Povezanost revizijskog odbora i funkije interne revizije u sustavu korporativnog upravljanja

Fiket, Matija

Master's thesis / Diplomski rad

2019

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Zagreb, Faculty of Economics and Business / Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:148:033967

Rights / Prava: Attribution-NonCommercial-ShareAlike 3.0 Unported/Imenovanje-Nekomercijalno-Dijeli pod istim uvjetima 3.0

Download date / Datum preuzimanja: **2024-03-29**



Repository / Repozitorij:

REPEFZG - Digital Repository - Faculty of Economcs & Business Zagreb







Sveučilište u Zagrebu

Ekonomski fakultet

Diplomski sveučilišni studij Računovodstva i revizije

POVEZANOST REVIZIJSKOG ODBORA I FUNKCIJE INTERNE REVIZIJE U SUSTAVU KORPORATIVNOG UPRAVLJANJA

DIPLOMSKI RAD

Matija Fiket

Zagreb, rujan 2019.

Sveučilište u Zagrebu

Ekonomski fakultet

Diplomski sveučilišni studij Računovodstva i revizije

POVEZANOST REVIZIJSKOG ODBORA I FUNKCIJE INTERNE REVIZIJE U SUSTAVU KORPORATIVNOG UPRAVLJANJA

RELATIONSHIP OF THE AUDIT COMMITTEE AND THE INTERNAL AUDIT FUNCTIONS IN THE CORPORATE GOVERNANCE SYSTEM

Diplomski rad

Matija Fiket, 0067531831

Prof. dr. sc. Boris Tušek

Zagreb, rujan 2019.

SAŽETAK

U radu se obrađuju bitne značajke i komponente u svezi pojma i modela korporativnog upravljanja, uloge i odgovornosti revizijskog odbora kao nadzornog mehanizma korporativnog upravljanja. Ciljevi ovog rada su analizirati i istražiti uloge i odgovornosti revizijskog odbora te relevantne aspekte suradnje s eksternom i internom revizijom. Isto tako u radu se pobliže razrađuju glavne funkcije revizijskog odbora koje se povezuju sa internim kontrolama, upravljanjem rizicima, financijskim izvještavanjem, primjene zakonskih propisa i regulative te sa praćenjem interne i eksterne revizije. Revizijski odbor je specijalizirani pododbor odbora direktora ili nadzornog odbora kojeg čine neovisni i neizvršni direktori i na kojeg se delegiraju odgovarajuće nadzorne funkcije i zadaci. Nadzorne funkcije odnose se na proces financijskog izvještavanja, područje internih kontrola i upravljanja rizicima, primjenu zakonskih propisa i regulative, etično poslovanje te na procese interne i eksterne revizije. Osnivanje i djelovanje revizijskih odbora doprinose kvalitetnom korporativnom upravljanju. U ovom radu analiziraju se relevantna teorijska obilježja povezanosti između revizijskog odbora i interne revizije uključujući i rezultate odabranih empirijskih istraživanja iz četiri različite zemlje svijeta.

Ključne riječi: Korporativno upravljanje, revizijski odbor, interna revizija, odgovornost revizijskog odbora, povezanost revizijskog odbora i interne revizije

SUMMARY

The paper deals with the essential features and components regarding the concept and model of corporate governance, the role and responsibilities of the audit committee as a corporate governance oversight mechanism. The objectives of this paper are to analyze and explore the roles and responsibilities of the audit committee and the relevant aspects of cooperation with external and internal audit. The paper also elaborates on the main functions of the audit committee related to internal controls, risk management, financial reporting, the application of legal regulations and regulations, and the monitoring of internal and external audit. An audit committee is a specialized subcommittee of a board of directors or a supervisory board made up of independent and non-executive directors, to which appropriate oversight functions and tasks are delegated. The supervisory functions relate to the financial reporting process, the area of internal controls and risk management, the application of legal regulations and regulations, ethical conduct, and internal and external audit processes. The establishment and operation of audit committees contribute to good corporate governance. This paper analyzes the relevant theoretical features of the relationship between the audit committee and internal audit, including the results of selected empirical research from four different countries in the world.

Keywords: Corporate Governance, Audit Committee, Internal Audit, Audit Committee Accountability, Audit Board Integrity and Internal Audit

Sadržaj:

1. UVOD 6

1.1 Predmet i cilj rada 6

1.2. Izvori i metode prikupljanja podataka 2

1.3. Sadržaj i struktura rada 3

2. TEMELJENE ZNAČAJKE KORPORATIVNOG UPRAVLJANJA 4

2.1. Definiranje pojma korporativnog upravljanja 4

2.2. Mehanizmi korporativnog upravljanja 7

2.2.1. Interni mehanizmi korporativnog upravljanja 8

2.2.2. Eksterni mehanizmi korporativnog upravljanja 10

2.3. Modeli korporativnog upravljanja 12

2.3.1. Jednorazinski model korporativnog upravljanja 12

2.3.2. Dvorazinski model korporativnog upravljanja 13

2.3.3. Mješoviti model korporativnog upravljanja 14

3. ODGOVORNOST REVIZIJSKOG ODBORA 15

3.1. Nadziranje interne revizije 16

3.1.1. Nadzor revizijskog odbora nad procesom interne revizije 16

3.1.2. Ocjena rada interne revizije 17

3.1.3. Suradnja revizijskog odbora s internom revizijom 19

3.2. Nadziranje eksterne revizije 20

3.2.1. Imenovanje eksternog revizora 21

3.2.2. Procjena objektivnosti i neovisnosti 22

3.2.3. Nadzor efikasnosti rada i praćenje rezultata 23

3.2.4. Suradnja revizijskog odbora s eksternom revizijom 24

3.3. Nadziranje učinkovitosti sustava internih kontrola 25

3.4. Nadziranje financijskog izvještavanja 27

3.5. Nadziranje upravljanja rizicima 28

3.6. Provjera primjene zakonskih odredbi i regulative 29

4. PREGLED REZULTATA PROVEDENIH EMPIRIJSKIH ISTRAŽIVANJA O DJELOVANJU REVIZIJSKOG ODBORA 31

4.1. Empirijska istraživanja o djelovanju revizijskog odbora u Europi 31

4.1.1. Empirijsko istraživanje provedeno u Republici Hrvatskoj 31

4.1.2. Empirijsko istraživanje provedeno u Srbiji 39

4.1.3. Empirijsko istraživanje provedeno u Grčkoj 43

4.2. Empirijska istraživanja o djelovanju revizijskog odbora u svijetu 45

4.2.1. Empirijsko istraživanje provedeno u Kanadi 45

4.2.2. Empirijsko istraživanje provedeno u Australiji 49

5. ZAKLJUČAK 52
POPIS LITERATURE: 54

1. UVOD

1.1 Predmet i cilj rada

U ovom radu govorit će se o povezanosti revizijskog odbora i funkcije interne revizije u sustavu korporativnog upravljanja. Revizijski odbori, kao pododbori odbora direktora odnosno nadzornog odbora, sastavljeni od neovisnih i vanjskih direktora čija je zadaća nadziranje funkcija interne i eksterne revizije, nadziranje učinkovitosti sustava internih kontrola i praćenje rizika, nadzor procesa izvještavanja te provjera primjene zakonskih odredbi i pravne regulative u današnjem svijetu koji se sve brže mijenja. Odgovornosti i zadaci revizijskog odbora nisu jednoznačno određeni nego ovise o samom poduzeću i okolini u kojem se poduzeće nalazi. Uloga revizijskog odbora postaje sve značajnija, posljedice toga su sve veće potrebe menadžmenta za potpuno i istinito objavljivanje informacija o financijskom položaju i uspješnosti poslovanja poduzeća, sve veća složenost poslovnih transakcija, računovodstvenih sustava i regulatornih zahtjeva, sve veći interes javnosti za etično ponašanje poduzeća, globalizacija tržišta roba, usluga, rada i kapitala te povećana upotreba informacijskih tehnologija i sl.

Osnivanje i djelovanje revizijskih odbora razlikuje se od zemlje do zemlje. U nekim zemljama je osnivanje i djelovanje revizijskih odbora dobrovoljna odluka, dok je u nekim zemljama to zakonska obveza. Isto tako, u nekim zemljama u svijetu su poduzeća koja kotiraju na burzi obvezna osnovati revizijski odbor, a u nekim zemljama se oni osnivaju kao posljedica potrebe delegiranja odgovarajućih nadzornih funkcija.

Opseg zadataka koje revizijski odbor obavlja sve je širi zbog uvjeta koji se brzo i konstantno mijenjaju. Odgovornosti i zadaci revizijskog odbora se također razlikuju od zemlje do zemlje. To ovisi o konkretnim okolnostima u svakom poduzeću ali i o lokalnoj kulturi te okruženju u kojem poduzeće posluje. Na ulogu revizijskih odbora utječu različite trgovinske organizacije, ali u najvećoj mjeri zakoni i pravne regulative.

Zanimanje i potreba za istraživanjem korporativnog upravljanje raste nakon sve učestalijih računovodstvenih pogrešaka i prijevara koje su se u posljednjih nekoliko godina javile u svjetski poznatim kompanijama. Svijest o važnosti korporativnog upravljanja svakodnevno raste, samim time raste i istraživački interes u području korporativnog upravljanja.. Nakon niza korporativno-računovodstvenih skandala početkom 21. stoljeća, u SAD-u i Europi se

javlja potreba za učinkovitim korporativnim upravljanjem.[1] Sve češća propadanja poduzeća proizlaze iz nedostatka poštenja, najčešće menadžera gdje su pojedinci uključeni u namjerno netočno prikazivanje financijskih podataka sa ciljem manipuliranja cijenom dionica. OECD-ova načela korporativnog upravljanja ističu da postojanje djelotvornog sustava korporativnog upravljanja pomaže u osiguranju razine pouzdanosti koja je potrebna za funkcioniranje poduzeća i cijele ekonomije.

Posebna važnost stavlja se na interne i eksterne mehanizme korporativnog upravljanja a kao jedan od ključnih internih mehanizama ističu se odbori. Dva su načina organizacije odbora u modernoj korporaciji: uspostava jedinstvenog odbora direktora (angloamerički model) ili uspostava dvaju odbora - nadzornog odbora i uprave (kontinentalni model).[2]

Predmet rada je istražiti i odrediti temeljne značajke i komponente u svezi pojma i uloge korporativnog upravljanja, ukazati na aktivnosti i odgovornosti revizijskog odbora te njegove povezanosti sa funkcijom interne revizije u poduzeću. Revizijski odbor kroz stalnu komunikaciju i suradnju s eksternim i internim revizorima i upravom dobiva sve potrebne informacije za stvaranje kompletne slike o poslovanju poduzeća.

Cilj ovog rada je analizirati povezanost između revizijskog odbora i funkcije interne revizije u poduzeću na temelju odabranih empirijskih istraživanja iz pojedinih zemalja Europe i svijeta, te u tom kontekstu utvrditi sličnosti i razlike koje proizlaze iz različitog okruženja u kojima poduzeća posluju.

1.2. Izvori i metode prikupljanja podataka

Za izradu ovog diplomskog rada pod nazivom „Povezanost revizijskog odbora i funkcije interne revizije u korporativnom upravljanju“ korišteni su podaci iz knjiga domaćih i stranih autora, znanstveni i stručni članci vezani za odabranu temu te publikacije i podaci koji su

[1] U SAD-u su izbila četiri velika financijska skandala (tzv. «Big Four Frauds») koji svoje začetke imaju u kasnim 90-im godinama, a koji su do izražaja došli u razdoblju od 2001. do 2002. godine: Enron, Global Crossing, WorldCom i Qwest. Ovi stečajevi su doveli do velikih gubitaka za dioničare, a što je bilo uvjetovano lošim sustavom računovodstva i revizije financijskih izvještaja. Detaljnije o spomenutim financijskim skandalima vidi u: Kadlec D. (2002): Enron: Who's Accountable?, Time – Business & Technology, New York, str 29-30., Feinman, J. M. (2003): Liability Of Accountants For Negligent Auditing: Doctrine, Policy And Ideology, University Law Review, Florida State, str. 17-19., Cunningham, L. A. (2003):, The Sarbanes - Oxley Yawn: Heavy Rethoric, Light Reform (And It Just Might Work), Connecticut Law Review, Hartford, str. 923-936.
U Europi su poznati slučajevi financijskih poteškoća u trgovačkim društvima Marconi (Velika Britanija), Elan (Irska), EmTV, MobilCom (Njemačka), Vivendi, France Telecom (Francuska), Swiss Life, Bz Group(Švicarska), Bipop, Cirio, Parmalat (Italija), ABB (Švedska), Royal Ahold, KpnWest (Nizozemska). Vidi u Enriques, L. (2003): Bad Apples, Bad Oranges: A Comment From Old Europe On Post-Enron Corporate Governance Reforms, Wake Forest Law Review, Winston-Salem, str. 912-916.

[2] Tipurić, D. (2006) : Nadzorni odbor i korporativno upravljanje, Sinergija, Zagreb, str. 57-60.

dostupni na Internetu. Kod pisanja diplomskog rada korištene su sljedeće znanstvene metode: induktivna metoda, metoda analize, metoda sinteze, metoda kompilacije, metoda klasifikacije, metoda dokazivanja, komparativna metoda i metoda klasifikacije.

Istraživački dio rada odnosi se na utvrđivanje povezanosti revizijskog odbora i funkcija interne revizije u poduzećima na temelju provedenih empirijskih istraživanja odabranih zemalja, te se njihovom usporedbom nastoji ukazati na sličnosti i razlike u odabranim zemljama.

1.3. Sadržaj i struktura rada

Diplomski rad sastoji se od četiri međusobno povezanih dijelova. U uvodnom dijelu navodi se predmet i cilj rada, izvori i metode prikupljanja podataka te sadržaj i struktura rada.

U ovome radu govorit će se o povezanosti funkcije interne revizije i revizijskog odbora. Kako bi se što bolje razumjela tematika, rad će započeti objašnjavanjem samog pojma i uloge revizijskog odbora. Pri tome će se objasniti mehanizmi korporativnog upravljanja i modeli korporativnog upravljanja koji se koriste u poduzećima.

Sljedeće poglavlje detaljnije će razraditi odgovornosti i zadatke revizijskog odbora u koji spadaju nadziranje interne i eksterne revizije, nadziranje učinkovitosti sustava internih kontrola i rizika, nadziranje financijskog izvještavanja i provedbu potrebnih zakonskih propisa.

Posljednje poglavlje detaljnije će razraditi povezanost interne revizije i revizijskog odbora u poduzećima odnosno djelovanje revizijskog odbora na temelju odabranih empirijskih istraživanja pojedinih zemalja u Europi i svijetu.

U posljednjem dijelu, zaključku**,** dana je sinteza cjelokupnog rada, te su navedene spoznaje do kojih se došlo tijekom istraživanja.

Nakon zaključnih razmatranja u posebnom je dijelu dan prikaz cjelokupne korištene literature, prilozi te popis tablica i slika.

2. TEMELJENE ZNAČAJKE KORPORATIVNOG UPRAVLJANJA

2.1. Definiranje pojma korporativnog upravljanja

Etimologija riječi *korporativno upravljanje* (engl. corporate governance) dolazi iz grčkog i latinskog jezika. Riječ *korporativno* (engl. corporate) potječe od latinske riječi „corpus“ koja znači tijelo te od glagola „corporare“ koja znači utjeloviti. Korporacija predstavlja tijelo ljudi, odnosno grupu ljudi koja je ovlaštena djelovati individualno. Riječ *upravljanje* (engl. governance) potječe od latinske riječi „gubernatio“ koja znači upravljanje, te od starogrčke riječi „kybernao“ koja znači voditi.

Nastanak i razvoj korporacije dovodi do potrebe za razvijanjem kvalitetnog sustava korporativnog upravljanja. Nastanak sustava korporativnog upravljanja veže se za SAD i Veliku Britaniju budući da su to zemlje koje su vezane za prvi nastanak korporacija. Monks i Minow definiraju korporaciju kao *"mehanizam osnovan da bi omogućio sudjelovanja u kapitalu, znanju i radu, u svrhu ostvarivanja najveće koristi za sve*".[3] Ako pogledamo definiciju korporacije sa svim njezinim karakteristikama možemo reći da pojam korporacije u hrvatskom pravnom okviru odgovara pojmu dioničkog društva. Prema Zakonu o trgovačkim društvima pojam dioničkog društva je definiran člankom 159. koji navodi (1) da je dioničko društvo trgovačko društvo u kojemu članovi (dioničari) sudjeluju u ulozima u temeljnom kapitalu podijeljenom na dionice; (2) da dioničko društvo može imati i samo jednog dioničara i (3) da dioničari ne odgovaraju za obveze društva.[4]

Definiciju dobrog korporativnog upravljanja nije lako odrediti zbog složenih odnosa koje ona obuhvaća. To proizlazi iz činjenice da korporativno upravljanje obuhvaća način na koji se upravlja poduzećem, pravni i institucionalnu regulativu koju poduzeće mora poštivati i odnose sa ostalim sudionicima na mikro i makro razini.

Korporativno upravljanje (engl. *Corporate governance*) može se definirati kao sustav nadzornih mehanizama kojima svi dobavljači krucijalnih inputa trebaju osigurati povrate na svoja ulaganja u korporaciji, ne ugrozivši pri tome njezin dugoročni opstanak i prosperitet.[5]

[3] Monks, R. A., Minow, N. (2001) Corporate Governance, 2nd ed., Oxford: Blackwell Publishers, str. 1., citirano prema Filipović, D. (2008) Odnos eksterne revizije i nadzornog odbora u korporativnom upravljanju. Specijalistički poslijediplomski rad. Zagreb: Ekonomski fakultet.
[4] https://www.zakon.hr/z/546/Zakon-o-trgova%C4%8Dkim-dru%C5%A1tvima (19.8.2019)
[5] Tipurić, D. (2006) Nadzorni odbor i korporativno upravljanje. Zagreb: Sinergija, str. 52.

„Korporativno upravljanje je sustav po kojem se upravljaju i kontroliraju organizacije. Odnosi se na načine po kojima se poduzećima upravlja općenito, a posebna se pažnja pridaje odnosu između menadžmenta i dioničara.“[6] Kao osnovni predmet korporativnog upravljanja javlja se odnos unutar upravljačke strukture neke korporacije. Korporacije su neizostavan čimbenik suvremenog tržišta, te se njihove upravljačke strukture razlikuju. U današnje vrijeme su skoro sva velika poduzeća organizirana kao korporacije.

Prema definiciji Instituta internih revizora (IIA) proces korporativnog upravljanja “uključuje postupke koje koriste oni koji zastupaju interesne skupine organizacije, prije svih menadžment, u osiguravanju nadzora nad rizicima i procesom kontrole. Nadziranje rizika s kojima se organizacija suočava i jamstvo da kontrole na odgovarajući način ublažavaju te rizike neposredno pridonose ostvarivanju ciljeva organizacije i održavanju njezinih vrijednosti.[7]

Principi OECD-a prihvaćeni su u svim zemljama svijeta kao okvir i referentna točka za korporativno upravljanje. Objavljeni 1999. a prerađeni 2004. godine, razvijeni su da pruže savjete o dobrom upravljanju zasnovanom na ovim principima. Prema definiciji OECD-a (Organisation for Economic Cooperation and Development) iz 1999. godine “korporativno upravljanje uključuje skup odnosa između menadžmenta, uprave, dioničara i ostalih interesnih skupina. Korporativno upravljanje također predstavlja strukturu unutar koje se postavljaju ciljevi poduzeća i određuju sredstva za ostvarivanje tih ciljeva te za praćenje uspješnosti njegova poslovanja. Dobro korporativno upravljanje treba pružiti odgovarajući poticaj za upravu i menadžment radi ostvarivanja ciljeva koji su od interesa za poduzeće i dioničare…”[8]

Kvalitetno korporativno upravljanje treba udovoljiti cilju transparentnosti poslovanja poduzeća, učinkovitog i efikasnog korištenja njegovih resursa te uspostavi odnosa među interesnim skupinama koji će pripomoći ostvarenju strateških ciljeva tog poduzeća.[9]

---

[6] Soltani, B. (2005) Factors Affecting Corporate Governance and Audit Committees in Selected Countries - Executive Summary, Florida: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, str. 1.

[7] Turk M. (1999): Suvremeni pravci razvoja interne revizije, Zbornik radova Računovodstvo, revizija i financije u suvremenim gospodarskim uvjetima, XXXIV. Simpozij HZRFD, Zagreb-Pula, str 291., prema: Sever Mališ, S., Tušek, B., Žager, L. (2012): Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, .str 12.

[8] Research Opportunities in Internal Auditing, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, IIA, Altamonte Springs, Florida, 2003., str. 26. i 27., prema: Sever Mališ, S., Tušek, B., Žager, L. (2012): Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb. str 12.

[9] Račić, D. i Cvijanović, V. (2006) Stanje i perspektive korporativnog upravljanja u Republici Hrvatskoj: Primjer javnih dioničkih društava, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, godina 4, Zagreb: Ekonomski fakultet u Zagrebu, str. 206

Analizirajući prethodno navedeno, može se zaključiti da ne postoji jedinstvena definicija korporativnog upravljanja ali se mogu definirati neke od temeljnih odrednica tog pojma. Te odrednice odnose se na politike i mehanizme vođenja poduzeća oblikovane od strane onih koji vode poduzeće u svrhu ostvarivanja ciljeva poduzeća i zaštite interesno utjecajnih skupina te stvaranje povjerenja između vlasnika, dioničara i menadžera.

S obzirom na činjenicu da postoje različite definicije samog pojma korporacije odnosno poduzeća, odnosno različita pitanja koja se postavljaju; na što se sustav upravljanja u poduzeću treba fokusirati, koji su ciljevi poduzeća te koja je uloga poduzeća u društvu, postoje tri institucionalne teorije unutar kojih se nalaze teorijske osnove korporativnog upravljanja.

Dakle, teorije korporativnog upravljanja su:[10]

- agencijska teorija,
- teorija transakcijskih troškova,
- teorija organizacije.

Agencijska teorija je fokusira na probleme koji se odnose na odvajanje vlasništva i kontrole. Agencijska teorija koristan je instrument u razumijevanju temeljnog problema korporativnog upravljanja: odnosa vlasnika i menadžera u suvremenim korporacijama.[11] Odvajanje vlasnika i menadžera dovode do sukoba različitih funkcija koristi i interesa između vlasnika i menadžera poduzeća.

Teorija transakcijskih troškova smatra da je poduzeće relativno učinkovita hijerarhijska struktura čiji je cilj ostvarivanje ugovornih odnosa, te da je ono spona ugovora pomoću kojih se organiziraju i reguliraju transakcije proizvoda i usluga. Pod pojmom transakcijskih troškova podrazumijevaju se svi oni troškovi koji se ne snose direktno u fizičkom procesu proizvodnje; dakle, troškovi informacija, pregovaranja, potpisivanja i zaključivanja ugovora, realizacije vlasničkih prava, troškovi nadzora i moguće promjene institucionalnih aranžmana.[12] Utemeljitelj ove teorije je Oliver E. Williamson, on je definirao upravljačku

[10] Clarke, T. i Chanlat, J.-F. (2009) European Corporate Governance, New York: Routledge, str. 68.
[11] Tipurić, D, (2008) Korporativno upravljanje, Zagreb: Sinergija, str. 116.
[12] Kolaković, M., Kovačević, B. i Sisek, B. (2002) Utjecaj teorije poduzeća na suvremene pristupe organizaciji poduzeća, Ekonomski pregled, br. 53 (9-10), Zagreb: Hrvatsko društvo ekonomista c/o Ekonomski institut Zagreb, str. 939.

strukturu kao institucionalni okvir u kojem se odlučuje o integritetu transakcija ili skupu povezanih transakcija.[13]

Teorija organizacije ili organizacijska teorija smatra da su ekonomske organizacije skup ljudskih i organizacijskih resursa, sposobnosti ili kompetencija pri čemu je cilj upravljačkog režima generiranje, kombiniranje i aktiviranje tih resursa kako bi se postigla konkurentska prednost.[14] Teorija organizacije nije skup činjenica već predstavlja način razmišljanja o organizacijama, tj. način kako ih vidimo i analiziramo.[15] Doprinos ove teorije se sastoji od prikaza temeljenih na resursima i na kompetencijama. Unutar ove teorije se korporativno upravljanje definira kao određivanje općih koristi na koje će organizacijski resursi biti raspoređeni i rješavanje konflikata između brojnih sudionika organizacije.[16]

2.2. Mehanizmi korporativnog upravljanja

Kada govorimo o korporativnom upravljanju, kao što je ranije navedeno u radu, potreba za njegovom uporabom proizlazi iz problema koji se javlja zbog razdvajanja vlasništva i upravljanja, što je rezultat menadžerske želje za maksimizacijom vlastite koristi čime se zanemaruje interese poduzeća, odnosno vlasnika.[17] Mehanizmi koji osiguravaju efikasnost upravljanja mogu biti raznovrsni i obuhvaćaju: kontrolu od strane velikih dioničara i kreditora, mehanizme unutarnje kontrole, vanjske revizore i zakonske okvire u kojima korporacija posluje.[18] Uravnoteženi odnosi među različitim internim i eksternim mehanizmima korporativnog upravljanja osiguravaju efikasnost upravljanja i pomažu u rješavanju problema i sukoba do kojih može doći u korporativnim strukturama, te im je zadatak ujediniti interese menadžera i vlasnika. Pravilnom uporabom mehanizama može se utjecati na efikasnost upravljanja i može značajno utjecati na rješavanje prirodnih problema i mogućih sukoba u poduzeću.

Korporativno upravljanje označava skup nadzornih mehanizama koji se mogu podijeliti na interne i eksterne mehanizme. Dva su osnovna mehanizma kontrole – eksterni i interni. Interna kontrola podrazumijeva praćenje i discipliniranje rada menadžmenta od strane

[13] Clarke, T. i Chanlat, J.-F., op. cit., str. 69.
[14] Badulescu, D. i Badulescu, A. (2008) Theoretical background of corporate governance, Annals of the Oradea University: Fascicle of Management and Technological Engineering, Volume VII (XVII), Romania: Oradea University, str. 1889.
[15] Sikavica, P. (2011) Organizacija. Zagreb: Školska knjiga, str. 117.
[16] Clarke, T. i Chanlat, J.-F., op. cit., str. 69.
[17] Tušek, B., Žager, L., Barišić I. (2014): Interna revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 16.
[18] Goergen,M.; Manjon, M.C. i Renneboog, L. (2004): Recent Developments in German Corporate Governance, ECIG Working Paper, 41, str. 1, citirano prema Tipurić, D. (2008) Korporativno upravljanje: op. cit., str. 35.

vlasnika. Eksterna kontrola se javlja kada druge zainteresirane strane utječu na mehanizme postavljanja i realizacije ciljeva poduzeća. Važnost svakog mehanizma razlikuje se od zemlje o zemlje.[19]

2.2.1. Interni mehanizmi korporativnog upravljanja

Interni upravljački mehanizmi su:[20]

1. odbor(i) direktora,
2. naknade menadžmentu,
3. koncentracija vlasništva,
4. odnos s interesno utjecajnim skupinama,
5. financijska transparentnost i adekvatno objavljivanje relevantnih informacija

Odbor je organizacijski instrument putem kojeg dioničari utječu na ponašanje menadžera kako bi osigurali da poduzećem upravljaju u njihovu interesu. Dva su načina organizacije odbora u modernoj korporaciji: uspostava jedinstvenog odbora direktora (engl. The Board of Directors) ili uspostava dvaju odbora: nadzornog odbora (engl. Supervisory Board) i uprave (engl. Management Board).[21]

Na temelju ta dva načina organizacije uspostavljaju se monistički i dualni modeli korporativnog upravljanja. Monistički model korporativnog upravljanja, naziva se još i jednorazinski, a temelji se na uspostavljanju jedinstvenog odbora direktora, odnosno upravnog odbora. Ovakav upravni odbor sadrži dvije funkcije, a to su funkcija nadzora i upravljanja, a zajedno su prisutni i izvršni i neizvršni (vanjski) direktori. Izvršni direktori imaju operativne poslovne ovlasti i dobro poznaju korporacijsko poslovanje, dok neizvršni direktori društvu prenose svoje znanje, informacije i stručnost.

Dualni model korporativnog upravljanja naziva se još i dvorazinski model, a sastoji se od nadzornog odbora i uprave. Zadaće nadzornog odbora i uprave se međusobno isprepleću, no nikako nisu identične. Nadzorni odbor imenuju dioničari na glavnoj skupštini. Oni nemaju izvršne pozicije, već preuzimaju funkciju nadzora i praćenja poslovanja. S druge strane, nadzorni odbor bira upravu društva, koja je ovlaštena voditi poslovanje i zastupati društvo.

[19] Hruška, D. (2005) Vlasnička koncentracija i korporativno upravljanje u Republici Hrvatskoj. Magistarski rad. Zagreb: Ekonomski fakultet, str. 39.
[20] Tipurić, D. (2008) Korporativno upravljanje: op. cit., str. 56.
[21] Tipurić, D. et al. (2008) Koncepcije, sustavi i teorije korporativnog upravljanja: Mehanizmi korporativnog upravljanja. U: Tipurić, D., ur., Korporativno upravljanje. Zagreb, Sinergija, str. 35-83

Odbor stvara vezu između vlasnika i menadžera. Članovi odbora trebaju djelovati u najboljem interesu poduzeća i njegovih dioničara, a na temelju potpuno raspoloživih informacija i s kvalitetnim uvidom u poslovanje.

Naknade menadžmentu (kompenzacijski paket menadžmentu) veoma su važne u procesu korporativnog upravljanja kao i nadzor na njima, zbog interesa javnosti za objavom visine primanja menadžmenta, osobito nakon velikih korporacijskih prijevara i pritiska javnosti glede iznosa primanja vrhovnog menadžmenta. Osnovna plaća ovisi o veličini i složenosti poduzeća, hijerarhijskom položaju, te delegiranim zadacima, ovlastima i odgovornostima menadžera, zatim tržištu rada i menadžerskih talenata, i dosadašnjim rezultatima menadžera. Naknade menadžerima mogu biti fiksne ili varijabilne, ili kombinirane. U većini slučajeva osim fiksnog iznosa plaće, menadžeri dobivaju i stimulativni (varijabilni) dio plaće koji je vezan za postizanje ciljeva. Varijabilni dio naknade se može isplatiti u novcu, dionicama, dioničkim opcijama ili udjelom u dobiti.[22]

Koncentracija vlasništva važan je interni mehanizam korporativnog upravljanja jer određuje distribuciju moći i kontrole između menadžera i vlasnika. Način upravljanja poduzećem se razvija na temelju toga je li se radi o odvojenom (fragmentiranom) ili konsolidiranom vlasništvu. Vlasništvo može biti fragmentarno ili konsolidirano. Fragmentarno vlasništvo imaju poduzeća s velikim brojem dioničara koji nemaju, pojedinačno promatrajući, kontrolne pakete dionica i koji ne ostvaruju bitan utjecaj u poduzeću. S druge strane, znatna koncentracija vlasničke strukture upućuje na konsolidirano vlasništvo poduzeća, u kojemu imatelji velikih paketa dionica mogu znatno utjecati na upravljačke i poslovne procese.[23]

Interesno – utjecajne skupine su pojedinci, grupe i organizacije, kao i koalicije pojedinaca, grupa i organizacija, unutar i izvan poduzeća, koji preuzimajući manji ili veći rizik imaju neka prava, zahtjeve ili interese od poduzeća.[24] Primarni stakeholderi imaju izravne i opipljive interese: to su vlasnici, menadžeri, zaposleni, kupci i dobavljači. Ti su stakeholderi presudni za postojanje i aktivnosti poduzeća. Sekundarni stakeholderi su oni na koje utječu, izravno ili neizravno u većoj ili manjoj mjeri, sekundarna uključenja poduzeća te je njihov status često određen kao posljedica aktivnost poduzeća. Njihovi interesi si neizravni i udaljeni. To su

[22] Tipurić, D. i suradnici (2008): Korporativno upravljanje, Sinergija, Zagreb, str. 47-51.
[23] Tipurić, D. (2008) Korporativno upravljanje: op. cit., str. 51.
[24] Tipurić, D. i suradnici (2008): Korporativno upravljanje, Sinergija, Zagreb, str. 59-62.

krajnji potrošači, konkurenti, država na različitim razinama, javnost, društvo kao cjelina i mediji.[25]

Korporativno izvještavanje važno je u razvoju korporativnog upravljanja jer povećava povjerenje postojećih investitora, osnažuje tržište kapitala i potiče potencijalne ulagače u kupnju dionica i drugih vrijednosnih papira. Točne i pravovremene informacije nisu važne samo za postojeće investitore, već i za one koji bi to mogli postati. Internet i druge informacijske tehnologije pružaju veliku mogućnost za unaprjeđenje distribucije informacija.[26] Obvezno izvještavanje je propisano zakonima a dobrovoljno izvještavanje proizlazi iz dobre prakse korporativnog upravljanja, želje za pojačanom transparentnosti i povoljnijeg financiranja.

2.2.2. Eksterni mehanizmi korporativnog upravljanja

Eksterni upravljački mehanizmi su:[27]

1. tržište za korporativnu kontrolu,
2. pravna infrastruktura,
3. zaštita manjinskih dioničara,
4. konkurentski uvjeti

Tržište za korporativnu kontrolu je eksterna sila zbog koje se menadžeri moraju ponašati na način koji je u interesu dioničara. Kod ovog modela tržište će se pobrinuti za zamjenu menadžmenta boljim u slučaju da postojeći menadžment ne donosi kvalitetne investicijske odluke ili ako ne poduzme akcije koje imaju za posljedicu maksimiziranje vrijednosti dionica. Preuzimanje kontrole nad poduzećem bez suglasnosti menadžmenta je moguće na dva načina: borbom glasovima na skupštini dioničara (vanjski igrači predlažu novi menadžerski tim tražeći potporu dioničara bilo izravno glasačku ili putem njihovih punomoći za glasovanje na skupštini) i javnom ponudom za preuzimanje dionica (potencijalni preuzimatelj daje ponudu obično iznad tržišne cijene dionice kako bi se potaknulo dioničare na prodaju).[28] Tržište za korporativnu kontrolu ima snažan utjecaj na menadžment jer stvara stalan pritisak, stoga se može reći da je najvažniji mehanizam korporativnog upravljanja.

[25] Tipurić, D. (2008) Korporativno upravljanje: op. cit., str. 59.
[26] Tipurić, D. (2006) Nadzorni odbor i korporativno upravljanje: op. cit., str. 75
[27] Tipurić, D. (2008) Korporativno upravljanje: op. cit., str. 56
[28] Blair, M. M. (1995) Ownership and Control: Rethinking corporate governance for the twenty-first century, The Brookings Institution, Washington D.C., str. 63., prema Tipurić, D. i suradnici (2008): Korporativno upravljanje, Sinergija, Zagreb, str. 83.

Sljedeći čimbenik eksternih mehanizama korporativnog upravljanja je zakonodavni i regulatorni okvir. Postojanje dobrih pravnih standarda i legislative pretpostavka je za kvalitetno korporativno upravljanje.[29] Kvalitetan pravni okvir treba smanjiti nesigurnost tržišnih aktera i stvoriti jasna očekivanja o efektima djelovanja u investitorskom i korporacijskom svijetu. Naravno, prevelika reguliranost može kočiti poduzetničko djelovanje i usmjeriti pozornost potencijalnih ulagača na druge zemlje, također može dovesti do situacije u kojoj poduzeće ne može slobodno organizirati korporativno upravljanje.

Najvažniji poticaj izgradnji dobre prakse na globalnoj razini daje OECD (*Organisation for Economic Co-Operation and Development*) putem objavljivanja Načela korporativnog upravljanja.[30] Ključno regulatorno i nadzorno tijelo u Republici Hrvatskoj je Hrvatska agencija za nadzor financijskih usluga (HANFA) koja je zajedno sa Zagrebačkom burzom 2007. godine predstavila Kodeks korporativnog upravljanja.[31]

Zaštita manjinskih dioničara jedan je od eksternih mehanizama korporativnog upravljanja, pa se i njihova prava posebno tretiraju prema OECD-ovim Načelima korporativnog upravljanja. Manjinski dioničari su skupina dioničara koja niti pojedinačno niti skupno, nema dovoljno skupštinskih glasova da ostvari vlastite interese u društvu, ako su oni suprotni interesima većinskih dioničara. Većinski dioničar je onaj koji ima više od 50 % dionica društva ili onaj koji ima i manji udjel od 50 % temeljnog kapitala, ali ostvaruje dominantan položaj zbog pasivnosti drugih dioničara. Ako postoje mogućnosti iskorištavanja položaja većinskih dioničara na trošak manjinskih, tada zaštita manjinskih dioničara postaje bitan instrument korporativnog upravljanja.

Postojanje slobodnog tržišta i konkurencija utječu na praksu dobrog korporativnog upravljanja. Tržišni uvjeti se mijenjaju, a one korporacije koje se znaju pravovremeno prilagoditi i koje imaju održivu konkurentsku prednost, opstat će na tržištu. U slučajevima kad se poduzeća ne znaju nositi s pritiskom konkurencije, ne mogu iz određenih razloga promijeniti sustav svog upravljanja i poslovanja, to će za njih značiti izgubljena bitka na tržištu.[32]

[29] Tipurić, D. i suradnici (2008): Korporativno upravljanje, Sinergija, Zagreb, str. 71.
[30] Organisation for Economic Co-operation and Development (2004): OECD Principles of Corporate Governance, OECD Publicitations, Paris, str. 68.
[31] Narodne Novine (2007): Odluka o usvajanju kodeksa korporativnog upravljanja, Narodne Novine d.d., Zagreb, br. 46.
[32] Tipurić, D. (2006): Nadzorni odbor i korporativno upravljanje: op. cit., str. 82.

Menadžeri koji rasipaju resurse i loše upravljaju poduzećem moraju biti zamijenjeni jer nisu sposobni izgraditi konkurentsku prednost. U sustavima u kojima nema konkurencije, veća je vjerojatnost postojanja neefikasnih menadžera i loše prakse korporativnog upravljanja.[33]

2.3. Modeli korporativnog upravljanja

U svijetu moguće je identificirati tri sustava korporativnog upravljanja, to su:

1. jednorazinski model korporativnog upravljanja,
2. dvorazinski model korporativnog upravljanja,
3. mješoviti odnosno hibridni model korporativnog upravljanja.

U svakom od navedenih modela na različite se načine rješavaju problemi efikasnosti odlučivanja i problema odnosa između menadžera i vlasnika.

2.3.1. Jednorazinski model korporativnog upravljanja

Jednorazinski model naziva se još i angloamerički model odnosno otvoreni sustav korporativnog upravljanja. Monistički odbor direktora ujedno je i jednorazinski odbor koji objedinjuje dvije funkcije – nadzornu i upravljačku, te kao takav upravlja u ime dioničara poslovanjem poduzeća. Prema angloameričkom modelu, koji se još naziva i jednorazinski, odbor direktora objedinjuje dvije funkcije, nadzornu i upravljačku, zajedno sjede izvršni i neizvršni direktori. Neizvršni (vanjski) direktori nisu uključeni u operativno funkcioniranje poduzeća, dok izvršni (unutarnji) direktori imaju operativne poslovne ovlasti.

Upravni odbor (odbor direktora) je tijelo koje u ime dioničara vodi korporaciju. Zadužen je za:[34]

1. postavljanje ciljeva i definiranje poslovne politike;
2. zapošljavanje, angažiranje, savjetovanje, ocjenjivanje i nadziranje menadžera te određuje njihove kompenzacijske pakete;
3. zaštitu vrijednosti korporacijske imovine;
4. nadgledanje i odobravanje temeljnih financijskih izvještaja, uključivši i revizijske poslove sa zaduženjima njihova obznanjivanja javnosti, vlastima i dioničarima;
5. delegiranje nekih ovlasti menadžmentu ako smatra da je potrebno i

[33] Tipurić, D. i suradnici (2008): Korporativno upravljanje, Sinergija, Zagreb, str. 82.
[34] Hodge, B.J., Anthony, W.P., Gales, L.M. (2002) Organization Theory – A strategic Approach, , Prentice Hall, New Jersey, str 231. ; Diane, K.D., McConnell, J.J. (2002) International Corporate Governance, Krannert Graduate

6. održavanje integriteta odbora u interesu korporacije.

Da bi funkcija upravljanja bila efikasnija, odbor direktora formira specijalizirane pododbore (komisije), kao što su:[35]Odbor vanjskih (neizvršnih) direktora, izvršni odbor, odbor za nagrađivanje, revizijski odbor, odbor za imenovanje.

Najvažnija karakteristika je razdvojenost vlasništva i kontrole do kojeg dolazi zbog visoke fragmentacije vlasničke strukture, što znači da je velik broj dioničara koji posjeduju male dioničke pakete odnosno vlasnička struktura korporacija je vrlo disperzirana. Pri visokoj disperziji vlasničke strukture kontrola nad korporacijom prirodno prelazi s dioničara na menadžment.[36]

Osnovna prednost modela s jedinstvenim odborom je bolja informiranost članova odbora te stoga i pravodobnije donošenje upravljačkih odluka u odnosu na situaciju koja vlada u nadzornim odborima u dvorazinskom modelu. Također, investitorima omogućuje postići visoke stope povrata na svoja ulaganja, veća je fleksibilnost korporativnog financiranja i pružaju se mogućnosti za rast korporacije.

Odvojenost vlasništva od kontrole rezultira dvama problemima: agencijski problem iz kojeg proizlaze visoki agencijski troškovi u odnosu menadžera i vlasnika, a drugi problem je kratkoročne orijentacije pri ocjenjivanju uspješnosti poduzeća.

2.3.2. Dvorazinski model korporativnog upravljanja

Dualni ili dvorazinski model korporativnog upravljanja naziva se još i kontinentalni model odnosno zatvoreni sustav korporativnog upravljanja. On se zasniva na uspostavi dvije vrste odbora: nadzornog odbora i uprave. Članove nadzornog odbora imenuju dioničari. Oni nemaju izvršnu funkciju već ulogu nadzora i praćenja poslovanja, a članove uprave čine menadžeri imenovani od strane nadzornog odbora čija je uloga upravljanje, vođenje poduzeća i korporativno upravljanje. Nadzorni odbor čini glavnu sponu između vlasnika dionica i vrhovnih menadžera. Od njega se očekuje da uzima u obzir sve relevantne interese dioničara ali i ostalih interesno – utjecajnih skupina, posebice zaposlenika, kreditora, kupaca, dobavljača i mnogih drugih. Upravo zbog svoje specifične pozicije, nadzorni odbor preuzima tri vrste uloga u svom djelovanju: kontrolnu, stratešku i povezujuću.[37] Kontrolna uloga očituje se u izboru članova uprave, nadzor i praćenje poslovanja poduzeća, kao i postignuća i rad

[35] Ooghe, H. i De Langhe, T. (2002): The Anglo-American versus the Continetntal European corporate governance model: empirical evidnece of board composition in Belgium, European Business Review, Vol.14, No. 6, str. 444.
[36] Tipurić, D. (2006): Nadzorni odbor i korporativno upravljanje: op. cit., str. 83.
[37] Tipurić, D. i suradnici (2008): Korporativno upravljanje, Sinergija, Zagreb, str. 43.

vrhovnog menadžmenta. Povezujuća uloga očituje se u radu nadzornog odbora na povezivanju uprave i stakeholdera. Strateška uloga nadzornog odbora se očituje prvenstveno potvrđivanjem predloženih strateških odluka, savjetodavnom ulogom i potporom menadžmentu u ostvarenju ciljeva poduzeća.

Dakle, karakteristično za zatvoreni sustav korporativnog upravljanja je sljedeće: kontrola od strane velikih vlasnika, uključenost zaposlenika, naglasak na internom tržištu rada i inicijativa banaka za stvaranje i održavanje dugoročnih odnosa. Tako usklađeni sustav dovodi do ostvarenja zajedničkog cilja u poduzeću, gdje odluke jedne interesno-utjecajne skupine utječu na izbor druge.

Osnovna prednost dvorazinskog modela je neovisnost koju ima nadzorni odbor naspram uprave, što je veoma bitno kada su prava ali i mogućnosti iskazivanja vlastitih interesa manjinskih dioničara veoma male, a mogućnosti menadžmenta da ostvaruje vlastite interese naspram interesa poduzeća veoma velike.[38] Nadalje prednost ovog modela korporativnog upravljanja je ta što investitori s velikim udjelom u vlasništvu imaju mnogo više informacija o poslovanju poduzeća nego što ima mali vlasnik u jednorazinskom modelu korporativnog upravljanja.

Problem dvorazinskog modela je njegova netransparentnost budući da je tržište kapitala od sekundarnog značaja. Isto tako kao nedostatak dvorazinskog modela korporativnog upravljanja smatra se nastajanje složenih nadzornih i holding korporativnih struktura, putem kojih ulagači zadržavaju svoju moć neproporcionalno svojim ulaganjima. U zatvorenom sustavu korporativnog upravljanja javljaju se problemi piramidiranja i tuneliranja.

2.3.3. Mješoviti model korporativnog upravljanja

Uslijed različitih pravnih i regulatornih okvira i specifičnosti korporativnog okruženja u različitim zemljama, uz dva temeljna modela korporativnog upravljanja, u europskim se zemljama pojavljuje i svojevrsni hibridni model organizacijske upravljačke strukture ili tzv. mješoviti model korporativnog upravljanja kako je nazvan u istraživanju konzultantske kuće Heidrick & Struggles o praksi korporativnog upravljanja u Europi. Mješoviti model korporativnog upravljanja sastoji se od dvaju odbora: izvršnog odbora i neizvršnog odbora koji se sastaju odvojeno. Međutim, predsjednik odbora glavni i izvršni direktor istovremeno

[38] Organisation for Economic Co-operation and Development (2004): OECD Principles of Corporate Governance, OECD Publicitations, Paris, str. 63.

su članovi obaju odbora te jedan broj izvršnih direktora poduzeća sjedi i u neizvršnom odboru.[39]

3. ODGOVORNOST REVIZIJSKOG ODBORA

U današnjem vremenu globalizacije uloga revizorskih odbora postaje sve značajnija, a odgovornost i zadatci koje obavljaju sve širi. Jedan od glavnih internih mehanizama korporativnog upravljanja su odbori. Osnivanje i djelovanje revizorskih odbora se razlikuje od države do države. U različitim državama mogu imati i različite odgovornosti, a sve ovisi o lokalnoj kulturi poslovanja i okolnostima u svakom poduzeću.[40]

Revizorski odbor se definira kao pododbor odbora direktora kojeg čine neovisni, vanjski direktori. Odgovoran je za nadziranje procesa izvještavanja vanjskih korisnika, osobito godišnjih financijskih izvještaja, za nadziranje rizika i kontrolnih postupaka i procedura te funkcija eksterne i interne revizije. Revizorski odbor djeluje kao neovisna provjera menadžmenta te kao zastupnik za vanjske korisnike u osiguranju da financijski izvještaji točno predstavljaju ekonomske aktivnosti poduzeća.[41]

Odgovornost i zadaci revizijskog odbora odnose se na nekoliko područja:[42]

1. interne kontrole i upravljanje rizicima,
2. financijskog izvještavanja,
3. primjena zakonskih propisa i regulativa,
4. rad s internim i eksternim revizorima, te

[39] Obunjen, D: Međuovisnost kvalitete korporativnog upravljanja i poduzetničke orijentacije hrvatskih poduzeća, Doktorska disertacija, Split, Ekonomski fakultet u Splitu, 2017., str. 34.
[40] Sever Mališ, S.; Tušek, B.; Žager, L. (2012): Revizija: načela · standardi · postupci, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str.383
[41] Tušek, B. (2007). Revizorski odbor u sustavu korporativnog upravljanja. Economic research - Ekonomska istraživanja, 20(2), 86-103. Raspoloživo na: http://hrcak.srce.hr/21467
[42]Audit Committeess – Good practices fot meeting market expectations, 1st edition, str. 21., citirano prema Tušek B., Žager, L., Sever Mališ, S. (2012) Revizija – načela, standardi, postupci. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 434.

5. obveze izvještavanja.

3.1. Nadziranje interne revizije

Uspostavljanje kvalitetnog odnosa s internom revizijom temeljni je cilj revizijskog odbora pomoću kojeg će osigurati pravilno funkcioniranje mehanizama korporativnog upravljanja. Od interne revizije odbor dobiva povratne informacije o menadžmentu, sustavu internih kontrola, procjeni rizika, mogućim prijevarama i nepravilnostima, te usklađenosti sa zakonom. U literaturi se spominje kako bi interna revizija trebala predstavljati „oči" i „uši" odbora.

3.1.1. Nadzor revizijskog odbora nad procesom interne revizije

Prema definiciji, „interna revizija je neovisno i objektivno jamstvo i konzultacijska aktivnost koja se rukovodi filozofijom dodane vrijednosti, s namjerom poboljšanja poslovanja organizacije. Ona pomaže organizaciji u ispunjavanju njezinih ciljeva uvodeći sustavan, discipliniran pristup procjenjivanju i poboljšanju djelotvornosti upravljanja rizicima, kontrole i korporativnog upravljanja".[43]

Revizorski odbor treba biti upoznat s prirodom, opsegom, vremenskim rasporedom i rezultatima odgovarajućih testova kontrola koje provodi interna revizija te s izvješćima tih rezultata koji se dostavljaju menadžmentu uključujući i samu reakciju menadžmenta na izvješća. Prilikom nadzora interne revizije revizijski odbor mora biti svjestan svog utjecaja na vodstvo i rad interne revizije. Sukladno tome, treba razmotriti koliko je upoznat sa rukovoditeljem odjela interne revizije, kako često komunicira s njim, je li upoznat s pravilnikom rada interne revizije i godišnjim planom, te provodi li menadžment potrebne aktivnosti koje je predložila interna revizija.[44] Članovi revizijskog odbora trebaju ispitati odnosno procijeniti aktivnosti interne revizije pri čemu razmatraju sukladnost sa Standardima, brinu da neovisnost i objektivnost internih revizora nije narušena, u kojoj mjeri se provodi godišnji plan, posjeduje li odjel potrebne resurse itd.

[43] Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja, Institut internih revizora, siječanj 2009. Dostupno na: http://www.hiir.hr/UserDocsImages/novosti/brosure/MOPD.pdf, str. 4,

[44] Braiotta Jr, L., et al. (2010) The Audit Committee Handbook 5th Edition, op. cit., str. 92.

Revizijski odbor nadzire rad interne revizije pri čemu razmatra sve okolnosti i čimbenike koji mogu utjecati na neovisnost i objektivnost odjela interne revizije. Svake godine sastavljaju se i određuju mehanizmi za praćenje učinkovitosti pruženih usluga i udovoljavanju zakona od strane predsjednika interne revizije, koji su prethodno odobreni od strane revizijskog odbora. Revizijski odbor mora sam donositi zaključke na temelju informacija dobivenih od interne revizije i eksterne revizije te se pritom ne smije osloniti samo na mehanizme određene od strane predsjednika interne revizije. Neki od najčešće korištenih mehanizama nadzora nad procesom interne revizije su:[45]

- obavljanje posla prema dogovoru, vremenu i opsegu,
- kontinuitet osoblja, potrebne vještine, kvaliteta i staž osoblja,
- pravovremenost angažmana i izvješća,
- jasnoća i točnost izvješća i učinkovitost prćenja prethodnih preporuka,
- prisustvovanje sastancima revizijskog odbora.

Kada se radi o internoj reviziji, uloga revizijskog odbora je u provođenju nadzora nad procesom interne revizije i procjena učinkovitosti. U organizacijama koje se pridržavaju Standarda interne revizije, nadzorna uloga revizijskog odbora uvelike je olakšana.

Samo intenzivna suradnja između revizijskog odbora i interne revizije može dovesti do otkrivanja sumnjivih aktivnosti, ali i prilika za poboljšanje funkcioniranja poduzeća u cjelini. Interna revizija je i osnovana kako bi svojim radom pridonijela stvaranju vrijednosti poduzeća.

3.1.2. Ocjena rada interne revizije

Kako bi informacije bile pouzdane, interna revizija mora biti potpuno neovisna od strane menadžmenta. Bitno je da interni revizori djeluju kao agenti revizijskog odbora, a ne menadžmenta. To znači da interni revizori svoj rad izlažu direktno revizijskom odboru koji je ujedno i zadužen za njihovo imenovanje. Također, ako dođe do potrebe za njihovom smjenom, odluka se ne može donijeti bez suglasnosti revizijskog odbora. U takvom okruženju interni revizor može svoj posao obaviti profesionalno, bez ograničenja i restrikcija. Ukoliko

[45] Handbook for Members of Audit Committees in Higher Education Institutions:Committee of University Chairmen, 2008, str.68. Dostupno na: http://www.hefcw.ac.uk/documents/working_ with_he _providers/leadership _governance_and _management/Handbook%20for% 20members%20of%20audit%20 committees% 20in%20HE.pdf (24.8.2019)

nema odgovarajući stupanj neovisnosti, interna revizija postaje pasivna, a rezultati njenog rada i postojanja nezadovoljavajući.[46]

Interni revizori se smatraju najkompetentnijim tijelom unutar organizacije za donošenje prosudbe o radu financijskih menadžera. Oni za revizijski odbor predstavljaju važan izvor informacija, stoga je bitno uspostaviti kvalitetnu i trajnu komunikaciju između revizijskog odbora i interne revizije. Interna revizija može uočiti nedolično ponašanje i prijevare menadžmenta i o tome obavijestiti predsjednika revizijskog odbora.

Revizijski odbor spada među najznačajnije interne korisnike izvješća internog revizora i to na najvišoj razini unutar organizacije. Drugim riječima, revizijski odbor kao savjetodavno tijelo nadzornog odbora ili odbora direktora, mora zaprimati priopćenja od glavnog internog revizora o rezultatima interne revizije ili drugim pitanjima koje glavni interni revizor smatra potrebnima.

Zadaća revizijskog odbora je utvrditi provode li interni revizori svoj posao adekvatno i preispitati njihovu objektivnost i kompetentnost. Prije samog početka rada, revizijskom odboru se dostavlja plan interne revizije kako bi ga pregledao i sugerirao izmjene koje bi poboljšale efikasnost rada internih revizora. Na revizijskom odboru je da procijeni ima li interni revizor dovoljno prijašnjeg iskustva koje će mu pomoći u obavljanju funkcija i provodi li se stalno obrazovanje koje je nužno zbog dinamične okoline i promjena u zakonima s kojima revizori moraju biti upoznati. Također je bitno pregledati budžet s kojim odjel interne revizije raspolaže i staviti ga u odnos sa zadanim ciljevima i brojem zaposlenika. Revizijski odbor treba utvrditi kako i na koji način interna revizija nadgleda kontrolne sustave u poduzeću i koliko je uspješna u identifikaciji rizika, što je veoma bitno za današnje uvjete poslovanja.

Revizijski nalazi i preporuke sastavljeni od strane interne revizije prikazuju rezultate revizijskog angažmana te poboljšavaju sustav internih kontrola, potiču inovativnost, smanjuju troškove, te postižu usklađenost sa zakonskim propisima i internim aktima. Revizijski odbor je najznačajniji interni korisnik izvješća internog revizora. Priopćenje također može biti poslano menadžmentu, zainteresiranim stranama ili stranama na koje izvještaj ima utjecaja. U skladu s priopćenjem, revizijski odbor reagira na revizijske nalaze i preporuke te poduzima

[46] Tipurić, Darko (2008.): Korporativno upravljanje, Sinergija, Zagreb

određene aktivnosti. Posebna pažnja se posvećuje izvješćima o praćenju ostvarenih rezultata koje također sastavlja odjel interne revizije.[47]

Bitno je da se revizijski odbor u potpunosti upozna s funkcijom interne revizije u poduzeću i detaljno prouči njen rad i zaključke jer se od njega očekuje ocjena o tome iskorištava li menadžment u potpunosti potencijal odjela interne revizije, je li pružena dovoljna podrška i u kojoj je mjeri djelovanje interne revizije učinkovito, te djeluje li odjel interne revizije kao odgovarajući agent revizijskog odbora u organizaciji.

3.1.3. Suradnja revizijskog odbora s internom revizijom

Pri ispunjavanju svojih zadataka i odgovornosti revizijski odbor surađuje s odjelom interne revizije. Posebno se to odnosi na područja interne kontrole, prijevara i unutarnjih istraga. Odjel interne revizije mora imati čestu, otvorenu i izravnu liniju komunikacije s revizijskim odborom i/ili s predsjednikom revizijskog odbora. Osim toga, odjel interne revizije treba imati punu podršku odbora direktora odnosno nadzornog odbora i menadžmenta. Ako su ispunjene te pretpostavke, odjel interne revizije će biti u svom radu učinkovitiji. „Revizijski je odbor jako ovisan o funkciji interne revizije zbog toga što od nje dobiva povratne informacije o procjeni rizika, menadžmentu i sustavu internih kontrola. Kao posljedica toga, zadaci, odgovornosti i ciljevi revizijskog odbora te funkcije interne revizije su isprepleteni.“[48]

Najčešće se radi o komunikaciji u pisanom i usmenom obliku. Također, može se govoriti o formalnoj i neformalnoj komunikaciji između članova revizijskog odbora i interne revizije. Nadalje, između revizijskog odbora i interne revizije uobičajeno se uspostavlja redovita komunikacija, prema unaprijed pripremljenom terminskom planu održavanja zajedničkih sastanaka, ali i izvanredna komunikacija, do koje dolazi po potrebi, u nekim izvanrednim okolnostima i uvjetima. Za razvoj funkcije interne revizije u nekoj organizaciji iznimno je važno da interna revizija zna da ima podršku revizijskog odbora.[49]

Rukovoditelj odjela interne revizije prisustvuje sastancima revizijskog odbora na poziv, ali se sastaje s revizijskim odborom i odvojeno najmanje jednom godišnje. Kako bi suradnja revizijskog odbora i odjela interne revizije bila uzajamno korisna, revizijski odbor treba poduzeti slijedeće korake:[50]

[47] Tušek, B., Žager, L., Barišić I. (2014): Interna revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 423.-426.
[48] Soltani, B. (2009) Revizija: međunarodni pristup, op. cit., str. 105.
[49] Tušek, B., (2015): Odnos između revizijskog odbora i interne revizije – postojeće stanje i izazovi u hrvatskim poduzećima, Zbornik Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru, str. 305.
[50] Deloitte&Touche LLP (2010) Audit Committee Resource Guide, op. cit., str. 15.

- održavati redovite privatne sastanke s internim revizorima,
- biti na raspolaganju kada je kontaktiran od strane rukovoditelja odjela interne revizije,
- sudjelovati redovito u raspravama koje se odnose na izvještavanje od strane interne revizije,
- aktivno sudjelovati u raspravljanju ciljeva i ocjeni rada rukovoditelja odjela interne revizije,
- postaviti izazov rukovoditelju odjela interne revizije i samom odjelu postavljenjem visokih očekivanja i pri tome jasno definirati ta očekivanja, te držati odjel interne revizije odgovornim za ispunjavanje očekivanja.

Revizijski odbor može zatražiti od odjela interne revizije provedbu specijalnih studija, istraga ili ostalih usluga vezanih uz interes odbora, a ti projekti mogu uključivati istragu potencijalnih prijevara ili drugih nepravilnosti, usklađenost poduzeća sa zakonima i propisima i sl.[51] Svi navedeni aspekti suradnje ukazuju na to da „postoje sve veća očekivanja od funkcije interne revizije da bude u mogućnosti pružiti potrebne informacije revizijskom odboru kako bi on ispunio sve svoje novonastale i promjenjive odgovornosti.“[52]

3.2. Nadziranje eksterne revizije

Eksterna revizija je postupak ispitivanja i ocjenjivanja poslovanja poduzeća, odnosno njegovih financijskih izvještaja kojeg provode stručni, neovisni i ovlašteni revizori. Cilj eksterne revizije je utvrditi, nakon postupka provjere i ocjene izvještaja te podataka i metoda koje se primjenjuju pri njihovu sastavljanju, da li financijski izvještaji odražavaju istinito i objektivno financijski položaj poduzeća, uspješnost operacija i novčane tokove, te jesu li financijski izvještaji u svim značajnim odrednicama pripremljeni u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

Eksterni se revizori u javnosti smatraju javnim zaštitnicima financijskog izvještavanja,[53] stoga je bitno nadgledati njihov rad i pobrinuti se da bude profesionalno obavljen. Donošenjem SOX zakona revizijski odbor je preuzeo mnoge zadaće vezane za suradnju poduzeća s eksternom revizijom, a sve u svrhu osiguravanja njihove objektivnosti. Time se vratilo izgubljeno povjerenje javnosti, poglavito investitora i dioničara, u rad eksterne revizije.

[51] Soltani, B. (2009) Revizija: međunarodni pristup, op. cit., str. 107.
[52] Davies, M. (2009) Effective working relationships between audit committees and internal audit—the cornerstone of corporate governance in local authorities, a Welsh perspective, Journal of Management&Governance, Vol. 13, New York: Springer, str. 44.
[53] Soltani, B., (2010.) Revizija: međunarodni pristup, Mate, Zagreb

Revizijski odbor ima zadaću nadgledati vezu između poduzeća i eksternog revizora i poduzeti sve kako bi osigurao jasnu i transparentnu suradnju. Važnost revizije je i u tome što je danas postala jedan od ključnih instrumenata u korporativnom upravljanju i omogućuje komunikaciju i povjerenje među svim interesno-utjecajnim skupinama.[54]

3.2.1. Imenovanje eksternog revizora

Revizijski odbor je uključen u proces imenovanja ili smjenjivanja eksternog revizora, ugovaranja naknada i uvjeta revizijskih angažmana te svih značajnih ne revizijskih angažmana koje obavlja neovisni revizor. Prije davanja bilo kakve preporuke odboru direktora odnosno nadzornom odboru za prethodno navedena pitanja, dobro bi bilo da se članovi revizijskog odbora konzultiraju s menadžmentom te analiziraju relevantne čimbenike koji mogu utjecati na donošenje odluke o imenovanju ili razrješenju eksternog revizora. Neki od čimbenika mogu biti ugled tvrtke, znanje i iskustvo revizijske tvrtke u industriji kojoj pripada poduzeće, revizorova sposobnost da jasno i otvoreno komunicira o svim relevantnim pitanjima s revizijskim odborom, sposobnost da djeluje kooperativno s menadžmentom.[55] Osim toga, revizijski odbor razmatra formalne i profesionalne kvalifikacije, zatim resurse i kapacitete eksternog revizora kao što su primjerice osoblje, lokacija, tehnička opremljenost, prethodna iskustva, te razmatra poznavanje značajki djelatnosti poduzeća.[56]

Zakonom o reviziji uređeno je da revizijski odbor daje preporuke skupštini o odabiru samostalnog revizora i revizijskog društva.[57] Iako revizijski odbor ima odgovornost imenovanja eksternog revizora, Zakonom o trgovačkim društvima utvrđeno je da nadzorni odbor predlaže skupštini imenovanje revizora.[58] To je uređeno na način da prilikom pripreme glavne skupštine, nadzorni odbor treba objaviti prijedlog o imenovanju eksternog revizora kojeg je prethodno utvrdio revizijski odbor. Osim izbora i imenovanja eksternog revizora, u ovo područje spada i odlučivanje o mogućem otpuštanju ili zamjeni eksternog revizora što se događa u slučajevima narušene neovisnosti imenovanog eksternog revizora.

---

[54] Tušek, B., Filipović, D., Pokrovac, I.: Empirijska evidencija o odnosu između eksterne revizije i nadzornog odbora u Republici Hrvatskoj, Ekonomski pregled, Vol. 60 No. 1-2, 2009.

[55] Sever Mališ, S., Tušek, B., Žager, L. (2012): Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.str 398.-399.

[56] Gilmour, G. i Wong-Ariyaporn S., op. cit., str. 36.

[57] Narodne novine (2005): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 146., Narodne novine (2008): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 139. , Narodne novine (2012): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 144, čl. 26.

[58] Narodne novine (2012): Zakon o trgovačkim društvima, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 111,, Narodne novine (2013): Zakon o trgovačkim društvima, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 6., Narodne novine (2015): Zakon o trgovačkim društvima, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 110.,čl. 275.

O ponovnom imenovanju eksternog revizora organizacija treba odlučivati na godišnjoj razini. Svake godine revizijski odbor procjenjuje revizorov rad i osigurava da je u skladu sa standardima. Na temelju dobivenih informacija revizijski odbor daje preporuke odboru direktora ili nadzornom odboru o ponovnom imenovanju eksternog revizora.

Preporuča se da revizijski odbor, prije početka same revizije, održi sastanak s neovisnim revizorom i pregleda plan revizije, raspravi i odobri djelokrug revizije i glavni revizijski pristup.[59] Ako eksterni revizor odustane od obavljanja revizije u poduzeću, dužnost revizijskog odbora je istražiti probleme koji su izazvali njegovo odstupanje od posla i poduzeti potrebne mjere ukoliko je to potrebno.

3.2.2. Procjena objektivnosti i neovisnosti

Jedno od temeljnih revizijskih načela je načelo neovisnosti. Kako bi revizori mogli profesionalnom djelovati, potrebno je da budu neovisni, nepristrani i u potpunosti samostalni prilikom planiranja revizije, njenoj provedbi i izražavanju mišljenja. Vrlo je bitno da revizijski odbor svake godine ocijeni neovisnost i objektivnost eksternih revizora uzimajući u obzir važeće zakone i pravila struke. Neovisnost eksternog revizora je komponenta koja je od temeljne važnosti za odgovornost koju revizor ima prema revizijskom odboru i za odgovornost obavljanja same revizije.[60] Neovisnost eksternog revizora mogu narušiti:[61]

- odnosi eksternog revizora i organizacije kojoj se pruža usluga revizija koji proizlaze iz financijskog interesa, zapošljavanja, drugih oblika poslovanja koji nisu revizijske i nerevizijske usluge,
- nerevizijske usluge koje pruža eksterni revizor,
- nepredviđene naknade i provizije,
- rotacija partnera,
- administracija revizijskog odbora o angažmanu eksternog revizora i
- naknade partnerima eksternog revizora.

Revizijski odbor treba donijeti zaključke o neovisnosti eksternog revizora na temelju svih utjecaja ili bilo kakvih usluga koje eksterni revizor obavlja za organizaciju

Revizijski odbor se treba uvjeriti da niti jedan član revizijskog tima nije povezan s poduzećem kako njegova neovisnost ne bi bila ugrožena. Bitno je utvrditi jesu li neki menadžeri u poduzeću bivši zaposlenici revizijske tvrtke kako se time ne bi ugrozila objektivnost revizora.

[59] Soltani, B. (2009) Revizija: međunarodni pristup, op. cit., str. 124.
[60] http://www.corpgov.deloitte.com/site/CanEng/audit-committee/external-audit/independence/ (25.9.2019)
[61] Deloitte&Touche LLP (2010) Audit Committee Resource Guide, op. cit., str. 29.

Također od revizijske kuće odbor ima pravo zatražiti procedure kojima provjeravaju jesu li članovi tima u rodbinskoj vezi s ključnim osobama u poduzeću, posjeduju li dionice, kao i podatke o rotaciji partnera i članova tima koji obavljaju reviziju.

3.2.3. Nadzor efikasnosti rada i praćenje rezultata

Obveza eksternog revizora je kontinuirano izvještavati revizijski odbor, ako je on uspostavljen u poduzeću. Eksterni revizor izvješćuje revizijski odbor o rezultatima financijskih izvještaja i svim drugim relevantnim pitanjima koja proizlaze iz revizijskog angažmana. Revizijski odbor procjenjuje sveukupnu učinkovitost procesa eksterne revizije. Eksterni revizor, u sklopu usluge revizije financijskih izvještaja, oblikuje zaključke i daje preporuke za poboljšanje poslovnih aktivnosti, internih kontrolnih postupaka i procedura u računovodstvenom informacijskom sustavu i izvršnom podsustavu poduzeća. Revizijski odbor treba razmotriti zaključke i preporuke eksternog revizora. Nakon toga, treba zahtijevati od menadžmenta izvješća o tim zahtjevima i tražiti očitovanje o planu akcija u smislu implementacije preporuka, te ispitati da li se prema preporukama prethodne revizije djelovalo. Isto tako, dobro bi bilo da revizijski odbor zatraži od eksternog revizora da izrazi svoje mišljenje o načinu na koji radi revizijski odbor, o sastavu i rasponu revizijskog odbora i iskustvu članova, zatim o odgovorima poduzeća i odbora direktora odnosno nadzornog odbora na preporuke i zahtjeve te o učinkovitosti procesa upravljanja.

Prije početka obavljanja revizije, članovi revizijskog odbora se trebaju sastati s eksternim revizorom kako bi pregledali plan revizije i raspravili o djelokrugu revizije, broju revizora, lokaciji i drugim specifičnim detaljima bitnim za izvršenje ugovorenog posla.

Sarabanes-Oxley zakon zahtijeva da sve revizijske, ali i nerevizijske usluge koje pruža revizorska tvrtka klijentu koji ima revizijski odbor, budu unaprijed odobrene od strane tog odbora. Sukladno odredbama Sarbanes-Oxley zakona revizijska tvrtka treba periodično izvještavati revizijski odbor o:[62]

- svim značajnim računovodstvenim politikama i postupcima njihove primjene
- svim alternativnim postupcima u svezi s financijskim informacijama unutar općeprihvaćenih računovodstvenih načela koji su bili raspravljeni s menadžmentom, te o svim posljedicama primjene takvih alternativa, objavljivanja i postupanja, uključujući i postupak koji preferira revizor,

[62] Tušek, B. (2010) Suradnja revizijskog odbora i eksternog revizora: op. cit., str. 78.

- ostalim oblicima pisane komunikacije između ovlaštene revizijske tvrtke i menadžmenta o svim značajnim pitanjima, kao primjerice pismo menadžmentu, i sl.

Bitno je da revizijski odbor i eksterna revizija komuniciraju tijekom svih faza revizije i da se njihova suradnja temelji na međusobnom uvažavanju.

Revizijski odbor treba pregledati nalaze i preporuke revizora i pobrinuti se da menadžment na njih reagira, odnosno da primjeni promjene u praksi. Revizijski odbor treba kontinuirano pregledavati pismo menadžmentu i također treba nadzirati odgovor menadžmenta na preporuke revizora i brinuti o tome da su prikladni postupci pravovremeno poduzeti.

Revizijski odbor tokom cijele godine prati rad i učinkovitost eksternog revizora, uključujući sve okolnosti koje mogu utjecati na neovisnost i objektivnost. Pri tome razmatra kompetencije revizora, kvalitetu i efikasnost revizije i prikladnost visine naknade u odnosu na veličinu organizacije, kompleksnost i rizike.

3.2.4. Suradnja revizijskog odbora s eksternom revizijom

Suradnja revizijskog odbora s eksternom revizijom bitna je u postizanju objektivnosti i istinitosti financijskih izvještaja te stjecanju povjerenja kod interesno - utjecajnih skupina. Kod suradnje koja se odnosi na područje financijskog izvještavanja, uobičajeno je da se revizijski odbor, eksterni revizor i menadžment sastaju kako bi pregledali i ispitali financijske izvještaje i nalaze revizije, raspravljali o transparentnosti financijskih izvještaja, zatim o prihvatljivosti i kvaliteti usvojenih računovodstvenih politika te o njihovoj agresivnosti ili konzervativnosti u kontekstu cjelokupne poslovne politike poduzeća. Primarni zadatak revizijskog odbora, u suradnji s eksternim revizorom koja se odnosi na područje financijskog izvještavanja, je utvrditi da financijski izvještaji realno i objektivno prikazuju financijski rezultat poduzeća u skladu s usvojenim računovodstvenim politikama i načelima.[63]

Suradnja revizijskog odbora i eksternog revizora koja je vezana za poslovne rizike s kojima se suočava poduzeće i interne kontrolne postupke i procedure koje djeluju preventivno pomaže revizijskom odboru na način da prima dovoljno informacija za razumijevanje rizika koji zahtijevaju posebnu pozornost, te za razumijevanje reakcije i ponašanja menadžmenta spram tih rizika i razumijevanje pristupa eksternog revizora identificiranim rizicima. Revizijski odbor, prije svega, treba utvrditi posjeduje li eksterni revizor sposobnosti da ispravno uoči i

[63] Tomić, A (2011.): Revizijski odbori kao nadzorni mehanizmi korporativnog upravljanja, Specijalistički poslijediplomski rad, Zagreb, Ekonomski fakultet u Zagrebu, str. 60.

identificira područja najznačajnijeg rizika u pogledu financijskog izvještavanja.[64] Revizijski odbor treba zahtijevati od eksternog revizora da ga obavijesti o problemima do kojih može doći u postupku revizije ili o ograničenjima višeg menadžmenta na djelokrug revizije.

Suradnja revizijskog odbora i menadžmenta u području ostalih pitanja u svezi upravljanja obuhvaća sve ono što eksterni revizor primijeti u toku rada, a smatra da bi na to revizijski odbor trebao obratiti pažnju. Pri tome je vrlo bitna konstanta komunikacija između revizijskog odbora i menadžmenta.

U praksi je uobičajena suradnja revizijskog odbora, eksternog revizora i menadžmenta prilikom pregledavanja i ispitivanja financijskih izvještaja i nalaza revizije financijskih izvještaja. Takav suradnja omogućava ispitivanje kvalitete postojećih računovodstvenih politika, o njihovoj agresivnosti ili konzervativnosti u kontekstu cjelokupne poslovne politike poduzeća.[65]

3.3. Nadziranje učinkovitosti sustava internih kontrola

U samim početcima razlog postojanja interne kontrole temeljio se na sprečavanju i otkrivanju prijevara, no s razvojem gospodarstva samo poslovanje i organizacija poduzeća postaju sve složeniji, te se definicije interne kontrole danas sve više proširuju. Interne kontrole su uspostavljene kako bi menadžmentu pružile razumno uvjerenje o postizanju definiranih ciljeva te dale povratnu informaciju o sastavljanju financijskih izvještaja i provođenju zakona u poduzeću.[66] 1992.godine COSO (Odbor pokroviteljskih organizacija) objavljuje dokument poznat pod nazivom Internal Control – Integrated Framework (Interna kontrola – integrirani okvir) kojim je definirana interna kontrola kao „proces, koji uvodi uprava, rukovodstvo i drugi zaposlenici subjekta, koji je razvijen kako bi osigurao razumnu mjeru sigurnosti vezano uz ostvarenje ciljeva.

Za lakše razumijevanje djelokruga i obuhvata sustava internih kontrola potrebno je upoznavanje s elementima sustava internih kontrola. Prema COSO okviru interna kontrola sastoji se od pet međusobno povezanih elemenata:[67]

1. Kontrolno okruženje
2. Procjena rizika
3. Kontrolne aktivnosti

[64] Braiotta Jr, L., et al. (2010) The Audit Committee Handbook 5th Edition, op. cit., str. 6.
[65] Tomić, A: Revizijski odbori kao nadzorni mehanizmi korporativnog upravljanja, Specijalistički poslijediplomski rad, Zagreb, Ekonomski fakultet u Zagrebu, 2011., str. 61.
[66] Internal Control – Integrated Framework, COSO, 1994.

4. Informacije i komunikacije
5. Nadzor

Interna kontrola se definira kao proces kojeg oblikuje uprava poduzeća, viši menadžment i osoblje, sa svrhom stjecanja razumnog uvjerenja o ostvarenju sljedećih ciljeva: 1. pouzdanost financijskih izvještavanja, 2. usklađenost poslovanja sa zakonima i ostalom regulativom, 3. učinkovitost i djelotvornost poslovnih operacija, 4. zaštita imovine.[68] Nadalje, navodeći definicije interne kontrole, dolazi se do zaključka u vezi temeljnih značajki interne kontrole: [69]

- Interna kontrola je *proces*, tj. skup aktivnosti koje su sredstvo za ostvarivanje postavljenih ciljeva;
- Internu kontrolu provode *ljudi* na svim razinama u organizaciji;
- Ne može očekivati osiguranje *apsolutnog uvjerenja* od interne kontrole;
- Interna kontrola je bitna za ostvarivanje postavljenih *ciljeva;*

Iz navedenog, može se zaključiti da je interna kontrola jedan od temeljnih čimbenikom uspješnosti poslovanja poduzeća te da učinkovit sustav internih kontrola značajno doprinosi kvaliteti korporativnog upravljanja.

Revizijski odbor ima odgovornost nadziranja adekvatnosti i učinkovitosti internih kontrolnih postupaka i procedura kao instrumenta upravljanja rizicima što čini analizirajući odgovarajuća izvješća te održavanjem sastanaka i razgovora s menadžmentom, odjelom interne revizije i eksternim revizorom. Posebnu pažnju revizijski odbor posvećuje internim računovodstvenim kontrolama kojima se treba osigurati točnost, valjanost i sveobuhvatnost računovodstvenih evidencija i izvješća te fizička zaštita imovine poduzeća. Kontrole u računovodstvenom informacijskom sustavu utječu na konzistentno provođenje usvojenih računovodstvenih politika, a time i na vjerodostojnost objavljenih financijskih informacija o poslovanju poduzeća.[70]

Revizijski odbor mora ispitati rad internih kontrola i posebnu pažnju usmjeriti na odnos s menadžmentom jer cijeli sustav uvelike ovisi o atmosferi koju menadžment stvara. Iako je sustav internih kontrola osnovan od strane menadžmenta, ne smije se dogoditi situacija u kojoj menadžment svoje odgovornosti vezane za financijske izvještaje prebacuje na interne kontrole. Kao dio svoje nadzorne funkcije revizijski odbor treba utvrditi poštuje li

[68] Tušek, B. i dr. (2014): Interna revizija. Hrvatska zajednica računovođa I financijskih djelatnika, Zagreb, str.57
[69] Tipurić, D. i dr. (2008): Korporativno upravljanje, Sinergija nakladništvo, Zagreb, str.547
[70] Tušek, B. (2007): op. cit., str. 95.

menadžment to pravilo i je li osigurao internim kontrolama sve potrebne uvjete za rad. Iako su interne kontrole velika pomoć menadžmentu, treba istaknuti kako i najuspješnije interne kontrole ne mogu od lošeg menadžmenta stvoriti uspješan menadžment, niti mogu garantirati uspjeh i preživljavanje na tržištu.[71]

Važna je činjenica da postojanje učinkovitog sustava internih kontrola ne garantira da će organizacija poslovati uspješno pa čak ne garantira ni opstanak pojedine organizacije. Sustav internih kontrola služi kao izvor informacija o razvoju i napretku organizacije ali ne može loše menadžere pretvoriti u dobre.

3.4. Nadziranje financijskog izvještavanja

Svi financijski izvještaji trebaju se dati članovima revizijskog odbora na uvid. Revizijski odbor treba ispitati godišnje financijske izvještaje i ocijeniti jesu li potpuni i u skladu s informacijama i saznanjima članova odbora. To se prije svega odnosi na provjeru primjene računovodstvenih politika pri sastavljanju financijskih izvještaja i njihovoj procijeni. Članovi revizijskog odbora moraju razmotriti rizike financijskog izvještavanja koji su prisutni zbog čestih promjena zakonskih propisa, usvajanja novih propisa, posebice računovodstvenih koji se gotovo stalno izmjenjuju.

Za pripremu financijskih izvještaja u skladu sa svim načelima i standardima odgovoran je menadžment. Često se ova uloga pripisuje revizijskom odboru ili eksternom revizoru. Revizijski odbor treba razumjeti i ocijeniti financijske izvještaje i popratne informacije. U središtu komunikacije između revizijskog odbora s menadžmentom i eksternim revizorom, nalazi se ocjena prikladnosti računovodstvenih politika, temeljne procjene i prosudbe i transparentnost financijskih objava.

Odbor bi posebnu pažnju trebao posvetiti složenim ili neuobičajenim transakcijama tijekom obračunskog razdoblja posebno u onim područjima gdje različite pretpostavke i sudovi mogu imati značajan učinak na financijske izvještaje (na primjer dugoročna rezerviranja, akvizicije, vrijednosna usklađenja, sudski sporovi i drugo).[72]

Revizijski odbor treba ocijeniti tretman svih izvanrednih i kompleksnih transakcija, tražiti opravdanje za takve transakcije, saznati učinak takvih transakcija na financijsko stanje, jesu li takve transakcije objavljene u financijskim izvještajima i razloge zbog kojih su nastale. U prevenciji i detekciji prijevara u financijskom izvještavanju revizijski odbor koristi rad

[71] AICPA (2005.) „The Audit Committee Tolkit“, American Institute of Certified Publi Accountants, New York
[72] Tušek B., (2006.) Uloga i zadaci revizijskog odbora, Računovodstvo i financije, broj 10

internih kontrola koje su zadužene za nadziranje financijskog izvještavanja i pritom bi trebao surađivati s internom i eksternom revizijom i menadžmentom.

Revizijski odbor treba procijeniti potpunost, jasnoću i transparentnost financijskih izvještaja. Pri tome mu veliku pomoć pruža menadžment i eksterni revizor, osiguravajući mu potrebne informacije. Revizijski odbor mora biti na oprezu kada su u pitanju neprikladni postupci menadžmenta kao što su npr. upitna porezna priznanja, neuobičajene odgode troškova, zloupotrebe imovine itd. Upotreba računovodstvenih standarda pri sastavljanju financijskih izvještaja nije u mogućnosti stvaranja financijskih izvještaja koji će ponuditi samo jedan odgovor već se često stvara niz različitih rješenja. Također, članovi revizijskog odbora moraju biti svjesni opasnosti potencijalnih prijevara vezanih za financijsko izvještavanje.

Članovi revizijskog odbora moraju razmotriti rizike financijskog izvještavanja koji su posebno prisutni u uvjetima čestih promjena zakonskih propisa i usvajanja novih, posebice računovodstvenih, zatim česte fluktuacije zaposlenih, uvođenja novih proizvodnih i informacijskih tehnologija i sl. Čak i ako su procjene pažljivo provedene, s vremena na vrijeme potrebno je provesti reviziju. Provedba navedene revizije temelji se na novom razvoju, iskustvu ili novim informacijama.

3.5. Nadziranje upravljanja rizicima

Danas je svako poduzeće suočeno s mnogobrojnim rizicima koji mu prijete a koji mogu biti iz unutarnjeg ili vanjskog okruženja poduzeća. Odgovornosti revizijskog odbora uključuje kontrolu i upravljanje tim rizicima. Ključna aktivnost internog revizora je procjena rizika. Posljednjih godina, zbog sve veće nestabilnosti i složenosti okoline u kojoj poduzeće djeluje, sve se više ističe uloga i značenje koncepta rizika. Koncept rizika igra značajnu ulogu u cjelokupnom angažmanu internog revizora u pojedinoj organizaciji. Potrebno je uspostaviti strategiju upravljanja rizicima kako bi organizacija prilagodila svoje aktivnosti i smanjila razinu prijetnji ostvarenju ciljeva organizacije.

Primarna zadaća revizijskog odbora je kontrola i upravljanje rizicima financijskog izvještavanja u kontekstu nadziranja rizika, no danas je potrebno u obzir uzeti i druge rizike poput poslovnih, strateških, operativnih, reputacijskih i pravnih koji mogu ugroziti poslovanje poduzeća. Ključno je prepoznati rizike jer je to preduvjet za poduzimanje daljnjih koraka. Posebnu pozornost treba staviti na upravljanje poslovnim rizicima koji se javljaju prilikom planiranja i donošenja poslovnih odluka.

Upravljanje rizicima predstavlja proces koji uključuje više aktivnosti:[73]

- identificiranje rizika povezanih s pojedinim poslovnim ciljevima,
- procjenjivanje rizika u smislu vjerojatnosti, značajnosti i vremena njihova nastanka te vrednovanja potencijalnih posljedica i, povezano s tim, utvrđivanja prioritetnih rizika,
- odlučivanje o tome kako postupati s identificiranim rizicima i
- nadziranje

Revizijskom odboru pri nadgledanju rizika pomaže rad internih kontrola i interne revizije. Njima postavlja pitanja kako bi utvrdio uzimaju li se u obzir svi vanjski i unutarnji rizici koji prijete organizaciji, te postoji li plan za smanjenje rizika od pogrešnog iskazivanja financijskih podataka.

Posebno je važna uloga revizijskog odbora u kontekstu upravljanja korporativnim rizicima (ERM – Enterprise Risk Management). ERM je prema COSO-u definiran kao proces osmišljen za uočavanje događaja koji bi mogli predstavljati prijetnju za poduzeće i služi za upravljanje rizicima, odnosno njihovo držanje pod kontrolom.[74] Situacija u kojoj poduzeća u želji za većim profitom postavljaju prag tolerancije za rizike previsoko jedan je od primjera kada je ERM potreban. ERM predstavlja strukturirani pristup upravljanju rizicima koji je orijentiran na budućnost i pomaže u pronalaženju novih načina upravljanja, optimizira rizik i kontrolira takozvani „apetit za rizikom“ kako se poduzeća ne bi našla u rizičnim poslovima i situacijama koje predstavljaju preveliko financijsko opterećenje za njih.

Zbog izloženosti turbulentnim promjenama u okruženju, mehanizmi za upravljanje rizicima često se moraju mijenjati i prilagođavati novonastalim uvjetima i moraju obuhvatiti nove specijalne rizike koji se konstantno javljaju. To direktno utječe i na posao revizijskog odbora koji treba biti upoznat sa svim rizicima koji utječu na poslovanje poduzeća. Poželjno je da revizijski odbor periodički vrši procjenu rizika koji imaju najveći utjecaj na poduzeće i povezuje ih s menadžerima koji su za njih odgovorni.[75]

3.6. Provjera primjene zakonskih odredbi i regulative

Revizijski odbor treba usvojiti nadzorne mehanizme za praćenje usklađenosti sa zakonima i propisima koji mogu imati financijski učinak na organizaciju. Za korporacije je veoma važno da njihovi zaposlenici u svakodnevnom poslovanju slijede zakonske regulative. Postoje

[73] Tušek, B. i L. Žager (2006.) Revizija. Zagreb, HZRiFD, str.326.

[74] A culture of risk, Tone at the top, Issue 46, IIA, 2010.

[75] Deloitte Toolkit

mnoge zainteresirane strane poput države, financijskih institucija, investitora i javnosti koje pomno promatraju provode li poduzeća sve zakone i posluju li u skladu sa standardima. Jasno postavljeni standardi, zakoni i smjernice za prihvatljivo poslovno i etično ponašanje pomažu u uspostavljanje klime koja potiče točno i objektivno financijsko izvještavanje te osjećaj odgovornosti među zaposlenima.[76]

Revizijski odbor je tako dobio zadaću utvrditi pridržava li se organizacija svih zakonskih propisa. Informacije dobiva već kroz suradnju s internom revizijom i internim kontrolama, a sva pravna pitanja koja se pojave trebao bi raspraviti s menadžmentom.[77]

Revizijski odbor treba održavati periodične sastanke s pravnim savjetnicima kako bi razmotrio sve okolnosti koje mogu značajno utjecati na organizaciju i financijsko izvještavanje. Posljednjih godina raste spoznaja o važnosti ugleda odnosno reputacije u određivanju vrijednosti poduzeća. Velika pozornost posvećuje se usvajanju etičkih programa te sve više revizijskih odbora ima usvojene etičke kodekse koji služe kao smjernica za usvajanje prihvatljive poslovne prakse. Uz to, revizijski odbor bi se trebao uvjeriti je li poslovna praksa korporacije u skladu s etičkim standardima. Bitno je utvrditi postoji li kodeks etike u pisanom obliku i jesu li zaposlenici upoznati s njegovim sadržajem. Revizijski odbor treba postaviti pitanje je li menadžment odaslao pravi signal o očekivanom ponašanju i vrijednostima koje korporacija zastupa. Dužnost je menadžmenta osigurati da kodeks zaživi među zaposlenicima i pružiti im uzor vlastitim ponašanjem.

„Etički kodeks Instituta internih revizora (IIA) utvrđuje standarde ponašanja članova Instituta internih revizora kako bi djelotvorno ispunili svoje odgovornosti. Etički kodeks traži visoke standarde poštenja, objektivnosti, marljivosti i lojalnosti.“[78]

Neke organizacije javno objavljuju svoje kodekse kao bi interesne skupine kao što su kupci, dobavljači i ostalo pučanstvo informirali o standardima koje primjenjuju u svom poslovanju i prema kojima ocjenjuju svoje poslovanje.

Sve više pozornosti o kojoj bi revizijski odbor trebao voditi računa je zaštita okoliša i donošenje novih zakona koji uvode velike promjene u proizvodne procese i dosadašnji način poslovanja. Iz tog razloga je provjera pridržavanja zakona postala bitan element korporativnog upravljanja i u interesu je svakog poduzeća da tome posveti posebnu pozornost.

[76] PWC (1999): Audit Committees – Good practices for meeting market expectations, PWC, str. 33., prema Sever Mališ, S., Tušek, B., Žager, L. (2012): Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb. str 394.
[77] Soltani B., (2010.) Revizija: međunarodni pristup, Mate
[78] Institut internih revizora Velike Britanije, (1998.), Standardi i smjernice za stručno obavljanje interne revizije

4. PREGLED REZULTATA PROVEDENIH EMPIRIJSKIH ISTRAŽIVANJA O DJELOVANJU REVIZIJSKOG ODBORA

U ovom poglavlju rada obrađuju se relevantni aspekti odnosa i povezanosti između revizijskog odbora i aktivnosti interne revizije s posebnim osvrtom na postojeće stanje i izazove u odabranim zemljama Europe i svijeta polazeći pri tome od rezultata provedenih empirijskog istraživanja. U pregledu odabranih empirijskih istraživanja korišteni su sekundarni podaci i rezultati provedenih istraživanja o djelovanju revizijskog odbora i interne revizije.

4.1. Empirijska istraživanja o djelovanju revizijskog odbora u Europi

4.1.1. Empirijsko istraživanje provedeno u Republici Hrvatskoj

Istraživanje stanja interne revizije u Hrvatskoj – istraživanje tržišta u 2012. godini provedeno je od strane PricewaterhouseCoopersa i Hrvatskog instituta internih revizora te su u njemu sudjelovale 74 tvrtke ili organizacije i 130 internih revizora iz Hrvatske. Svi sudionici konferencije dobili su anonimni upitnik. Istraživanje je provedeno isključivo u papirnatom obliku, a popunjeni upitnici ispitanika prikupljeni su u posebnoj glasačkoj kutiji, kako bi rezultati istraživanja bili vjerodostojni. Ukoliko upitnici nisu bili u potpunosti ispunjeni ili rukopis ispitanika nije bio čitak, takvi upitnici (djelomično ili u potpunosti) nisu bili uključeni u rezultate istraživanja. Kao temelj istraživanja dobiveno je 66 popunjenih upitnika.

Istraživanje je oblikovano na način da pokrije kvalitativne i kvantitativne aspekte interne revizije u Hrvatskoj, a da se istovremeno provede neovisna analiza ključnih trendova i pitanja unutar struke interne revizije. Rezultati istraživanja omogućili su hrvatskim tvrtkama usporedbu s drugim sličnim tvrtkama. Ovim istraživanjem smatra se da će se moći prepoznati

najbolje prakse kao i područja za poboljšanje, te pomoći internim revizorima pripremiti se za buduće izazove.

Prema istraživanju stanja interne revizije u Hrvatskoj – istraživanje tržišta u 2012. godini kojeg su proveli PricewaterhouseCoopers i Hrvatski institut internih revizora, interni revizori najčešće su odgovorni izvršnom menadžmentu (predsjedniku uprave, generalnom direktoru i/ili upravi). U financijskom sektoru, 38% internih revizora odgovorno je nadzornom odboru, dok je 42% internih revizora također odgovorno revizijskom odboru. Uočen je negativan trend u postotku internih revizora koji su odgovorni revizijskom odboru u odnosu na istraživanje iz 2009. godine. S druge strane, u razdoblju od 2009 do 2012. godine u sektoru ostalih može se uočiti porast broja direktora interne revizije (14%) koji su odgovorni Revizijskom odboru.[79]

Prema rezultatima istraživanja stanja interne revizije u Hrvatskoj kojeg su 2012. godine proveli Price i Hrvatski institut internih revizora (HIIR), na pitanje smatrate li da interna revizija ima odgovarajući status u vašoj organizaciji u obliku potpore unutar organizacije dobiveni su sljedeći rezultati: 60% ispitanika je odgovorilo potvrdno, dok je preostalih 40% internih revizora odgovorilo da nemaju odgovarajući status u organizaciji. U sektoru financijskih usluga postotak onih koji smatraju da interna revizija ima odgovarajući status očekivano je visok (81%). S druge strane prema rezultatima ovog istraživanja samo 48% internih revizora u državnim tijelima i javnoj upravi navodi da je njihov status prikladan, dok je prema rezultatima istog istraživanja koje je provedeno 2009. godine taj postotak bio 67%. Uz to, u sektoru ostalih u 2012. godini u odnosu na 2009. godinu zabilježen je pad onih internih revizora koji su mišljenja da je njihov status unutar organizacije prikladan. Naime, takvih je u sektoru ostalih bilo 75% u 2009. godini dok ih je u 2012. godini 52%.[80]

Po pitanju imenovanja glavnog internog revizora, 6% revizijskih odbora ima potpunu odgovornost za izbor glavnog internog revizora, 41% revizijskih odbora ima zajedničku

[79] Tušek, B., (2015): Odnos između revizijskog odbora i interne revizije – postojeće stanje i izazovi u hrvatskim poduzećima, Zbornik Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru, str. 302., citirano prema PricewaterhouseCoopers (2012.) Stanje interne revizije u Hrvatskoj: Istraživanje tržišta u 2012., Hrvatski institut internih revizora, Zagreb.

[80] Tušek, B., (2015): Odnos između revizijskog odbora i interne revizije – postojeće stanje i izazovi u hrvatskim poduzećima, Zbornik Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru, str. 303., citirano prema PricewaterhouseCoopers (2012.) Stanje interne revizije u Hrvatskoj: Istraživanje tržišta u 2012., Hrvatski institut internih revizora, Zagreb.

odgovornost s menadžmentom dok 53% (većina) revizijskih odbora odobrava, odnosno potvrđuje menadžmentov izbor glavnog internog revizora.[81]

Na pitanje koja je učestalost komunikacije internog revizora s upravom, financijskim direktorom, direktorima poslovnih jedinica, nadzornim odborom, revizijskim odborom te eksternim revizorima dobiveni su zanimljivi rezultati. U sektoru financijskih usluga, interni revizori imaju čestu komunikaciju (10 i više susreta godišnje) s upravom (58%), financijskim direktorom (56%) i direktorima poslovnih jedinica (65%). Komunikacija s revizijskim odborom je povremena (4 do 10 susreta godišnje) za 69% ispitanika, a puno rjeđa (manje od 4 susreta godišnje) s Nadzornim odborom (54%) i s eksternim revizorima (59%). U sektoru ostalih, interni revizori imaju čestu komunikaciju (više od 10 susreta godišnje) s Upravom (67%). Komunikacija s financijskim direktorom (47%), direktorima poslovnih jedinica (47%) i nadzornim odborom (43%) je povremena (4 do 10 susreta godišnje), a puno rjeđa (manje od 4 susreta godišnje) s revizijskim odborom (70%) i s eksternim revizorima (86%).[82]

Na pitanje što je najveći problem u radu internih revizora najveći broj odgovora (36%) odnosi se na nedovoljnu komunikaciju između funkcije interne revizije i interesnih skupina (višeg menadžmenta, uprave i nadzornog odbora). U sektoru državnih tijela i javne uprave te u sektoru ostalih, gotovo polovina ispitanika (48%) najvećim problemom smatra nedovoljnu komunikaciju između interne revizije i ključnih nositelja interesa. Međutim, u financijskom sektoru ovaj problem nije toliko istaknut (14%).[83]

Nedovoljna usredotočenost na ključne poslovne rizike i probleme jedan je od najvećih problema kojeg su istaknuli ispitanici u istraživanju stanja interne revizije u Republici Hrvatskoj kojeg su 2012. godine proveli PricewaterhouseCoopers i Hrvatski institut internih revizora. U sektoru financijskih usluga, još jedan problem kojeg su utvrdili interni revizori (25%) je nedovoljna usredotočenost na ključne poslovne rizike i probleme. U državnom

[81] Tušek, B., (2015): Odnos između revizijskog odbora i interne revizije – postojeće stanje i izazovi u hrvatskim poduzećima, Zbornik Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru, str. 304., citirano prema PricewaterhouseCoopers (2012.) Stanje interne revizije u Hrvatskoj: Istraživanje tržišta u 2012., Hrvatski institut internih revizora, Zagreb.

[82] Tušek, B., (2015): Odnos između revizijskog odbora i interne revizije – postojeće stanje i izazovi u hrvatskim poduzećima, Zbornik Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru, str. 306., citirano prema PricewaterhouseCoopers (2012.) Stanje interne revizije u Hrvatskoj: Istraživanje tržišta u 2012., Hrvatski institut internih revizora, Zagreb.

[83] Tušek, B., (2015): Odnos između revizijskog odbora i interne revizije – postojeće stanje i izazovi u hrvatskim poduzećima, Zbornik Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru, str. 306., citirano prema PricewaterhouseCoopers (2012.) Stanje interne revizije u Hrvatskoj: Istraživanje tržišta u 2012., Hrvatski institut internih revizora, Zagreb.

sektoru, ispitanici (33%) također su to naveli kao jedan od najvećih problema. U kontekstu procjene rizika i planiranja interne revizije, prema rezultatima navedenog istraživanja, unutar ciklusa jednog revizijskog projekta, interna revizija posvećuje planiranju revizije 24% vremena, terenskom projektnom radu čak 50% vremena te izvještavanju (do trenutka izdavanja konačnog izvješća) 26% vremena. Dobiveni rezultati o posvećenosti planiranju ne pokazuju potpunu usklađenost aktualne prakse u Republici Hrvatskoj s najboljom praksom i iskustvima zemalja razvijene profesije interne revizije i korporativnog upravljanja.[84]

Prema istraživanju vidljiv je trend smanjenja budžeta za internu reviziju. Uz to, prema rezultatima navedenog istraživanja, 27% ispitanika smatra glavnim problemom u radu interne revizije nedostatak sposobnog stručnog osoblja, 16% ispitanika kao glavni problem u radu navodi nedovoljno korištenje informacijske tehnologije te 13% njih nedostatak odgovarajućeg budžeta. U kontekstu veličine odjela interne Republici Hrvatskoj iz 2012. godine, većina odjela interne revizije su mali odjeli. Odjeli interne revizije u sektoru državnih tijela i javne uprave imaju većinom jednog do tri revizora (74%), dok u sektoru ostalih većina odjela je nešto malo

veća i ima do šest revizora (68%). U sektoru financijskih usluga imaju uglavnom pet ili više revizora u odjelima za internu reviziju.[85]

Prema rezultatima istraživanja stanja interne revizije u Hrvatskoj iz 2012. godine kojeg su proveli PricewaterhouseCoopers i Hrvatski institut internih revizora, interni revizori u Republici Hrvatskoj su svojim revizijskim i savjetodavnim angažmanima usmjereni na sljedeća područja[86]: provjera internih kontrola (95%), revizija usklađenosti sa zakonima i propisima (92%), unaprjeđenje poslovnih procesa (85%), transakcije i financijska revizija (68%), procjena i upravljanje rizicima (54%), interno savjetovanje o operativnim pitanjima (51%), otkrivanje prijevara (31%), ostalo (3%)

[84] Tušek, B., (2015): Odnos između revizijskog odbora i interne revizije – postojeće stanje i izazovi u hrvatskim poduzećima, Zbornik Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru, str. 308., citirano prema PricewaterhouseCoopers (2012.) Stanje interne revizije u Hrvatskoj: Istraživanje tržišta u 2012., Hrvatski institut internih revizora, Zagreb.

[85] Tušek, B., (2015): Odnos između revizijskog odbora i interne revizije – postojeće stanje i izazovi u hrvatskim poduzećima, Zbornik Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru, str. 311., citirano prema PricewaterhouseCoopers (2012.) Stanje interne revizije u Hrvatskoj: Istraživanje tržišta u 2012., Hrvatski institut internih revizora, Zagreb.

[86] Tušek, B., (2015): Odnos između revizijskog odbora i interne revizije – postojeće stanje i izazovi u hrvatskim poduzećima, Zbornik Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru, str. 315., citirano prema PricewaterhouseCoopers (2012.) Stanje interne revizije u Hrvatskoj: Istraživanje tržišta u 2012., Hrvatski institut internih revizora, Zagreb.

Naime, prema dobivenim rezultatima, 40% resursa interna revizija tijekom godine usmjerava reviziji operativnog poslovanja, 24% reviziji usklađenosti, zatim 14% resursa internom savjetovanju i 12% revizijama na temelju financijskih rizika. Manji postotak resursa (10%) posvećen je reviziji informacijskih tehnologija što sasvim sigurno, s obzirom na rizike u tom području, nije zadovoljavajuće.[87] U ovom su radu predočeni neki najznačajniji aspekti odnosa između revizijskog odbora i funkcije interne revizije. Postojeće stanje tog odnosa u Republici Hrvatskoj, ali i u zemljama razvijene profesije interne revizije i korporativnog upravljanja, eksplicirano je korištenjem sekundarnih podataka i rezultata odabranih recentnih istraživanja u tom području.

Još jedno empirijsko istraživanje provedeno je 2013. godine u Republici Hrvatskoj. Empirijsko istraživanje temeljeno na upitniku provedeno je na uzorku internih revizora i članova revizijskog odbora. Anketiranje je provedeno na uzorku od ukupno 65 ispitanika. Anketni upitnici za interne revizore sastojali su se od ukupno 28 pitanja, dok za članove revizijskog odbora anketni upitnici sastojali su se od ukupno 25 pitanja. Cilj ovog istraživanja bio je identificirati i analizirati temeljna obilježja postojećeg stanja u odnosima funkcije interne revizije i revizijskog odbora kao mehanizmima korporativnog upravljanja u Republici Hrvatskoj, te ispitati interne revizore i članove revizijskog odbora o nekim najznačajnijim aspektima navedenog odnosa.

Od ukupno 65 sudionika istraživanja 34 njih ili 52,3% činili su interni revizori dok su ostalih 31 ili 47,7% bili članovi revizijskog odbora u različitim statusima unutar revizijskog odbora, od predsjednika, zamjenika predsjednika. Istraživanjem su obuhvaćena poduzeća iz više djelatnosti. Pri tome najveći broj ispitanika iz uzorka, njih 21 ili 32,3% iz djelatnosti financijskog posredovanja, dok su ostali ispitanici, njih 44 ili 67,7% iz ostalih djelatnosti. Rezultati obrade prikupljenih anketnih upitnika govore o sljedećoj strukturi ispitanika prema broju zaposlenih, 6,2% (4) ispitanika iz uzorka je zaposleno u poduzećima do 50 zaposlenih, 7,7% (5) ispitanika iz uzorka je zaposleno u poduzećima koja zapošljavaju od 51-200 zaposlenika, 20% (13) ispitanika iz uzorka radi u poduzećima koja imaju od 201-500

[87] Tušek, B., (2015): Odnos između revizijskog odbora i interne revizije – postojeće stanje i izazovi u hrvatskim poduzećima, Zbornik Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru, str. 315., citirano prema PricewaterhouseCoopers (2012.) Stanje interne revizije u Hrvatskoj: Istraživanje tržišta u 2012., Hrvatski institut internih revizora, Zagreb.

zaposlenih i najveći broj njih 43 ili 66,2% zaposleno je u poduzećima sa više od 500 zaposlenih.[88]

Ispitanici iz uzorka, interni revizori i članovi revizijskog odbora, ocijenili su postojeće stanje ocjenama od 1-5. Kao što je vidljivo od ukupno 34 interna revizora iz uzoraka njih 11 (32%), odnosno od ukupno 31 člana revizijskog odbora njih 11 (35%) ocjenjuje vrlo dobrim komunikacije između interne revizije i revizijskog odbora. Na razini ukupnog broja ispitanika iz uzorka, odnosno ukupno 65 ispitanika koji pripadaju skupini internih revizora i članova revizijskih odbora, njih 39 (60%) ocjenjuje kvalitetu komunikacije među njima u rasponu od vrlo dobre do izvrsne kvalitete komunikacije. Ipak zanimljivo je da preostalih 40% svih ispitanika iz uzorka (ili 26 ispitanika od ukupno njih 65) ocjenjuje kvaliteti komunikacije između interne revizije i revizijskog odbora u rasponu od činjenice da nema nikakve komunikacije do prosječne komunikacije. U dobivenim odgovorima ispitanika na pitanje o tome u kojima od ključnih aktivnosti revizijskog odbora sam odjel interne revizije u poduzeću osigurava odgovarajuće podloge za ostvarivanje tih zadaća, odnosno djelokruga rada revizijskog odbora, mogu se uočiti i neke razlike među skupinama ispitanika iz uzorka. Na ovo pitanje ispitanici iz uzorka mogli su zaokružiti više odgovora. Interni revizori su najveći broj odgovora dodijelili aktivnosti nadziranja adekvatnosti i učinkovitosti sustava internih kontrola (30%), zatim aktivnosti praćenja učinkovitosti sustava upravljanja rizicima (24%) te odmah nakon toga aktivnosti nadziranja primjene zakonskih propisa i regulative (21%). Manji broj odgovora internih revizora dodijeljen je aktivnosti praćenja proces financijskog izvještavanja (10%) i aktivnosti nadgledanja procesa eksterne i interne revizije (15%). S druge strane, gledajući odgovore o postojećem stanju koje su dali članovi revizijskih odbora, veći broj odgovora u odnosu na interne revizore, dodijeljen je aktivnosti praćenja procesa financijskog izvještavanja (20%) te aktivnosti nadgledanja procesa eksterne i interne revizije (19%).[89]

Na pitanje prisustvuje li glavni interni revizor sastancima revizijskog odbora koji su vezani uz odgovornosti revizijskog odbora za nadzor nad financijskim izvještavanjem, sustavom internih kontrola i upravljanja rizicima, najveći broj ispitanika, internih revizora i članova revizijskih odbora, odgovorilo je da glavni interni revizor redovito prisustvuje (50% internih revizora i 52% članova revizijskih odbora), odnosno da glavni interni revizor ponekad

[88] Tušek, B., (2014.): Interakcija interne revizije s revizijskim odborom – empirijsko istraživanje u hrvatskim poduzećima, Ekonomski fakultet, Interna revizija i kontrola 17. savjetovanje, Zagreb, str. 70.
[89] Tušek, B., (2014.): Interakcija interne revizije s revizijskim odborom – empirijsko istraživanje u hrvatskim poduzećima, Ekonomski fakultet, Interna revizija i kontrola 17. savjetovanje, Zagreb, str. 71.

prisustvuje (32% internih revizora i 35% članova revizijskih odbora) sastancima revizijskog odbora. Ipak treba uočiti i to da je dio ispitanika, 18% internih revizora i 13% članova revizijskih odbora odgovorilo da glavni interni revizor ne prisustvuje tim sastancima.

Jedno od pitanja u anketnom upitniku bilo je i dostavlja li odjel interne revizije društva izravno revizijskom odboru priopćenja (u obliku izvješća, sažetaka ili slično) o revizijskim nalazima, preporukama i rezultatima rada interne revizije. Iz dobivenih odgovora vidljivo je da većina, odnosno 68% internih revizora uvijek dostavlja, odnosno 61% članova revizijskih odbora uvijek zaprima priopćenja (u obliku izvješća, sažetaka ili sl.) o revizijskim nalazima, preporukama i rezultatima rada interne revizije. Nadalje, od 34 interna revizora njih 7 (21%) je odgovorilo da to čini ponekad, odnosno od 31 člana revizijskog odbora njih 9 (29%) je odgovorila da im interna revizija ponekad dostavlja izravno priopćenja o revizijskim nalazima i preporukama.[90]

Izuzetno važno pitanje odnosa interne revizije i revizijskog odbora u nekoj organizaciji je pitanje traži li revizijski odbor povratnu informaciju od odjela interne revizije o reakcijama i postupcima menadžmenta na nalaze i preporuke odjelu interne revizije. Povezano s tim, od ukupno 31 člana revizijskog odbora njih 16 (52%) uvijek traži povratnu informaciju, zatim njih 12 (39%) ponekad traži povratnu informaciju, dok preostalih 3 (10%) nikada na traži povratnu informaciju od odjela interne revizije i reakcijama menadžmenta na nalaze i preporuke internog revizora.

Rezultati provedenog istraživanja u hrvatskim poduzećima o tome dostavlja li odjel interne revizije izravno revizijskom odboru procjenu rizika i povezani plan interne revizije. Prema odgovorima internih revizora 76% (26) uvijek dostavlja izravno procjenu rizika i povezani plan interne revizije revizijskom odboru, 12% (4) to čini ponekad, dok to nikada ne čini 12% (4) internih revizora. Zanimljivi odgovori na ovo pitanje prikupljeni su od druge skupine ispitanika iz uzorka u ovom istraživanju, tj. od članova revizijskog odbora. Naime, na pitanje dostavlja li izravno odjel interne revizije društva u kojemu ste član revizijskog odbora procjenu rizika i povezani plan interne revizije 19 (61%) članova revizijskog odbora odgovorilo je uvijek, njih 3 (10%) ponekad i čak 8 (26%) nikada. Interesantno je istražiti u kojoj mjeri odjel interne revizije koristi informacije dobivene od revizijskog odbora prilikom razvijanja plana interne revizije. Od ukupno 34 interna revizora iz uzorka njih 17 (50%) uvijek koristi informacije dobivene od revizijskog odbora prilikom razvijanja plana interne

[90] Tušek, B., (2014.): Interakcija interne revizije s revizijskim odborom – empirijsko istraživanje u hrvatskim poduzećima, Ekonomski fakultet, Interna revizija i kontrola 17. savjetovanje, Zagreb, str 73.

revizije, nadalje 9 (26%) ih koristi ponekad, dok njih 6 ili 18% nikada ne koristi informacije dobivene od revizijskog odbora na procjenu rizika i razvijanje plana interne revizije. S druge strane, prema dobivenim odgovorima od članova revizijskih odbora na ovo pitanje, njih 22 (71%) je odgovorilo da interna revizija uvijek koristi informacije dobivene od revizijskog odbora za procjenu rizika i razvijanje povezanog plana interne revizije, zatim njih 8 (26%) da interna revizija te informacije koristi ponekad.[91]

Jedno od pitanja u anketnom upitniku bilo je da li se u odjelu interne revizije formalno utvrđene ovlasti i odgovornosti interne revizije, u obliku pravilnika ili povelje o internoj reviziji, povremeno pregledavaju i po potrebi mijenjaju, a promjene dostavljaju revizijskom odboru na odobrenje. Ovo pitanje bilo je upućeno internim revizorima i članovima revizijskih odbora te su dobiveni različiti odgovori. Naime, većina od ukupno 34 interna revizora, odnosno njih 85% (29) odgovorilo je potvrdno, dok je 12% (4) odgovorilo da se povelja o internoj reviziji povremeno ne pregledava i po potrebi ne mijenja, a promjene se ne dostavljaju na odobrenje revizijskom odboru, dok je jedan ispitanik odgovorio da mu to nije poznato. S druge srane, od ukupno 31 člana revizijskog odbora njih 58% (18) odgovorilo je na ovo pitanje potvrdno, dok je njih 35% (11) odgovorilo da se u praksi povremeno povelja o internoj reviziji ne pregledava i po potrebi mijenja te promjene dostavljaju revizijskom odboru na odobrenje. Ako se analiza provodi na razini ukupnog broja ispitanika provedenog istraživanja, od ukupno 65 ispitanika njih 34 ili 52,3% je odgovorila da prema postojećem stanju u postupku izbora i zapošljavanja internog revizora nije uključen revizijski odbor, primjerice davanjem suglasnosti ili mišljenja na izbor kojeg provodi uprava, neposrednim imenovanjem i na neki drugi način. Ako se tome doda da je od ukupno 65 ispitanika njih 9 ili 13,8% izjavilo da im to uopće nije poznato, jasno je da aktualna praksa u hrvatskim poduzećima nije u skladu sa zahtjevima obvezujućih standarda interne revizije.[92]

Bilo je potrebno istražiti u kojoj mjeri odjel interne revizije održava kontinuiranu komunikaciju u dijalog s revizijskim odborom vezano uz primjerenost i dostatnost revizijskih resursa neophodnih za ostvarivanje uloge i zadataka odjela interne revizije u hrvatskim poduzećima. Od ukupno 34 interna revizora njih tek nešto više od jedne trećine ili 35%, odnosno od ukupno 31 člana revizijskih odbora tek gotovo jedna trećina ili 32%, uvijek održava komunikaciju u dijalog s revizijskim odborom vezano uz primjerenost revizijskih

[91] Tušek, B., (2014.): Interakcija interne revizije s revizijskim odborom – empirijsko istraživanje u hrvatskim poduzećima, Ekonomski fakultet, Interna revizija i kontrola 17. savjetovanje, Zagreb, str. 75.
[92] Tušek, B., (2014.): Interakcija interne revizije s revizijskim odborom – empirijsko istraživanje u hrvatskim poduzećima, Ekonomski fakultet, Interna revizija i kontrola 17. savjetovanje, Zagreb, str. 77.

resursa. Najveći broj internih revizora i članova revizijskih odbora obuhvaćenih istraživanjem, točnije 44% internih revizora i 35% članova revizijskih odbora, ponekad održava takvu komunikaciju u dijalog, dok 15% internih revizora i 29% članova revizijskih odbora komunikaciju i dijalog o dostatnosti revizijskih resursa ne održava nikada s odjelom interne revizije.[93]

Na pitanje sudjeluje li revizijski odbor vašeg društva u aktivnostima planiranja kontinuiranog profesionalnog razvoja osoblja odjela interne revizije u vašem društvu, 71% internih revizora, odnosno 58% članova revizijskih odbora odgovorilo je da revizijski odbor ne sudjeluje u tim aktivnostima, dok je tek 21% internih revizora i 35% članova revizijskih odbora odgovorila da revizijski odbor u tim aktivnostima sudjeluje. Konačno, 9% internih revizora, odnosno 6% članova revizijskih odbora odgovorilo je da ne zna sudjeluje li revizijski odbor u tim aktivnostima.

Dosadašnja iskustva u razvoju funkcije interne revizije i djelovanju revizijskih odbora u hrvatskim poduzećima pokazuju mnoge pozitivne rezultate, no istodobno prisutne su i brojne teškoće te ograničavajući čimbenici kao što su pasivnost i nerazumijevanje upravljačkih struktura, neadekvatnost upravljačkog procesa te izostanak racionalnog poslovnog odlučivanja, neodgovornost u aktivnostima nadziranja poslovanja poduzeća kao i neusklađenost normativnog okvira sa zahtjevima moderne interne revizije i djelovanja revizijskih odbora.

4.1.2. Empirijsko istraživanje provedeno u Srbiji

Empirijsko istraživanje provedeno je na uzorku od 214 poduzeća. Anketa je poslan osobama zaposlenima u računovodstvu, ali i odgovornim zaposlenicima za provođenje upravljanja i nadzora nad poslovnim aktivnostima u poduzeću. Upitnici su osobno dostavljeni ispitanicima. Istraživanje je provedeno sredinom 2011. godine. Upitnici su sadržavali zatvoreni tip pitanja i ponuđeni su s jednim ili više odgovora. Od ukupnog broja ispunjenih upitnika bilo je 14 pogrešno ispunjenih upitnika koji su uklonjeni iz daljnje analize. Rezultati ankete temelje se na ispravno ispunjeni upitnici, tako da je veličina uzorka 200 poduzeća.

Ovo empirijsko istraživanje ima za cilj ukazati na stupanj razvoja interne revizije, percepcije revizora na zadatke i odgovornosti internih revizora, te postoji li veza između veličine tvrtke i

[93] Tušek, B., (2014.): Interakcija interne revizije s revizijskim odborom – empirijsko istraživanje u hrvatskim poduzećima, Ekonomski fakultet, Interna revizija i kontrola 17. savjetovanje, Zagreb, str. 81.

njezinog pravnog oblika s jedne strane i odgovornosti interne revizije s druge strane. Ovo istraživanje provedeno je u Republici Srbiji u velikim i srednjim kompanijama.

Ciljevi istraživanja bili su:

1. utvrditi postoji li unutarnja revizija u trgovačkim društvima u Republici Srbija, i ako da, kako se organizira i koji su joj zadaci i odgovornosti, i
2. utvrditi postoji li veza između pravnog oblika a tvrtku s jedne strane, te upravnog odbora, nadzornog odbora i skupštine dioničara o kojoj unutarnji revizor izvještava s druge strane.

Od 200 anketiranih tvrtki, 60% je srednjih poduzeća. Što se tiče pravnog oblika, većina ispitanih društva su društva s ograničenom odgovornošću. Od 200 anketiranih tvrtki 93 (46%) su društva s ograničenom odgovornošću, 64 (32%) dionička društva, a 43 (22%) su ostali pravni oblici (udruženja).

Prema rezultatima istraživanja utvrđeno je da od ukupnog broja (200) anketiranih tvrtki njih 159 (79%) ima organiziranu internu reviziju, dok 41 (21%) nema. Od 159 tvrtki s organiziranom internom revizijom 91 poduzeće je srednje veličine, a 68 su velika poduzeća, dok kod 41 poduzeće koje nema organiziranu internu reviziju 30 su srednja, a 11 velika poduzeća. 41 poduzeće koje nemaju organiziranu internu reviziju bila su isključena iz uzorka istraživanja, pa se zaključci o organizaciji, zadacima i odgovornosti unutarnjih revizora izvlače iz uzorka 159 poduzeća koja imaju organiziranu internu reviziju.[94]

Istraživanje obuhvaća sljedeća pitanja: 1.Kakva je organizacijska pozicija interne revizije u trgovačkim društvima u Republici Srbiji?, Koji su zadaci interne revizije u kompanijama Republike Srbije? 3.Što je odgovornost interne revizije u trgovačkim društvima Republika Srbija? Na ovo prvo pitanje kako je interna revizija pozicionirana u poduzeću, ispitanici su dobili sljedeće odgovore: a.) sektor, b.) usluga, c.) odjel, d.) interni revizor-pojedinac, gdje bi na svaki dati odgovor mogli zaokružiti DA, NE ili N / A (nije primjenjivo).

Od 159 anketiranih tvrtki koje imaju organiziranu internu reviziju, interna revizija je organizirana kao sektor u 9% poduzeća, kao usluga u 19%, kao odjel u 12%, kao interni revizor - pojedinac u 51%, dok je 9% poduzeća odgovorilo sa NE ili N / A.

Iz rezultata organizacije interne revizije unutar tvrtke, promatrano za sva poduzeća u cjelini i po slojevima, može se zaključiti da je većina od ispitanih poduzeća organizirala internu

[94] Ljubisavljević, S., Jovanović, D., (2011): Empirical research on the internal audit position of companies in Serbia, str. 130.

reviziju kao interni revizor - pojedinac. Iz istraživanja vidljivo je da s rastom poduzeća također raste i broj poduzeća u kojima je interna revizija organizirani kao sektor (2% u srednjim, 18% u velikim poduzećima), i smanjuje se broj poduzeća u kojima je unutarnja revizija organizirana kao unutarnji revizor - pojedinac (57% u srednjim i 42% u velikim poduzećima). Iz ovoga se može zaključiti kako postoji povezanost između veličine poduzeća i organizacije interne revizije.[95]

Sljedeće je pitanje „U tvrtkama u kojima je interna revizija organizirana kao interni revizor - pojedinac, je li član odbora, eksterni revizor ili neovisna osoba? "Analizirajući odgovore ispitanika može se zaključiti da je interni revizor u većini poduzeća pojedinac odnosno neovisna osoba (preko 50%). Međutim, ako se podaci analiziraju u smislu pravnog oblika može se vidjeti da je situacija drugačija u dioničkim društvima i da je interni revizor, pojedinac, u većini slučajeva član upravnog odbora (62%). U društvima s ograničenom odgovornošću i drugim pravnim oblicima zaključci se podudaraju s analizom na razini agregata i analizom prema veličini, gdje je na prvom mjestu nezavisna osoba, zatim upravni odbor i najmanji broj ispitanika odgovorio je da interni revizor dolazi od eksterne revizije.[96]

Istraživanje pokazuje da je od 159 ispitanika koje imaju organiziranu internu reviziju, interna revizija je organizirana u okviru računovodstva u 38% poduzeća, kao samostalna organizacijska jedinica u 33%, u financijama u 17%, u funkciji računovodstva i financija u 8%, dok 4% ispitanika nije odgovorilo. Kako veličina tvrtka raste broj tvrtki u kojima je organizirana interna revizija kao neovisna organizacijska jedinica raste (22% za srednja poduzeća, 48% za velika poduzeća).

Treće se pitanje odnosilo do zadataka interne revizije, odnosno koja je odgovornost interne revizije u poduzeću. Ispitanicima su ponuđeni odgovori, a pored njih ispitanik može zaokružiti DA, NE ili N / A. Analizirajući odgovore na treće pitanje od 159 anketiranih poduzeća koje imaju organiziranu internu reviziju, većina ispitanika (77%) odabralo je odgovor c) (procjena usklađenosti) poslovanja s pravom, politikama, poslovnom praksom i postupcima upravljanja), 66% odabralo je d) (otkrivanje i sprečavanje pogrešaka i nezakonitih aktivnosti), 53% odabralo ih je e) (pravodobna priprema kvalitetnih financijskih izvještaja); 52% odabralo ih je b) ocjena ekonomičnosti, učinkovitosti i učinkovitosti u izvršavanju zadataka u svim poslovima funkcije, 51% ispitanika se odlučilo za a) ocjenu uspješnosti

[95] Ljubisavljević, S., Jovanović, D., (2011): Empirical research on the internal audit position of companies in Serbia, str. 132.
[96] Ljubisavljević, S., Jovanović, D., (2011): Empirical research on the internal audit position of companies in Serbia, str. 133.

računovodstvenog sustava i unutarnja kontrola, dok je manje od 30% ispitanika odabralo ostale ponuđene odgovore. Samo 3% ispitanika odgovorilo je da zadaća interne revizije dodaje vrijednost dionicama vlasnika, što je razumljivo s obzirom na stupanj razvijenosti tržišta kapitala u Republici Srbiji. Prema mišljenju ispitanika tri su osnovna zadatka interne revizije: evaluacija usklađenost poslovanja sa zakonom, politikama, poslovnom praksom, otkrivanje i sprečavanje pogrešaka i nezakonitih aktivnosti i pravodobna priprema kvalitetnih financijskih izvještaja.[97]

Četvrto pitanje u upitniku bilo je „Unutarnja revizija izvještava i odgovorna je:“ a.) upravljanje tvrtkom, b.)upravnom odboru, c.)nadzornom odboru, d.)revizijskom odboru, e.)skupštini dioničara.

Od 159 anketiranih poduzeća (65%) odgovorilo je da izvještava o internoj reviziji i odgovorna je za upravljanje društvom, 43% odgovorilo je upravni odbor, 23% nadzorni odbor, 18% skupština dioničara, a najmanji broj ispitanika (3%) se opredijelio za revizijski odbor.

Analizirajući rezultate četvrtog pitanja prema gore spomenutim slojevima i na zbirnoj razini, opažamo da je u tvrtkama čiji je pravni oblik dioničko društvo, većina ispitanika odabrala je odgovor da unutarnji revizor izvještava i odgovoran je upravnom odboru, tako da je upravni odbor na prvom mjestu, nadzorni odbor i skupština dioničara dijele drugo mjesto.

Prema istraživanju koje je proveo Institut internih revizora utvrđeno je da se 43% ispitanika u svijetu izjasnilo da su odgovorni menadžmentu, a 34% revizorskom odboru. Rezultati istraživanja u Republici Srbiji su različiti jer je 65% ispitanika reklo da interna revizija izvještava i odgovorna je za upravljanje tvrtkom, a samo 3% ih je dalo odogovor da je to revizijski odbor, što je i razumljivo s obzirom na to da je tržište kapitala u Republici Srbiji nerazvijeno i ne postoji odgovarajuće zakonodavstvo odnosno pravna regulativa[98]. Štoviše, u srpskom pravu trgovačkih društava funkcija interne revizije i revizijskog odbora je jednaka, što je apsurdno.

Rezultati istraživanja pokazuju da je razvijenost interne revizije u poduzećima u Republici Srbiji nedovoljno postignuta u donosu na razinu te profesije u zemljama s razvijenim tržišnim gospodarstvima. Tome u prilog govori i činjenica da menadžment većine srpskih kompanija

[97] Ljubisavljević, S., Jovanović, D., (2011): Empirical research on the internal audit position of companies in Serbia, str. 136.
[98] Ljubisavljević, S., Jovanović, D., (2011): Empirical research on the internal audit position of companies in Serbia, str. 137.

još uvijek ne prepoznaje doprinos koji unutarnja revizija može dati poduzeću u pogledu poboljšanja kvalitete rada i upravljanja rizicima.

4.1.3. Empirijsko istraživanje provedeno u Grčkoj

Za ovo empirijsko istraživanje podaci su prikupljeni pomoću anketnih upitnika i analizirani su pomoću regresijske analize. U ovom istraživanju koje je provedeno 2016. godine sudjelovalo je 76 poduzeća iz različitih grana gospodarstva. Ovo empirijsko istraživanje pokušava analizirati i predstaviti nedavne promjene u područjima interne revizije i korporativnog upravljanja, kao i ispitati odnos između interne revizije, korporativnog upravljanja i revizijskog odbora provođenjem istraživanja putem upitnika u grčkim poduzećima koja kotiraju na atenskoj burzi.

Što se tiče Grčke, nedostaje istraživanja koja bi procjenjivala odnos korporativnog upravljanja i interne revizije. Ovo istraživanje ispituje gornji odnos u poduzećima koja kotiraju na atenskoj burzi. U ovom istraživanju, interna revizija se ispituje u smislu kvalitete obavljanja revizije i konzultantske uloge interne revizije, kako bi se istaknuo novi opseg interne revizije orijentiran na upravljanje i stvaranje dodane vrijednosti u poduzeću. Podaci su prikupljeni pomoću anketnih upitnika i analizirani su pomoću regresijske analize. U ovom istraživanju sudjelovalo je 76 poduzeća iz različitih grana gospodarstva.

U ovom istraživanju je 40% ispitanika izjavilo je da vjeruje kako je najvažniji čimbenik u provedbi interne revizije korporativno upravljanje. Njih 79% vjeruje da se promjenama u korporativnom upravljanju redefinira uloga i odgovornost interne revizije, dok njih 93% vjeruje da je jedan od najvažnijih ciljeva interne revizije usklađivanje pravilima i politikama.[99]

U ovom su istraživanju odabrane četiri varijable. Prva je „Korporativno upravljanje“ koja je ovisna varijabla, te tri neovisne varijable koje su „Savjetodavna uloga interne revizije“, „Kvaliteta interne revizije“ i „Revizijski odbor“. Sukladno tome, razvijene su tri istraživačke hipoteze za svaku nezavisnu varijablu.

Opće informacije o poduzećima i ispitanicima, s obzirom na djelatnost poduzeća, broj osoblja, položaj ispitanika u tvrtki i godine rada odjela interne revizije. Prema istraživanju većina poduzeća koja su sudjelovala u istraživanju imaju i industrijske i komercijalne aktivnosti odnosno čine 31,6% poduzeća od ukupnog uzorka. 27,6% uzorka bavi se isključivo

[99] Drogalas, G., Arampatzis, K., Anagnostopoulou, E., (2016): The relationship between Corporate Governance, Internal Audit and Audit Committee: Empirical evidence from Greece, str. 572.

komercijalnom aktivnošću, dok postoji prilično visok postotak poduzeća (19,7%) koja su navela drugu vrstu aktivnosti. Ostatak poduzeća posluje u sektoru uslužnih djelatnosti (11,8%), a najmanji broj poduzeća posluje u industrijskom sektoru (9,2%). Kada je riječ o broju zaposlenih u poduzeću, velika većina poduzeća (80,3%) ima više od 50 zaposlenih, dok (11,8%) zauzima 10 do 50 ljudi, te još 7,9% s manje od 10 zaposlenih. To se može objasniti činjenicom da su uzorak sačinjavale tvrtke koje kotiraju na atenskoj burzi. Što se tiče pitanja o ispitanicima i njihovoj poziciji u poduzeću, većina njih (64,5%) su interni revizori, 3,9% su glavni računovođe, a 31,6% rade nad drugom radnom mjestu u poduzeću. Konačno, 96,1% poduzeća osnovalo je odjel interne revizije unutar organizacije prije više od 7 godina. Ipak, ima 3,9% ispitanika koji su implementirali odjel interne revizije u posljednje 3 godine.[100]

Kada je riječ o korporativnom upravljanju koji je ovisna varijabla modela, može se reći da velika većina ispitanika vjeruje da vrhovni menadžment često i jasno ističe važnost integriteta unutar tvrtke što se odnosi na (61,8%) ispitanika. Oni također smatraju da je vrhovni menadžment uspostavio i jasno priopćio misiju i ciljeve tvrtke i poslovnu strategiju (44,7%). Ispitanici također u manjoj mjeri smatraju da strategije najvišeg menadžmenta smanjuju stupanj rizika za upravni odbor (38,2%), a također vjeruju da je top menadžment usko povezan sa upravnim odborom (42,1%), što je činjenica koja ukazuje na "dobru" strukturu korporativnog upravljanja.

Rezultati ispitivanja u vezi s savjetodavnom ulogom interne revizije unutar tvrtke ukazuju da interna revizija dodaje vrijednost organizaciji što se odnosi na (46,1%) ispitanika, što znači da ispitanici jasno prepoznaju ulogu dodavanja vrijednosti interne revizije. Sudionici također provjeravaju da li je interna revizija definirana u širem okviru upravljanja i da se učinkovito komunicira (48,7%). Konačno, u vezi s doprinosom interne revizije za upravljanje rizikom, rezultati istraživanja pokazuju da još uvijek ne postoji čvrsto uvjerenje da unutarnja revizija ima savjetodavnu ulogu u pitanjima strateškog upravljanja, odnosno (47,4%) ispitanika smatra kako interne revizija nema veliku ulogu u procesu upravljanja rizicima.[101]

Što se tiče kvalitete interne revizije i odgovora ispitanika, smatra se da su postupci unutarnjih revizora u skladu s računovodstvenim i revizorskim standardima (51,3%), dok se također potvrđuje činjenica da su oni dovoljno educirani i kvalificirani (47,4%). Odgovori sudionika također pokazuju da su unutarnji revizori prilično neovisni (39,5%). S druge strane, ispitanici

[100] Drogalas, G., Arampatzis, K., Anagnostopoulou, E., (2016): The relationship between Corporate Governance, Internal Audit and Audit Committee: Empirical evidence from Greece, str. 574.
[101] Drogalas, G., Arampatzis, K., Anagnostopoulou, E., (2016): The relationship between Corporate Governance, Internal Audit and Audit Committee: Empirical evidence from Greece, str. 574.

snažno ne podržavaju uvjerenje da interna revizija može dati preporuku za poboljšanja u područjima u kojima su utvrđene mogućnosti i nedostaci (42,1%).[102]

Konačno, analiza rezultata otkriva da ispitanici jasno vjeruje da članovi revizijskog odbora stječu financijska znanja (44,7%). Nadalje, čini se da revizijski odbor u većini slučajeva objavljuje izvješće koje je uključeno u godišnje financijske izvještaje (39,5%). Sudionici tvrde da se revizijski odbor sastaje prilično često (36,8%). Konačno, doprinos revizijskog odbora komunikaciji između revizora i upravnog odbora predstavlja najnižu sredinu učestalosti (47,4%).

Čini se da revizijski odbor ima vrlo važnu ulogu u tom odnosu jer se može smatrati vezom između funkcije interne revizije i mehanizama korporativnog upravljanja. Neke od najvažnijih odgovornosti neovisnog i učinkovitog revizijskog odbora je sudjelovanje u planiranju revizije i nadzor rada revizije, kao i praćenje aktivnosti upravnog odbora, što znači da ima utjecaja na definiranje struktura korporativnog upravljanja.

Pokušavajući analizirati tri varijable povezane s korporativnim upravljanjem, čini se da je najznačajnija revizijski odbor, zatim slijedi kvaliteta obavljanja interne revizije, dok je varijabla za koju se čini da ima najmanju povezanost s korporativnim upravljanjem savjetodavna uloga interne revizije. Još jedno zanimljivo otkriće je da je najveća pozitivna povezanost među sve četiri varijable otkrivena između revizijskog odbora i uloge interne revizije.

4.2. Empirijska istraživanja o djelovanju revizijskog odbora u svijetu

4.2.1. Empirijsko istraživanje provedeno u Kanadi

Za potrebe istraživanja koje je provedeno 1998. godine identificirana su imena i adrese svih javnih kanadskih proizvodnih kompanija čija je prodaja bila viša od 50 milijuna američkih dolara. Iz istraživanja izbrisane su one tvrtke sa sjedištem izvan Kanade ili pod nadzorom stranog entiteta radi uklanjanja bilo kakvih učinaka stranih praksi na korporativno upravljanje. Istraživanje je provedeno na 398 kompanija koje su zadovoljile ove kriterije, pritom su poslani upitnici glavnim internim revizorima tih kompanija. Bilo je 118 poduzeća sa neto prodajom većom od 500 milijuna dolara. Ove tvrtke klasificirane su kao velika poduzeća, a ostalih 280 kao mala poduzeća. Od velikih poduzeća dobiveno je 58 (49%) odgovora, a 50 (18%) odgovora dobiveno je od malih tvrtki. Prema istraživanju 52 od 58 (90%) velikih

[102] Drogalas, G., Arampatzis, K., Anagnostopoulou, E., (2016): The relationship between Corporate Governance, Internal Audit and Audit Committee: Empirical evidence from Greece, str. 575.

poduzeća u odabranom uzorku imalo je unutarnju reviziju. Suprotno tome, samo 20 od 50 (40%) malih poduzeća imalo je organiziranu unutarnju reviziju.

Ovo istraživanje ispituje povezanost između sastava revizijskog odbora i interakcije odbora s internom revizijom, mjereno (1) sudjelovanjem revizorskog odbora u odlukama o razrješenju glavnog unutarnjeg revizora, (2) sastancima između revizorskog odbora i glavnog unutarnjeg revizora i (3) nadzorom revizijskog odbora nad programom interne revizije i rezultata interne revizije. Istraživanje je provedeno nad glavnim internim revizorima kanadskih proizvodnih kompanija s prodajom većom od 50 milijuna dolara. Ovo istraživanje pruža dokaze o razlikama u funkcioniranju revizijskog odbora. Također ovaj rad ukazuje na dokaze o interakciji revizijskog odbora i interne revizije u Kanadi.

U ovom istraživanju ispitane su aktivnosti revizijskih odbora koje se odnose na unutarnju reviziju. Ispitivanje je usmjereno na tri pitanja: (1) sudjelovanje revizorskog odbora u odlukama o otpuštanju glavnog unutrašnjeg revizora, (2) sastanci između odbora za reviziju i glavnog internog revizora i (3) nadzor revizijskog odbora nad planom interne revizije i praćenje rezultata interne revizije.

Glavno istraživačko pitanje je: „Postoji li povezanost između sastava revizijskog odbora i aktivnosti odbora koje se odnose na unutarnju reviziju?“, u pogledu[103]: sudjelovanje u odlukama o otpuštanju glavnog unutrašnjeg revizora, sastanka s glavnim unutarnjim revizorom i praćenje programa interne revizije i rezultata.

Prema istraživanju, 51 od 72 (71%) revizijskih odbora imalo je isključivo članove koji nisu zaposlenici. Uzimajući u obzir da su mnogi odbori i regulatorni organi privatnog sektora u raznim državama imali naglasak na postojanju isključivo vanjskih direktora u revizorskim odborima, ovi rezultati pokazuju da ima prostora za napredak. Revizijski odbor jedini je ovlašten otpustiti glavnog unutarnjeg revizora u samo 6 od 72 poduzeća (8%). Za ostalih 29 tvrtki (40%) potrebno je odobrenje revizijskog odbora za donošenje odluke o razrješenju glavnog unutarnjeg revizora.[104]

Kadrovske odluke o glavnom unutarnjem revizoru ne bi se trebale donositi prema glavnom financijskom ili računovodstvenom službeniku. Međutim, u 29% tvrtki iz uzorka, službenik za financije ili računovodstvo (na primjer, CFO, CAO ili potpredsjednik financija) imao je

[103] Scarbrough, D.P., Rama, D.R., Raghunandan, K., (1998): Audit Committee Composition and Interaction with Internal Auditing: Canadian Evidence, str. 55.
[104] Scarbrough, D.P., Rama, D.R., Raghunandan, K., (1998): Audit Committee Composition and Interaction with Internal Auditing: Canadian Evidence, str. 56.

ovlasti otpustiti glavnog unutarnjeg revizora bez prethodnog odobrenja revizijskog odbora. Je li zaista važno da je revizijski odbor uključen u odluke o razrješenju glavnog unutarnjeg revizora? Da bismo se pozabavili ovim pitanjem, postavljeno je pitanje ispitanicima da li će sposobnost unutarnjih revizora da poduzmu radnju nad revizijskim nalazima ojačati ovlasti za otpuštanje glavnog unutrašnjeg revizora? 31 od 72 ispitanika (43%) složilo se ili se snažno složilo da će davanje ovlasti za otpuštanje revizijskom odboru poboljšati njihovu sposobnost da poduzmu radnju nad revizijskim nalazima, 13 ispitanika (18%) se nije složilo, dok je 28 ispitanika (39%) bilo neutralno. Neki su primijetili da kada se radi o učinkovitosti, odbor za reviziju trebao bi se redovito sastajati tri do četiri puta godišnje, te da se odbor treba sastajati s glavnim unutarnjim revizorom na svakom takvom sastanku. Samo se u 42 od 71 poduzeća (59%) revizijski odbor sastajao tri ili više puta godišnje s glavnim unutarnjim revizorom. Osim toga, kao što je vidljivo iz istraživanja samo 76% glavnih internih revizora imalo je privatni pristup revizijskom odboru.[105]

U 56% poduzeća u kojima je revizijski odbor morao biti uključen u odluke o razrješenju glavnog unutrašnjeg revizora, odbor se sastajao tri ili više puta godišnje s glavnim unutarnjim revizorom, odgovarajući udio bio je 62% za tvrtke u kojima nije bilo potrebno sudjelovanje revizijskog odbora za razrješenje glavnog unutarnjeg revizora. Razlika nije statistički značajna.

Nadalje istraživanje pokazuje da je 60 od 72 (83%) revizijskih odbora pregledalo predloženi program interne revizije. Odgovarajući udjeli u odabranom uzorku za pregledu rezultata unutarnje revizije koji se odnose na financijsko izvještavanje i unutarnju kontrolu iznosili su 79, odnosno 83%. Sveukupno, 50 od 72 (69%) revizijskih odbora pregledalo je predloženi program interne revizije i rezultate interne revizije budući da su se odnosili i na financijsko izvještavanje i na unutarnju kontrolu.[106]

Rezultati povezani s povezanošću revizijskog odbora i interakcije odbora s unutarnjom revizijom. Iz istraživanja vidljivo je da u poduzećima koje imaju isključivo vanjske direktore u revizijskom odboru, 53% revizijskih odbora imalo je jedino ovlaštenje za otpuštanje ili im je bilo potrebno prethodno odobrenje o razrješenju glavnog unutarnjeg revizora. Odgovarajući udio za poduzeća sa unutarnjim direktorima u revizijskom odboru iznosi je 38%. U 66% poduzeća koje imaju samo vanjske direktore u revizijskom odboru, odbor se sastajao tri ili

[105] Scarbrough, D.P., Rama, D.R., Raghunandan, K., (1998): Audit Committee Composition and Interaction with Internal Auditing: Canadian Evidence, str. 58.
[106] Scarbrough, D.P., Rama, D.R., Raghunandan, K., (1998): Audit Committee Composition and Interaction with Internal Auditing: Canadian Evidence, str. 58.

više puta godišnje s glavnim internim revizorom. Odgovarajući udio za tvrtke koje nemaju samo vanjske direktore u revizijskom odboru bio je 44%. 77% revizijskih odbora s isključivo vanjskim članovima pregledalo je program unutarnje revizije i rezultate unutarnje revizije. Suprotno tome, samo 52% revizijskih odbora bez vanjskih članova pregledalo je unutarnji program revizije i rezultate.

Rezultati su pokazali da je u 62% tvrtki u kojima je revizijski odbor uključivao unutarnje članove, glavni unutarnji revizor imao je privatni pristup revizijskom odboru, a da nije prisustvovalo rukovodstvo, odgovarajući udio za tvrtke s isključivo vanjskim članovima u revizijskom odboru bio je 82%. Ovi rezultati pokazuju da postoji povezanost između sastava revizijskog odbora. [107]

U 89% poduzeća u kojima je revizijski odbor sudjelovao u odlukama o razrješenju glavnog unutarnjeg revizora, glavni unutarnji revizor imao je privatni pristup revizorskom odboru bez da je prisutno rukovodstvo. Odgovarajući udio bio je 65% u poduzećima u kojima nije bilo potrebno sudjelovanje revizijskog odbora za razrješenje glavnog unutarnjeg revizora. Razlika je značajna. U pogledu praćenja programa i rezultata interne revizije od strane revizijskog odbora, kao što je vidljivo iz istraživanja, nije bilo značajne razlike utemeljene na sudjelovanju odbora u odlukama o razrješenju glavnog unutarnjeg revizora. Kao što se vidi u 88% glavni internih revizora koji su imali tri ili više sastanaka godišnje s revizijskim odborom imalo je privatni pristup odboru. Udio ispitanika s privatnim pristupom revizijskom odboru bio je značajno niži (59%) ako se uzme u obzir grupa glavnih unutarnjih revizora koji se nisu sastajali tri ili više puta godišnje s revizorskim odborom. Nadalje, kao što je vidljivo u 83% poduzeća u kojima se revizijski odbor tri ili više puta sastao s glavnim unutarnjim revizorom, odbor je pregledao predloženi program interne revizije i njezine rezultate. Udio je bio značajno niži (48%) u poduzećima u kojima se revizijski odbor sastajao manje od tri puta godišnje s glavnim unutarnjim revizorom. Konačno postoji značajna povezanost između privatnog pristupa glavnom revizoru i praćenja programa i rezultata unutarnje revizije. [108]

Rad unutarnje revizije može povećati učinkovitost revizijskog odbora. U skladu s ovom pretpostavkom, istraživanje je pokazalo da revizijski odbori s isključivo vanjskim direktorima imaju češće sastanke s glavnim unutarnjim revizorom te vjerojatnost da će pregledati program interne revizije i rezultate interne revizije bila je veća.

[107] Scarbrough, D.P., Rama, D.R., Raghunandan, K., (1998): Audit Committee Composition and Interaction with Internal Auditing: Canadian Evidence, str. 58.
[108] Scarbrough, D.P., Rama, D.R., Raghunandan, K., (1998): Audit Committee Composition and Interaction with Internal Auditing: Canadian Evidence, str. 59.

4.2.2. Empirijsko istraživanje provedeno u Australiji

Ovo istraživanje provedeno 2003. godine u Australiji ispituje odvojeni utjecaj neovisnosti i financijskog iskustva na odnose revizijskih odbora s funkcijom interne revizije. Anketni upitnici poslani su u 300 poduzeća njihovim glavnim internim revizorima. Postotak dobivenih odgovora iznosi 28%, iz čega njih 32 dolazi iz privatnog sektora, a njih 53 iz javnog sektora što čini ukupan broj od 85 dobivenih odgovora na poslane anketne upitnike glavnim internim revizorima.

Koristeći podatke iz Australije, studija se usredotočuje na revizijske odbore i unutarnju reviziju kako u subjektima privatnog tako i u subjektima javnog sektora. Podaci su prikupljeni pomoću upitnika poslanog glavnim internim revizorima zaposlenim u poduzećima. Glavni cilj ovog istraživanja je istražiti odvojeni utjecaj neovisnosti revizijskog odbora i udjela članova s računovodstvenim ili financijskim iskustvom, te o odnosima revizijskih odbora s funkcijom interne revizije.

Računovodstvena ili financijska stručnost trebala bi dovesti do boljeg razumijevanja tehničkih i kontrolnih pitanja povezanih s unutarnjom revizijom. Može se očekivati da će to utjecati na ono što revizijski odbor zapravo čini u pogledu preispitivanja aktivnosti interne revizije i rezultata interne revizije. Iz toga proizlaze sljedeća istraživačka pitanja[109]:

RQ1a: Je li odnos između revizijskog odbora i unutarnje revizije povezan s sastavom revizijskog odbora? RQ1b: Da li je neovisnost revizijskog odbora više povezana s pitanjima postupka i stručnošću revizijskog odbora ili je više povezana s pregledom rada revizijskog odbora?

Ova studija istražuje postoje li razlike između revizorskih odbora javnog i privatnog sektora s obzirom na njihovu interakciju s unutarnjom revizijom. Iz toga proizlazi sljedeće istraživačko pitanje[110]:

RQ2: Da li je odnos između revizijskog odbora i interne revizije povezan sa: (a) je li subjekt u privatnom ili javnom sektoru?

Istraživanje pokazuje kako je u privatnom sektoru 31 poduzeće imalo organizirani revizijski odbor dok je u javnom sektoru revizijski odbor imalo organizirano 50 poduzeća, ostala 4 poduzeća nisu imala revizijski odbor te su izbačena iz daljnjeg istraživanja.

[109] Martinov-Bennie, N. (2003): The Relationship Between the Audit Committee and the Internal Audit Function: Evidence from Australia and New Zealand, str. 266.
[110] Martinov-Bennie, N. (2003): The Relationship Between the Audit Committee and the Internal Audit Function: Evidence from Australia and New Zealand, str. 267.

Istraživanje prikazuje srednji broj članova revizijskih odbora te učestalost i postotak za subjekte javnog i privatnog sektora u Australiji. Većina revizorskih odbora ima ili tri ili četiri člana, s ukupnim srednjim brojem 4,58. Odbori za reviziju javnog sektora obično su veći od onih u privatnom sektoru. Nadalje istraživanje prikazuje opisne statistike koje se odnose na neovisnost članova revizijskog odbora. Samo 29 (35,8%) od 81 odbora čine isključivo neovisni direktori. Subjekti javnog sektora imaju najveći postotak revizorskih odbora koji se sastoje samo od neovisnih članova, dok su revizijski odbori privatnog sektora obično manje neovisni. Istraživanje prikazuje detalje koji se odnose na računovodstvena stručnost članova revizijskih odbora. Općenito u javnom i u privatnom sektoru jednak je broj članova revizijskih odbora sa velikom stručnošću na polju računovodstva. Članovi odbora u javnom sektoru imaju najnižu razinu računovodstvene stručnosti. Za usporedbu , revizijski odbori na Novom Zelandu imaju manje članova s računovodstvenom ili financijskom pozadinom od svojih australskih kolega.

Od 81 subjekata s revizijskim odborima, odbor za reviziju sastaje se s glavnim unutarnjim revizorom u prosjeku 4,14 puta godišnje. U javnom sektoru taj broj iznosi 4,27 dok u privatnom sektoru odbor za reviziju sastaje se sa glavnim internim revizorom 4 puta. Prosječno trajanje tih sastanaka je 108,39 minuta. U privatnom sektoru prosječno vrijeme sastanka je 105,77 minuta a u javnom sektoru to vrijeme iznosi 110,67 minuta. Učestalost i duljina sastanaka nisu nužno vezani za učinkovitost sastanaka, ali daju neke naznake važnosti koju odbor posvećuje svojim postupcima s funkcijom unutarnje revizije. Ovi se rezultati povoljno uspoređuju s onima iz prethodnih studija u kojima se broj sastanaka kretao u rasponu od 3,03 za kanadske revizijske odbore (Scarbrough i sur., 1998.).

Istraživanje pokazuje da je revizijski odbor uključen u odluke o otkazima u 40 (49%) slučajeva. To se uspoređuje sa 48% u kanadskoj studiji (Scarbrough i sur., 1998). Nadalje, može se vidjeti da je više odbora koji se sastoje isključivo od neovisnih direktora uključeno u odluke o razrješenju u usporedbi s tim odborima s nekim neovisnim direktorima. Ovaj nalaz je u suprotnosti s kanadskom studijom u kojoj sastav revizijskog odbora nije imao utjecaja na ove odluke.[111]

Ova studija istražuje odnos između revizijskog odbora i unutarnje revizije u australijskim entitetima, kako u privatnom, tako i u javnom sektoru. Najvažniji nalaz studije je da neovisnost revizijskog odbora i nivo računovodstvenog iskustva članova odbora imaju

[111] Martinov-Bennie, N. (2003): The Relationship Between the Audit Committee and the Internal Audit Function: Evidence from Australia and New Zealand, str. 273.

sljedeće: komplementaran utjecaj na odnose revizijskog odbora s unutarnjom revizijom. Iako je neovisnost povezana s brojnim pitanjima procesa, udio članova odbora s računovodstvenom ili financijskom pozadinom povezan je s opsegom pregleda rada interne revizije. Ovaj nalaz ima važne posljedice za regulatore, podupirući nedavne preporuke za članove odbora koji su neovisni i koji posjeduju neko računovodstveno ili revizijsko znanje. Opseg računovodstvenog znanja u odboru pomoći će osigurati da revizijski odbor na odgovarajući način koristi rad interne revizije, kao što je preporučeno od IIA.

5. ZAKLJUČAK

Važnost uloge korporativnog upravljanja u gospodarstvu je prepoznata kako u svijetu, tako i u Republici Hrvatskoj, čemu svjedoči sve veći interes istraživača u ovom području kao i sve veći interes javnosti za razvoj dobre prakse korporativnog upravljanja. Unaprjeđenjem korporativnog upravljanja potrebno je povratiti povjerenje javnosti u tržište kapitala, jer svjedoci smo niza korporativnih skandala koji su uzdrmali povjerenje u korporativno upravljanje. Stoga se pojavila potreba za intenzivnijim uvođenjem internih kontrolnih mehanizama u proces korporativnog upravljanja kako bi se reducirao rizik materijalno značajnog pogrešnog financijskog izvještavanja. Dobro korporativno upravljanje te efikasni interni i eksterni mehanizmi korporativnog upravljanja pružaju poticaj poduzeću u ostvarivanju postavljenih ciljeva značajnih za društvo. Također, korporativno upravljanje pomaže poduzeću u zadovoljavanju potreba svih interesnih skupina, kao što su: dobavljači, kupci, vlasnici, kreditori i stakeholderi. Značajan aspekt korporativnog upravljanja su interni mehanizmi u obliku odbora koji nastoje osigurati da menadžment upravlja poduzećem za dobrobit prvenstveno vlasnika, ali i drugih interesno-utjecajnih skupina. Odbori imaju nadzornu i/ili upravljačku funkciju. Prema načinu organizacije odbora definira se model korporativnog upravljanja, a koji može biti jednorazinski ili angloamerički model kojeg karakterizira jedinstveni odbor direktora koji objedinjuje nadzornu i upravljačku funkciju ili dvorazinski ili kontinentalni model kojeg karakterizira dvojna upravljačka struktura sastavljena od nadzornog odbora i uprave. Kako bi lakše ispunjavao svoje dužnosti odbor direktora, odnosno nadzorni odbor, utemeljuje revizijski odbor. Revizijski odbor predstavlja specijalizirani pododbor kojeg čine neovisni i neizvršni direktori i na kojeg se delegiraju odgovarajuće nadzorne funkcije i zadaci. Primarne funkcije revizijskog odbora se povezuju s područjem internih kontrola i upravljanja rizicima, financijskog izvještavanja, primjene zakonskih propisa i regulative te s relevantnim područjima i pitanjima u svezi procesa eksterne i interne revizije. Bitno je istaknuti da odgovornosti i zadaci revizijskog odbora nisu jednoznačno određeni, nego ovise o samom poduzeću i okolnostima unutar poduzeća. Odabir članova revizijskog odbora je ključan čimbenik i važna pretpostavka uspješnosti i učinkovitosti rada revizijskog odbora. Djelovanje funkcije interne revizije i revizijskog odbora u poduzeću od iznimne je važnosti za dobru praksu korporativnog upravljanja. Kao ključni kriteriji i načela rada članova revizijskog odbora ističu se neovisnost i objektivnost što zapravo podrazumijeva odvojenost od operativnog poslovanja poduzeća, te financijska pismenost. Revizijski odbor bi se trebao sastajati redovito, a potrebno je organizirati i zasebne

sastanke s menadžmentom, eksternim revizorom i internim revizorom. Suradnja revizijskog odbora s internim i eksternim revizorima omogućuje kontinuiranu uključenost revizijskog odbora u revizijski angažman, te dobivanje informacija koje su značajne za financijsko izvještavanje. Danas se pred revizijski odbor stavljaju sve veća očekivanja i njegova odgovornost se i dalje proširuje. Posebno se traži njegova angažiranost oko nadzora provedbe zakonskih propisa i oko nadzora rizika. No, to predstavlja i potencijalnu prijetnju za kvalitetu obavljanja rada revizijskog odbora. U nekim slučajevima je bolje oformiti dodatni odbor za rizike kako bi revizijski odbor mogao zadržati svoju nadzornu ulogu nad sveukupnim poslovanjem. To je bitno jer on svojim radom pomaže odboru direktora ili nadzornom odboru pri donošenju odluka, ali i daje potvrdu svim interesno-utjecajnim skupinama o vjerodostojnosti svih izvještaja koje je poduzeće objavilo, od financijskih, pa sve do podataka vezanih za zaštitu okoliša, direktorske naknade i drugo. Osnivanje i djelovanje revizijskog odbora u Republici Hrvatskoj uređeno je Zakonom o reviziji 2005. godine. Prema odredbama Zakona o reviziji osnivanje revizijskog odbora obvezno je u trgovačkim društvima od javnog interesa. Osim zakonom o reviziji, osnivanje i djelovanje revizijskog odbora uređeno je Kodeksom korporativnog upravljanja kojemu je cilj postaviti visoke standarde korporativnog upravljanja u Republici Hrvatskoj.

Ukratko, ovaj rad pruža pregled empirijskih dokaza o pitanjima koja se odnose na sastav odbora za reviziju i interakcije odbora s internom revizijom. Navedena istraživanja su posebno doprinijela razumijevanju važnosti uloge revizijskog odbora u korporativnom upravljanju poduzeća. Revizijski odbor još nije prisutan u svim poduzećima, no njegovo formiranje daje smisao mehanizmima korporativnog upravljanja i stvara dodanu vrijednost za poduzeće, stoga je poželjno da se praksa osnivanja revizijskih odbora proširi.

POPIS LITERATURE:

1. Akeel M. Lary, Dennis T. W., (2012.): Governance characteristics and role effectiveness of audit committees, Managerial Auditing Journal

2.Braiotta Jr, L. (2004.) The Audit Committee Handbook 4th Edition, New Jersey: John Wiley&Sons

3.Braiotta, L. Jr., Gazzaway, R.T., Colson, R.H. i Ramamoorti, S. (2010.) The Audit Committee Handbok 5th Edition, New Jersey: John Wiley&Sons

4.Clarke, T. (2007.) International Corporate Governance-A comparative approach, New York: Routledge

5.Clarke, T. i Chanlat, J.-F. (2009.) European Corporate Governance, New York: Routledge

6. Cutler, S.F., Audit Committee Reporting (2009.): A Guide for Internal Auditing, The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF), Altamonte Springs, Florida

7. Cunningham, L. A. (2003.):, The Sarbanes - Oxley Yawn: Heavy Rethoric, Light Reform (And It Just Might Work), Connecticut Law Review, Hartford.

8. Filipović, D. (2008.) Odnos eksterne revizije i nadzornog odbora u korporativnom upravljanju. Specijalistički poslijediplomski rad. Zagreb: Ekonomski fakultet

9. Filipović, I. (2009.): Revizija, Sinergija, Zagreb

10. Hayes, H., Dassen, R., Schilder, A., Wallage, P., (2005.): Principles of auditing

11. Hruška, D. (2005.) Vlasnička koncentracija i korporativno upravljanje u Republici Hrvatskoj. Magistarski rad. Zagreb: Ekonomski fakultet

12. Internal Control (1994.) – Integrated Framework, COSO

13. Organisation for Economic Co-operation and Development (2004.): OECD Principles of Corporate Governance, OECD Publicitations, Paris.

14. Popović, Ž.; Vitezić, N. (2009.): Revizija i analiza, 2. izd., Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb

15. Račić, D., Cvijanović V., (2006.): Stanje i perspektive korporativnog upravljanja u Republici Hrvatskoj: Primjer javnih dioničkih društava, Zbornik ekonomskog fakulteta u Zagrebu .

16. Soltani, B., (2009.): Revizija – Međunarodni pristup, Mate, Zagreb.

17. Sever Mališ, S., Tušek, B., Žager, L. (2012.): Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.

18. Sikavica, P. (2011.) Organizacija. Zagreb: Školska knjiga

19. Tipurić, D. (2006.): Nadzorni odbor i korporativno upravljanje, Sinergija, Zagreb.

20. Tipurić, D. i suradnici (2008.): Korporativno upravljanje, Sinergija, Zagreb.

21. Tomić, A (2011.): Revizijski odbori kao nadzorni mehanizmi korporativnog upravljanja, Specijalistički poslijediplomski rad, Zagreb, Ekonomski fakultet u Zagrebu

22. Tušek, B., Žager, L. (2008.): Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.

23. Tušek, B., Žager, L., Barišić I. (2014.): Interna revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb

24. Tušek, B., (2007.): Revizijski odbor u sustavu korporativnog upravljanja, Ekonomska istraživanja

Članci:
1. Deloitte&Touche LLP (2010) Audit Committee Resource Guide
2. Drogalas, G., Arampatzis, K., Anagnostopoulou, E., (2016): The relationship between Corporate Governance, Internal Audit and Audit Committee: Empirical evidence from Greece
3. Countries - Executive Summary, Florida: The Institute of Internal Auditors Research Foundation
4. Kolaković, M., Kovačević, B. i Sisek, B. (2002.) Utjecaj teorije poduzeća na suvremene pristupe organizaciji poduzeća, Ekonomski pregled, br. 53 (9-10), Zagreb: Hrvatsko društvo ekonomista c/o Ekonomski institut Zagreb
5. Ljubisavljević, S., Jovanović, D., (2011): Empirical research on the internal audit position of companies in Serbia
6. Martinov-Bennie, N. (2003): The Relationship Between the Audit Committee and the Internal Audit Function: Evidence from Australia and New Zealand
7. Ooghe, H. i De Langhe, T. (2002.): The Anglo-American versus the Continetntal European corporate governance model: empirical evidnece of board composition in Belgium, European Business Review.
8. Račić, D. i Cvijanović, V. (2006.) Stanje i perspektive korporativnog upravljanja u Republici Hrvatskoj: Primjer javnih dioničkih društava, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, godina 4, Zagreb: Ekonomski fakultet u Zagrebu
9. Scarbrough, D.P., Rama, D.R., Raghunandan, K., (1998.): Audit Committee Composition and Interaction with Internal Auditing: Canadian Evidence
10. Sever, S. (2009.) Stanje i perspektive financijskog izvještavanja i revizije u kotirajućim poduzećima u Republici Hrvatskoj. Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, prosinac 2009., prethodno priopćenje, Ekonomski fakultet – Zagreb
11. Salarić, D., Jergović, A. (2012.): Poduzetništvo i društveno odgovorno poslovanje, Učenje za poduzetništvo, Zagreb,
12.Tušek, B. (2010.) Suradnja revizijskog odbora i eksternog revizora. Računovodstvo financije
13. Tušek, B. (2007.) Revizijski odbor u sustavu korporativnog upravljanja. Ekonomska istraživanja
14. Tušek, B., (2015.): Odnos između revizijskog odbora i interne revizije – postojeće stanje i izazovi u hrvatskim poduzećima, Zbornik Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru
15. Tušek, B., Filipović, D., Pokrovac, I. (2009.): Empirijska evidencija o odnosu između eksterne revizije i nadzornog odbora u Republici Hrvatskoj, Ekonomski pregled
16.Tušek B., (2006.) Uloga i zadaci revizijskog odbora, Računovodstvo i financije, broj 10
17. Tušek, B., (2014.): Interakcija interne revizije s revizijskim odborom – empirijsko istraživanje u hrvatskim poduzećima, Ekonomski fakultet, Interna revizija i kontrola 17. savjetovanje, Zagreb

Propisi:
1. Narodne Novine (2007.): Odluka o usvajanju kodeksa korporativnog upravljanja, Narodne Novine d.d., Zagreb, br. 46.
2. Narodne novine (2007.): Zakon o trgovačkim društvima, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 107.,
3. Narodne novine (2008.): Zakon o trgovačkim društvima, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 146.,
4. Narodne novine (2009.): Zakon o trgovačkim društvima, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 137,,

5. Narodne novine (2011.): Zakon o trgovačkim društvima, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 152.,
6. Narodne novine (2012.): Zakon o trgovačkim društvima, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 111,,
7. Narodne novine (2013.): Zakon o trgovačkim društvima, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 6.,
8. Narodne novine (2015.): Zakon o trgovačkim društvima, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 110.,čl. 275.
9. Narodne novine (2005.): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 146.,
10. Narodne novine (2008.): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 139. ,
11. Narodne novine (2012.): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 144, čl. 21.,22.23.,25.,26.,29

Internet izvori:
1. Handbook for Members of Audit Committees in Higher Education Institutions:Committee of University Chairmen, (2008.), Dostupno na: http://www.hefcw.ac.uk/documents/working_ with_he_providers/leadership_governance_and_management/Handbook%20for% 20members%20of%20audit%20 committees% 20in%20HE.pdf
2. Hrvatska agencija za nadzor financijskih usluga i Zagrebačka burza d.d. (2011,) Kodeks korporativnog upravljanja. Zagreb: Zagrebačka burza d.d. – HANFA Dostupno na www.zse.hr
3.Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja, Institut internih revizora (2009.) Dostupno na: http://www.hiir.hr/UserDocsImages/novosti/brosure/MOPD.pdf
4.Priručnik za financijsko upravljanje i kontrole (2007.), Zagreb. Dostupno na: http://www.finance.gov.mk/files/u10/PricucnikFMC.pdf
5. https://www.zakon.hr/z/546/Zakon-o-trgova%C4%8Dkim-dru%C5%A1tvima
6. http://www.corpgov.deloitte.com/site/CanEng/audit-committee/external-audit/independence/