizije važni za održivo finansijsko izvještavanje?“ (Autori 2025)

Odgovor	Broj ispitanika	% ispitanika
Veoma važni	25	78,13%
Djelimično važni	5	15,62%
Malo važni	2	6,25%
Ukupno:	32	100,00 %

Prikazani rezultati istraživanja, pokazuju da se 78,13% ispitanika slaže da su Globalni standardi interne revizije veoma važni za održivo finansijsko izvještavanje. Ispitanika, 15,62% smatra da su Standardi djelimično važni za održivo finansijsko izvještavanje, dok 6,25% ispitanika smatra da nisu važni za održivo finansijsko izvještavanje, što može ukazivati da nisu upućeni u datu oblast, pa ne mogu dati preciznije mišljenje.

ZAKLJUČAK

Za sagledavanje značaja globalnih standarda interne revizije za održivo finansijsko izvještavanje, podaci su prikupljeni putem anketnog upitnika, kombinovanjem zatvorenih pitanja i pitanja intenziteta. Ovaj pristup omogućava kvantifikaciju stavova, ali može ograničiti dublje kvalitativne uvide u izazove implementacije. Uzorak od 32 ispitanika može pružiti relevantne uvide, ali za širu validaciju rezultata bilo bi korisno sprovesti istraživanje na većem broju institucija.

Opšti zaključak istraživanja ukazuje na visok stepen svijesti o Globalnim standardima interne revizije i njihovom potencijalu za unapređenje održivog finansijskog izvještavanja, uz određenu mjeru skepticizma kod manjeg broja ispitanika.

Preporuke za dalju analizu obuhvate pitanja koja su: dodatno ispitivanje među ispitanicima koji izražavaju skepticizam o primjeni standarda može pomoći u razumjevanju konkretnih izazova i poređenje rezultata sa međunarodnim praksama interne revizije, koje može pružiti širu perspektivu o efektima standarda na održivo finansijsko izvještavanje.

Literatura

1. Beke-Trivunac Jozefina. 2023. „Nacrt Globalnih standarda interne revizije – na javnoj raspravi“. *Revizor* 26: (101): 103-107. DOI:<https://doi.org/10.56362/Rev23101103B>.
2. Beke-Trivunac, Jozefina i Živkov, Emil. (2024). „Novi međunarodni standardi interne revizije: Promene međunarodnih standarda i njihova implementacija u javnom sektoru Republike Srbije“. *Revizor*: 27 (108): 297-301.
3. Mattei, Giorgia, and Giuseppe Guthrie. 2021. „Exploring past, present and future trends in public sector auditing research: a literature review“. *Meditari Accountancy Research* 29(7): 94-134. doi: 10.1108/

- MEDAR-09-2020-1008. https://pdfs.semanticscholar.org/a1d2/2d719bf8e902d6eee1078a5c6faabc60b14d.pdf?_ga
4. Novaković, Vesna, Mirjana Milovanovic, and Dragan Gligoric. 2022. "Possibilities for Public Sector Management Improvement by the Digitalization of Financial Management and Control System in the Western Balkan Countries." *Journal of Forensic Accounting Profession* 2(2):56-77. DOI:<https://doi.org/10.2478/jfap-2022-0009>.
 5. Novaković, V., Milovanović, M., Vuković Perduv, V. i Kondić, B. (2025). "Sistem internih finansijskih kontrola u javnom sektoru – osnov za ekonomično, efikasno i efektivno trošenje budžetskih sredstava". Zbornik radova, Naučni skup "Računovodstvo i revizija u teoriji i praksi" 271-284.
 6. Olayinka, A. A. (2022). Financial statement analysis as a tool for investment decisions and assessment of companies' performance. *International Journal of Financial, Accounting, and Management*, 4(1), 49–66.
 7. Vuković Perduv, Vedrana and Kremenović, Dijana and Beke-Trivunac, Jozefina and Vidnjević, Marko and Dejan, Jelić. 2024. "The impact of financial management and control on the quality of financial reporting in the public sector". *Business studies* 16 (31-32): 119-130.
 8. Zakon o sistemu internih finansijskih kontrola u javnom sektoru Republike Srpske. (Službeni glasnik RS" broj 91/16).
 9. Globalni standardi interne revizije, (2024). Institut internih revizora (IIA).

Application of Global Internal Audit Standards for Sustainable Financial Reporting

Summary: Global internal audit standards guide the worldwide professional practice of internal auditing and are the basis for evaluating and achieving internal audit quality. They set principles, requirements, considerations and examples for the professional practice of internal auditing at the global level. The standards apply to the internal audit function and individual internal auditors, including the head of the internal audit unit. Internal audit contributes to the overall stability and sustainability of the organization by providing security and its operational efficiency, reliability of reporting, compliance with laws and/or regulations, preservation of assets and ethical culture. The head of the internal audit unit is responsible for the implementation and compliance of the internal audit function with all principles and standards, and all internal auditors are responsible for compliance with the principles and standards related to ethics and professionalism, and the performance of internal audit services. This work aims to point out the application of Global Internal Audit Standards in the process of financial reporting. The methods used during the research are descriptive method and survey questionnaires. The paper tries to make a theoretical contribution, and to expand the existing fundamental knowledge in the mentioned area, and to show how the application of the Global Internal Audit Standards affects the work of the internal audit and the quality of the data presented in the financial reports, which may have consequences for investors when making business decisions based on financial reports.

Keywords: *internal audit, Global Internal Audit Standards, financial reporting*

