

**red. prof. dr. sc. Boris Tušek**

Ekonomski fakultet, Sveučilište u Zagrebu, Zagreb, Republika Hrvatska  
btusek@efzg.hr

## **SURADNJA IZMEĐU REVIZIJSKOG ODBORA I EKSTERNOG REVIZORA KAO DETERMINANTA KVALITETE REVIZIJE FINACIJSKIH IZVJEŠTAJA**

*Pregledni rad*

### **Sažetak**

*U posljednjih nekoliko godina sve se više ističu zahtjevi za stručnim i neovisnim djelovanjem revizora u obavljanju revizije financijskih izvještaja. Zapravo, riječ je o temeljnim načelima revizije koji nisu nepoznati. Ipak, rezultati mnogih empirijskih istraživanja pokazuju da su ova načela u praktičnom djelovanju nerijetko narušena te je potrebno osigurati dodatne mehanizme jačanja stručnosti i neovisnost kao bitnih pretpostavki kvalitete revizije financijskih izvještaja. U tom kontekstu, posebice kada se radi o subjektima od javnog interesa, djelovanje revizijskih odbora može bitno pridonijeti kvaliteti revizije financijskih izvještaja. Osnovni cilj novog europskog regulatornog okvira u području revizije je harmonizacija, odnosno povećanje usporedivosti revizijske profesije i djelatnosti unutar Europske unije te poboljšanje kvalitete financijskog izvještavanja i revizije kao i zaštita investitora i vjerovnika. Upravo u kontekstu recentne revizijske reforme na razini Europske unije, uz tradicionalne uloge revizijskih odbora u nadgledanju procesa revizije financijskih izvještaja, uvode se i neke nove uloge, odgovornosti i zadaci revizijskih odbora. Oni se mogu ostvarivati uspostavljanjem dobre komunikacije i suradnje između članova revizijskog odbora i eksternih revizora. U ovom radu identificirani su i analizirani najznačajniji aspekti suradnje između revizijskih odbora i eksternih revizora u cjelokupnom procesu revizije financijskih izvještaja koji pridonose kvaliteti revizije te ostvarivanju njezine svrhe i ciljeva. Cilj ovog rada je sistematizirati tradicionalne uloge revizijskog odbora u sustavu korporativnog upravljanja te istražiti dodatne uloge i odgovornosti revizijskog odbora prema recentnim zahtjevima EU. Također, cilj ovog rada je identificirati i sistematizirati brojne aspekte odnosa koji se u nastojanju ostvarivanja uloge, obveza i odgovornosti revizijskog odbora, uspostavlja između revizijskog odbora i eksternog revizora. U kontekstu potrebe za daljnjim unaprjeđenjem prakse korporativnog upravljanja u državama članicama Europske unije neophodno je dodatno osnažiti djelovanje revizijskog odbora kao internog nadzornog mehanizma korporativnog upravljanja. Povezano s tim, nova pravila Europske unije, kao dio recentne revizijske reforme, postavljaju dodatne i strože zahtjeve u pogledu osnivanja i djelovanja revizijskih odbora posebice za subjekte od javnog interesa. Analizom odredbi Direktive 2014/56/EU i Uredbe (EU) br. 537/2014 zaključeno*

*je da su nova pravila koja se odnose na osnivanje i djelovanje revizijskih odbora, u odnosu na tradicionalne uloge revizijskog odbora, sve zahtjevnija i složenija te da uključuju mnoge eksplicitne zahtjeve koji do sada nisu bili na taj način regulirani. Istraživanjem odnosa revizijskog odbora i eksternog revizora, što čini jedan od najznačajnijih aspekata djelovanja revizijskog odbora, može se zaključiti da se radi o velikom broju međusobnih veza i odnosa koji se uspostavljaju kontinuirano tijekom cjelokupnog revizijskog angažmana a koji uključuju obvezu revizijske tvrtke da izvještava revizijski odbor o brojnim pitanjima koja proizlaze iz revizijskog angažmana, aktivnosti revizijskog odbora u svezi izbora, imenovanja i promjene eksternog revizora, procjenjivanje neovisnosti revizora, razmatranje djelokruga rada eksterne revizije te priopćavanja revizijskih nalaza i rezultata.*

**Ključne riječi:** korporativno upravljanje, revizija financijskih izvještaja, revizijski odbor, eksterni revizor

**JEL:** M42, G39

## 1. UVOD

Revizija financijskih izvještaja najznačajniji je dio cjelokupne revizijske djelatnosti. To je postupak neovisnog ispitivanja i ocjenjivanja realnosti i objektivnosti informacija sadržanih u financijskim izvještajima. Realnost i objektivnost financijskih izvještaja ocjenjuje se na temelju utvrđivanje stupnja njihove usklađenosti s okvirom financijskog izvještavanja, odnosno zakonskim propisima, računovodstvenim standardima i izabranim računovodstvenim politikama, dok se sam postupak ispitivanja i ocjenjivanja provodi u skladu s revizijskim standardima, kodeksom profesionalne etike revizora i zakonskim propisima. U kontekstu revizijskih standarda najčešće se radi o Međunarodnim revizijskim standardima. Reviziju financijskih izvještaja, u pravilu, provode stručne, neovisne i za taj posao ovlaštene revizijske tvrtke. Osnovni je zadatak revizije zaštita interesa vlasnika kapitala, te stvaranje pouzdane informacijske podloge neophodne za racionalno poslovno odlučivanje brojnih korisnika. Reviziju uvijek treba razmatrati kao pretpostavku kvalitete i vjerodostojnosti informacija i kao takva ona postaje temelj međusobnog komuniciranja i povjerenja utjecajno-interesnih skupina (engl. *stakeholders*). Naime, samo pouzdane i objektivne informacije mogu osigurati zaštitu interesa vlasnika kapitala i osigurati kvalitetan sustav korporativnog upravljanja. U tom kontekstu, temeljna svrha revizije je omogućiti revizoru izražavanje mišljenja o realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja u svim značajnim aspektima, odnosno o njihovoj usklađenosti s unaprijed utvrđenim okvirom financijskoga izvještavanja. Naravno, revizorovo mišljenje o financijskim izvještajima ne može biti jamstvo za uspješnost poslovanja poduzeća u budućnosti, jer za to odgovornosti snose upravljačke strukture poduzeća.

U uvjetima povećane upotrebe informacijskih tehnologija, sve veće složenosti poslovnih transakcija, računovodstvenih sustava i regulatornih zahtjeva, naglašene odgovornosti menadžmenta za potpuno i istinito objavljivanje informacija o financijskom položaju i uspješnosti poslovanja poduzeća te sve većeg interesa i brige javnosti za etično ponašanje poduzeća, uloga revizijskih odbora postaje sve značajnija, a opseg odgovornosti i zadataka koje obavljaju članovi odbora sve širi, posebice za subjekte od javnog interesa.

U kontekstu zakonske ili regulatorne obveze osnivanja i djelovanja revizijskih odbora, treba naglasiti da se praksa u različitim zemljama razlikuje. U nekim državama revizijski odbori su obvezni za one poslovne subjekte koji kotiraju na burzi i druge poslovne subjekte od javnog interesa, dok se u drugima revizijski odbori osnivaju i djeluju kao ekonomska nužnost i potreba delegiranja odgovarajućih nadzornih funkcija. Uz to, revizijski odbori mogu imati drugačije odgovornosti, ovisno o lokalnoj kulturi poslovanja i konkretnim okolnostima u svakom poduzeću. Ipak, kada su dobro strukturirani i kada su im jasno dane ovlasti, revizijski odbori mogu biti od velike koristi menadžmentu, dioničarima i ostalim interesnim skupinama, eksternim i internim revizorima.

Zakonom o računovodstvu (Narodne novine br. 78/2015, 134/2015) subjekt od javnog interesa definira se kao poduzetnik koji je osnovan sukladno propisima Republike Hrvatske i čiji su vrijednosni papiri uvršteni na uređeno tržište bilo koje države članice kako je određeno zakonom kojim se uređuje tržište kapitala. Subjektima od javnog interesa smatraju se također: kreditne institucije kako je određeno zakonom kojim se uređuju kreditne institucije, institucije za elektronički novac kako je određeno zakonom kojim se uređuju institucije za elektronički novac, društva za osiguranje kako je određeno zakonom kojim se uređuje osiguranje, društva za reosiguranje kako je određeno zakonom kojim se uređuje osiguranje, *leasing*-društva kako je određeno zakonom kojim se uređuje leasing, društva za upravljanje UCITS fondovima kako je određeno zakonom kojim se uređuju investicijski fondovi s javnom ponudom, društva za upravljanje alternativnim investicijskim fondovima kako je određeno zakonom kojim se uređuju alternativni investicijski fondovi, UCITS fondovi kako je određeno zakonom kojim se uređuju otvoreni investicijski fondovi s javnom ponudom, alternativni investicijski fondovi kako je određeno zakonom kojim se uređuju alternativni investicijski fondovi, mirovinska društva koja upravljaju obveznim mirovinskim fondovima, mirovinska društva koja upravljaju dobrovoljnim mirovinskim fondovima, dobrovoljni mirovinski fondovi, obvezni mirovinski fondovi i mirovinska osiguravajuća društva kako je određeno zakonom kojim se uređuju mirovinska osiguravajuća društva, društva za dokup mirovine kako je određeno zakonom kojim se uređuje doživotna otpremnina, odnosno dokup mirovine, faktoring-društva kako je određeno zakonom kojim se uređuje faktoring, investicijska društva, burze,

operateri MTP-a, središnja klirinška depozitarna društva, operateri središnjeg registra, operateri sustava poravnanja i/ili namire i operateri Fonda za zaštitu ulagatelja kako je određeno zakonom kojim se uređuje tržište kapitala, Hrvatska banka za obnovu i razvitak, druga trgovačka društva od javnog interesa sukladno odluci Vlade Republike Hrvatske o popisu pravnih osoba od posebnog državnog interesa i veliki poduzetnici sukladno odredbama Zakona o računovodstvu.

Prema odredbama članka 27. Zakona o reviziji, revizijski odbor sastoji se od članova nadzornog odbora i članova imenovanih od nadzornog odbora. Prema tome, članovi revizijskog odbora su članovi nadzornog odbora i oni koje nadzorni odbor imenuje za članove revizijskog odbora. Najmanje jedan član revizijskog odbora, mora poznavati područje računovodstva i/ili revizije. Prema odredbi članka 28., revizijski odbor:

- ◆ prati postupak financijskog izvješćivanja,
- ◆ prati učinkovitost sustava unutarnje kontrole, unutarnje revizije, te sustava upravljanja rizikom,
- ◆ nadgleda provođenje revizije godišnjih financijskih i konsolidiranih izvještaja,
- ◆ prati neovisnost samostalnih revizora ili revizorskog društva koje obavlja reviziju, a posebno ugovore o dodatnim uslugama,
- ◆ daje preporuke skupštini o odabiru samostalnog revizora ili revizorskog društva,
- ◆ raspravlja o planovima i godišnjem izvješću unutarnje revizije te o značajnim pitanjima koja se odnose na ovo područje.

Praćenje i nadgledanje provođenja revizije financijskih izvještaja jedna je od iznimno značajnih aktivnosti revizijskog odbora. Iako se djelovanje revizijskih odbora ne ograničava samo na područje revizije financijskih izvještaja, u nastavku ovog rada, nakon analize tradicionalnih uloga i odgovornosti revizijskog odbora, razmatraju se najznačajniji aspekti suradnje između revizijskog odbora i eksternog revizora u procesu revizije financijskih izvještaja. Ova suradnja neposredno pridonosi kvaliteti revizije financijskih izvještaja i ostvarivanju njezinih ciljeva. Uz to, u kontekstu recentne revizijske reforme na razini Europske unije, posebice za subjekte od javnog interesa, utvrđene su nove uloge i zadaci revizijskog odbora naročito u dijelu suradnje i odnosa revizijskog odbora i eksternog revizora, a o čemu će također više riječi biti u nastavku ovog rada.

## 2. TRADICIONALNE ULOGE I ODGOVORNOSTI REVIZIJSKOG ODBORA

Jedan od ključnih internih mehanizama korporativnog upravljanja, putem kojeg dioničari utječu na ponašanje menadžera kako bi osigurali da oni upravljaju poslovanjem poduzeća u njihovom interesu jesu odbori. Dva su načina organizacije odbora u modernoj korporaciji: (1) uspostava jedinstvenog odbora direktora (engl. *The Board of Directors*) ili (2) uspostava dvaju odbora: nadzornog odbora (engl. *Supervisory Board*) i uprave (engl. *Management Board*). Angloamerički model korporativnog upravljanja, koji se naziva i jednorazinski (engl. *one-tier*), temelji se na jedinstvenom odboru direktora. U odboru direktora koji 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 ovlasti (...). S druge strane, kontinentalni model korporativnog upravljanja, katkad zvan i dvorazinski (engl. *two-tier*), zasniva se na uspostavi dvije vrste odbora u upravljačkoj strukturi korporacije: (1) nadzornog odbora, s članovima koji nemaju izvršne pozicije, koji preuzima ulogu nadzora i praćenja poslovanja i (2) uprave ili upravnog odbora koji objedinjuje najviše menadžere u korporaciji, koji preuzima ulogu upravljanja i vođenja poduzeća (Tipurić, 2006., 57, 60).

Nadzorni odbor (engl. *Supervisory Board*) jest organ karakterističan za kontinentalne sustave korporativnog upravljanja te zajedno s upravom (upravni odbor, engl. *management board*) čini dvojni (dvoraznisku) upravljačku strukturu poduzeća. Funkcija vođenja i upravljanja poduzećem delegirana je upravi, dok nadzorni odbor preuzima funkciju kontrole, nadgledanja i praćenja poslovanja društva. S druge strane, u angloameričkim sustavima korporativnog upravljanja skupnu ulogu uprave i nadzornog odbora integrira jedinstveni odbor direktora (engl. *Board of Directors*), s izvršnim direktorima (stalno zaposlenim na upravljačkim funkcijama) i neizvršnim direktorima (koji su članovi odbora bez upravljačkih funkcija) (Tipurić, 2006., 119.).

U angloameričkom modelu korporativnog upravljanja, revizijski odbor je specijalizirani pododbor u okviru odbora direktora (engl. *Board of Directors*) i sastavljen je od neovisnih članova odbora direktora, dok u kontinentalnom modelu korporativnog upravljanja s dvorazinskom upravljačkom strukturom, nadzorni odbor imenuje revizijski odbor koji obavlja određene zadatke nadziranja i praćenja poslovanja poduzeća. Bez obzira radi li se o angloameričkom ili kontinentalnom modelu, ključni zahtjev je da bi trebala postojati odgovarajuća uključenost neovisnih, neizvršnih direktora u ispitivanje procesa financijskog izvještavanja, internih kontrola i upravljanja rizicima.

Na djelovanje revizijskog odbora, odnosno način ostvarenja njegovih uloga i zadataka u praksi sasvim sigurno utječe pravni sustav zemlje. U tom kontekstu, prisutne su određene razlike između država običajnog prava, koji postoji u Engleskoj, Irskoj, SAD-u, Kanadi, Australiji i Novom Zelandu i, s druge strane, država kodificiranog ili zakonodavnog prava, kao što su Njemačka, Francuska, Finska, Švedska itd. Primjerice, značajno mjesto i ulogu u korporativnom pravu Njemačke ima Njemački kodeks korporativnog upravljanja, koji između ostalog, uređuje i nadležnosti revizijskog odbora za kotirajuća poduzeća. Kao što je poznato, za Njemačku je karakterističan dvorazinski model korporativnog upravljanja koji se zasniva na uspostavi nadzornog odbora (engl. *Supervisory Board*) i upravnog odbora (engl. *Management Board*). Prema Njemačkom kodeksu korporativnog upravljanja (German Corporate Governance Code, 2015., 10.) nadzorni odbor može osnivati revizijski odbor, kao pododbor nadzornog odbora. Prema navedenim pravilima, predsjednik nadzornog odbora ne može biti istodobno predsjednik revizijskog odbora. Nadalje, prema Njemačkom kodeksu korporativnog upravljanja revizijski odbor nadzire računovodstveni proces, učinkovitost sustava internih kontrola, sustava upravljanja rizicima i interne revizije, procesa revizije financijskih izvještaja te posebice sudjeluje u imenovanju revizora, odobravanju revizijske naknade i nerevizijskih usluga, osiguravajući na taj način neovisnost revizije financijskih izvještaja. Predsjednik revizijskog odbora, prema Njemačkom kodeksu korporativnog upravljanja mora imati znanja i stručnost iz područja primjene računovodstvenih načela i interne kontrole. Mora biti neovisan, a ne biti bivši član upravnog odbora kojemu je od kraja mandata proteklo manje od dvije godine.

Samo postojanje, odnosno organiziranje revizijskog odbora na prethodno opisani način, samo po sebi nije dovoljno. Naime, članovi revizijskog odbora moraju biti na odgovarajući način informirani, predani svom poslu te ispitivački orijentirani u ispunjavanju svojih dužnosti nadziranja u nekoliko područja i to (PricewaterhouseCoopers, 1999.; KPMG & Audit Committee Institute Ireland, 2005.):

- ◆ internih kontrola i upravljanja rizicima,
- ◆ financijskog izvještavanja,
- ◆ primjene zakonskih propisa i regulative,
- ◆ procesa eksterne i interne revizije.

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. Revizijski

odbor treba biti upoznat s prirodom, opsegom, vremenskim rasporedom i rezultatima odgovarajućih testova kontrola koje provodi interni i eksterni revizor te s izvješćima koji se o rezultatima tih testova dostavljaju menadžmentu uključujući i reakciju menadžmenta na ta izvješća. Posebnu pažnju revizijski odbor treba posvetiti upoznavanju i razumijevanju sustava kontrola nad financijskim izvještavanjem, odnosno 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.

Revizijski odbor ima posebno izraženu odgovornost nadgledanja i pregledavanja financijskih informacija koje se objavljuju u financijskim izvještajima prije njihovog prezentiranja i publiciranja u javnost. 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 usvojenih računovodstvenih politika pri sastavljanju financijskih izvještaja, posebno u dijelu procjene, odnosno vrednovanja bilančnih stavki. 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. Nadalje, značajne promjene u rezultatima iz godine u godinu, te odstupanja ostvarenih rezultata od planiranih moraju se posebno objasniti i razumjeti. Odbor bi posebnu pažnju trebao posvetiti složenim i/ili neuobičajenim transakcijama tijekom obračunskog razdoblja posebno u onim područjima gdje različite pretpostavke i sudovi mogu imati značajan učinak na financijske izvještaje. Primjeri takvih područja uključuju dugoročna rezerviranja, akvizicije, financijske instrumente, vrijednosna usklađivanja, potencijalne obveze, ugovorne obveze, sudske sporove i sl. S obzirom na to da navedene aktivnosti i odgovornosti revizijskog odbora trebaju biti u funkciji zaštite interesa investitora i drugih interesnih skupina koje na temelju objavljenih financijskih izvještaja donose odgovarajuće poslovne odluke, granice odgovornosti revizijskog odbora se u ovom području u posljednje vrijeme sve više proširuju i na nadgledanje i ocjenu periodičnog financijskog izvještavanja (polugodišnje, kvartalno) kao i prognoza poslovanja koje se također sve češće javno objavljuju i pomažu investitorskoj javnosti u donošenju odluka.

U područje odgovornosti i zadataka revizijskog odbora spada i nadgledanje uspostavljenih internih procesa i procedura praćenja udovoljavanja relevantnim zakonima i regulativi. U tom smislu, revizijski odbor najčešće dobiva informacije od menadžmenta, pravnika u poduzeću, vanjskog pravnog savjetnika i poreznog

savjetnika, da bi se razumjele procedure kojima se osigurava primjena zakona, te za vrednovanje mogućeg utjecaja na financijske izvještaje. U ovo područje odgovornosti uključeno je i razmatranje rizika prijave. Konačno, u ovo područje odgovornosti revizijskog odbora spada i pregledavanje aktivnosti poduzetih od menadžmenta koje se odnose na uspostavljanje procedura za upozorenje na neetično ponašanje (engl. *whistleblowing*). Naime, “jasno određeni standardi i pismeno navedene smjernice za prihvatljivo poslovno i etično ponašanje u obliku vlastitog etičkog kodeksa, pomažu u uspostavljanju klime koja potiče točno i objektivno financijsko izvještavanje te osjećaj odgovornosti među zaposlenima“ (PricewaterhouseCoopers, 1999., 33.).

Kako bi ispunio svoje odgovornosti i zadatke, revizijski odbor mora uspostaviti komunikaciju s eksternim revizorima. Kao što je već istaknuto, neki najznačajniji aspekti suradnje i komunikacije revizijskog odbora s eksternim revizorima obrađuju se u nastavku.

### **3. ODNOS REVIZIJSKOG ODBORA I EKSTERNE REVIZIJE**

#### **3.1. Izvještavanje o ključnim pitanjima koja proizlaze iz revizije financijskih izvještaja**

Eksterni revizor ima obvezu neposredno izvještavati revizijski odbor u onim poslovnim subjektima u kojima je organiziran revizijski odbor. Prema tome, ako postoji revizijski odbor, izvještavanje o rezultatima revizije financijskih izvještaja i o svim drugim relevantnim pitanjima koja proizlaze iz revizijskog angažmana neposredno se usmjeravaju prema revizijskom odboru, a ne odvija se posredno preko menadžmenta.

U Velikoj Britaniji dokumentom pod nazivom *Combined Code on Corporate Governance* utvrđena je obveza i odgovornost revizijskog odbora da daje preporuke neizvršnim članovima odbora direktora, odnosno članovima nadzornog odbora u svezi imenovanja, ponovnog imenovanja i otpuštanja eksternog revizora te odobravanja naknade te ostalih uvjeta angažmana eksternog revizora. Istodobno, prema istom dokumentu revizijski odbor mora utvrditi politiku angažiranja eksternog revizora u dijelu nerevizijskih usluga. U Kanadi revizijski odbori imaju ključnu ulogu u nadgledanju rada eksternog revizora, uključujući njegove kvalifikacije i sve druge relevantne uvjete angažmana (Bromilow, Berlin, 2005., 47.). Na gotovo identičan način, primjerice u Južnoafričkoj Republici, revizijski odbor preporuča neizvršnim direktorima odbora direktora, odnosno nadzornom odboru imenovanje eksternog revizora te utvrđuje pravila prema kojima eksterni revizor može obavljati nerevizijske usluge.



Kao što je već prethodno istaknuto, u SAD-u *Sarbanes-Oxley* zakon iz 2002. godine utvrđuje da revizor treba izravno izvještavati revizijski odbor. Također, prethodno su navedena pitanja o kojima revizijska tvrtka treba periodično izvještavati revizijski odbor. Osim toga, uz *Sarbanes-Oxleyev* zakon, u SAD-u postoje i još neki dodatni zahtjevi koji se odnose na djelovanje revizijskih odbora, primjerice, pravila *New York Stock Exchange* (NYSE) i NASDAQ standardi listanja na burzi.

Mnogi su aktualni članovi i predsjedavajući revizijskih odbora mišljenja da neposredno izvještavanje revizijskog odbora o pitanjima koja proizlaze iz revizijskog angažmana bitno pridonosi kvaliteti korporativnog upravljanja (Bromilow, Berlin, 2005., 48.). Naime, iako su u prošlosti revizijski odbori imali komunikaciju i održavali sastanke s eksternim revizorima, činjenica je da donošenjem *Sarbanes-Oxley* zakona neposredno izvještavanje revizijskog odbora postaje zakonska obveza što pridonosi dodatnoj kvaliteti rada revizijskih odbora.

U kontekstu odnosa revizijskog odbora i eksternog revizora koji se odnosi na problematiku izvještavanja još je jedan zahtjev iznimno značajan. Naime, u SAD-u svi poslovni subjekti registrirani kod Komisije za vrijednosne papire (*SEC – Securities and Exchange Commission*) moraju osigurati izvještavanje o internim kontrolama nad financijskim izvještavanjem. Pod internom kontrolom nad financijskim izvještavanjem (*IFRC - Internal Control Over Financial Reporting*) smatra se “proces oblikovan i održavan od strane uprave poduzeća, koji postoji da bi pružio razumno uvjerenje o pouzdanosti financijskog izvještavanja i pripremi financijskih izvještaja za eksterne korisnike u skladu s općeprihvaćenim računovodstvenim načelima (Public Company Accounting Oversight Board, Auditing standard No. 2, 2007., točka 7-12.).

Prema novim pravilima od menadžmenta se zahtijeva procjena internih kontrola nad financijskim izvještavanjem, koja uključuje korištenje testova u svrhu dokazivanja učinkovitosti dizajna i djelovanja internih kontrola. Rezultate obavljene procjene, odnosno mišljenje o internim kontrolama nad financijskim izvještavanjem, menadžment uključuje u godišnje izvješće. Uz to, postavlja se zahtjev da eksterni revizor u sklopu revizije internih kontrola nad financijskim izvještavanjem koja je integrirana u proces revizije financijskih izvještaja, treba izraziti neovisno mišljenje o učinkovitosti internih kontrola nad financijskim izvještavanjem na temelju vlastitih testova kontrola. Dakle, eksterni revizor, kao rezultat tzv. integrirane revizije, treba izdati dva mišljenja - tradicionalno mišljenje o realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja te neovisno mišljenje o učinkovitosti internih kontrola nad financijskim izvještavanjem.

Mišljenje eksternog revizora o financijskim izvještajima, te o internim kontrolama nad financijskim izvještavanjem može biti izdano u skupnom ili odvojenim

izvještajima, dok menadžment svoju ocjenu o učinkovitosti internih kontrola mora uključiti u godišnje izvješće. Revizorovo mišljenje o učinkovitosti internih kontrola nad financijskim izvještavanjem mora se neposredno distribuirati revizijskom odboru. Osim toga, Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (*IAASB – The International Auditing and Assurance Standards Board*) je objavio Međunarodni revizijski standard 265 - Izvještavanje o nedostacima interne kontrole (*ISA 265 – Communicating Deficiencies in Internal Control*) koji je nastao kao odgovor na regulatorne promjene i razvoje standarda diljem svijeta vezanih za problematiku internih kontrola. Na oblikovanje ovog Standarda su ponajviše utjecali novi zahtjevi od strane Direktive EU za zakonsku reviziju (*EU Statutory Audit Directive*) prema kojima revizori trebaju izvještavati revizijske odbore o uočenim značajnim slabostima u internim kontrolama, te prethodno navedena pravila u SAD-u vezana za reviziju internih kontrola nad financijskim izvještavanjem.

U Republici Hrvatskoj Zakonom o reviziji propisano je da samostalni revizor ili revizorsko društvo mora revizijski odbor izvještavati o ključnim pitanjima koja proizlaze iz revizije, a posebno o značajnim slabostima interne kontrole u vezi s procesom financijskog izvještavanja. Dakle, u trgovačkim društvima u kojima postoji revizijski odbor, imenovani revizor tog društva mora u obliku izvješća ili posebnog pisma upućenog revizorskom odboru, a po prethodnom dogovoru i u obliku moguće usmene prezentacije, obavijestiti revizijski odbor o značajnim slabostima, nedostacima i nepravilnostima interne kontrole u vezi s procesom financijskog izvještavanja.

### **3.2. Izbor, imenovanje i promjena eksternog revizora**

Kao što je već navedeno, u opseg ovlasti i odgovornosti revizijskog odbora redovito se uključuju izbor, imenovanje, ponovno imenovanje, ali i opoziv, odnosno zamjena eksternog revizora. Stoga se ove nadležnosti revizijskog odbora najčešće detaljnije uređuju pravilnikom o radu revizijskog odbora koji se utvrđuje na razini poduzeća u kojemu je revizijski odbor osnovan.

Prilikom izbora i imenovanja eksternog revizora, revizijski odbor mora identificirati i analizirati utjecaj relevantnih čimbenika koji utječu na donošenje odgovarajućih odluka u ovom području djelovanja revizijskog odbora. Neki od mogućih čimbenika su (Bromilow, Berlin, 2005., 49.):

- ◆ ugled revizijske tvrtke,
- ◆ znanje i iskustvo revizijske tvrtke u industriji kojoj pripada poduzeće,

- ◆ znanje i iskustvo predloženog revizijskog tima u industriji kojoj pripada poduzeće,
- ◆ znanje i iskustvo vodećih partnera revizijske tvrtke u industriji kojoj pripada poduzeće te osobne preporuke,
- ◆ spremnost vodećih partnera revizijske tvrtke na savjete o internim pitanjima i sposobnost da utječu na ostale resurse poduzeća po potrebi,
- ◆ sposobnost odbora da gradi odnose povjerenja s vodećim partnerom revizijske tvrtke te ostvaruje periodične kontakte između pojedinih sastanaka,
- ◆ revizorova sposobnost da jasno, otvoreno i djelotvorno komunicira o svim relevantnim pitanjima s revizijskim odborom,
- ◆ revizorova sposobnost da djeluje kooperativno s menadžmentom - uključujući glavnog izvršnog direktora i nefinancijski menadžment,
- ◆ revizorova sposobnost da djeluje pravodobno u obavljanju usluge i odgovara na određena pitanja na vrijeme,
- ◆ procedure kontrole kvalitete revizijske tvrtke,
- ◆ značajne nalaze, ako su dostupni, od organizacija za stručnu provjeru kvalitete rada revizora te javnih nadzornih tijela,
- ◆ revizorovu neovisnost te uspostavljeni sustav zapošljavanja koji treba osigurati neovisnost,
- ◆ opseg uspostavljenih međunarodnih odnosa ako revizijska tvrtka sudjeluje u međunarodnim aktivnostima.

Od svih navedenih utjecajnih čimbenika, prema provedenom empirijskom istraživanju (Bromilow, Berlin, 2005., 49.) u kojemu su kao ispitanici sudjelovali predsjednici revizijskih odbora, među četiri najznačajnija čimbenika, prema mišljenju ispitanika, mogu se izdvojiti sljedeći:

- ◆ sposobnost vodećih partnera revizijske tvrtke da jasno, otvoreno i djelotvorno komuniciraju o svim relevantnim pitanjima s revizijskim odborom,
- ◆ sposobnost angažiranog revizijskog tima da jasno, otvoreno i djelotvorno komuniciraju o svim relevantnim pitanjima s revizijskim odborom,
- ◆ revizorovo znanje i iskustvo u industriji kojoj pripada poduzeće,
- ◆ sposobnost izgradnje odnosa povjerenja s vodećim partnerima revizijske tvrtke i spremnost na periodične kontakte između pojedinih sastanaka.

U nadležnosti i odgovornosti revizijskog odbora u Republici Hrvatskoj, koje su utvrđene Zakonom o reviziji, spada davanje preporuke skupštini za imenovanje revizora. Činjenica je da je istodobno Zakonom o trgovačkim društvima utvrđeno da nadzorni odbor predlaže skupštini imenovanje revizora. Međutim, kako je Zakonom o reviziji ova nadležnost u domeni revizijskog odbora, u trgovačkim društvima u kojima je osnovan revizijski odbor, prilikom pripreme glavne skupštine, nadzorni odbor treba objaviti prijedlog o imenovanju revizora kojeg je prethodno utvrdio revizijski odbor. Ovakvo rješenje prisutno je i u svijetu tj. iako revizijski odbor ima odgovornost izbora eksternog revizora, u mnogim poduzećima i državama, dioničari konačno potvrđuju taj izbor. U kontekstu recentnih promjena i novih zahtjeva koji se postavljaju na revizijske odbore na razini Europske unije, a o čemu će više riječi biti u idućim dijelovima ovog rada, očekuje se aktivnija uloga i neposredno djelovanje revizijskih odbora u izboru revizijske tvrtke koja pruža uslugu revizije godišnjih i konsolidiranih financijskih izvještaja, uključujući i odobrenje revizijskog odbora za obavljanje nerevizijskih usluga.

Uz razmatranje i predlaganje imenovanja eksternog revizora, u područje ovlasti i odgovornosti revizijskog odbora spada i odlučivanje o otpuštanju i eventualnoj zamjeni eksternog revizora u slučaju, primjerice narušavanja prihvatljive razine neovisnosti imenovanog eksternog revizora. U SAD-u u slučaju kada eksterni revizor poduzeća od javnog interesa odstupi ili bude otpušten, menadžment mora uputiti Komisiji za vrijednosne papire (engl. *Security Exchange Commission - SEC*) detaljne informacije o promjeni revizora sa svim okolnostima razilaženja s imenovanim eksternim revizorom. U tom slučaju, od revizora se može zahtijevati da priloži pismo u kojemu će navesti svoje stavove o očitovanju menadžmenta o okolnostima razilaženja (Bromilow, Berlin, 2005., 51.).

### 3.3. Neovisnost eksternog revizora

Načelo neovisnosti jedno je od najznačajnijih temeljnih revizijskih načela. Neovisnost revizora je bitna za položaj revizora i njegov objektivni pristup revizijskom poslu. Da bi revizori uopće mogli profesionalno djelovati, potrebno je da u svom radu budu neovisni, nepristrani i potpuno samostalni, i to pri planiranju revizije, provedbi revizije i izražavanju svoga mišljenja. To jednostavno znači djelovanje sukladno zahtjevima i interesima struke, a ne osobnim interesima. Primjerice, revizor ne može obavljati reviziju za klijenta za kojeg je na bilo koji način financijski zainteresiran. Rodbinske i druge veze s osobama iz poduzeća-klijenta u svakom slučaju nepovoljno utječu na neovisnost. K tomu, načelo neovisnosti nalaže da revizor ni na koji način ne smije biti uključen u upravljanje poduzećem u kojem obavlja reviziju.

Revizijski odbor ima vrlo važnu ulogu u procjenjivanju neovisnosti eksternog revizora. U SAD-u eksterni revizori moraju najmanje godišnje (Bromilow, Berlin, 2005., 52.):

- ◆ dati očitovanje revizijskom odboru u pisanom obliku o svim odnosima između revizora i poduzeća koji se, prema profesionalnoj prosudbi revizora, mogu odnositi na neovisnost,
- ◆ potvrditi u pismenom obliku da su, prema profesionalnoj prosudbi revizora, revizori neovisni u odnosu na poduzeće klijenta,
- ◆ raspraviti navedena pitanja s revizijskim odborom.

Regulatorni zahtjevi u Velikoj Britaniji također zahtijevaju od revizijskih odbora procjenjivanje neovisnosti eksternih revizora, Primjerice, već spomenutim dokumentom pod nazivom *Combined Code on Corporate Governance* određeno je da revizijski odbor treba pregledavati i nadgledati neovisnost i objektivnost revizora uzimajući u obzir relevantne profesionalne i regulatorne zahtjeve u Velikoj Britaniji (Bromilow, Berlin, 2005., 52.).

U kontekstu procjenjivanja neovisnosti eksternog revizora revizijski odbor mora razumjeti vrste profesionalnih usluga koje revizor pruža klijentu i prirodu naknada koje se isplaćuju revizoru a koje mogu narušavati neovisnost eksternog revizora. Primjerice, u SAD-u Komisija za vrijednosne papire (*SEC - Securities and Exchange Commission*) objavljuje pravila kojima se utvrđuje koje povezane usluge su zabranjene te vremenska ograničenja angažmana pojedinih revizora u obavljanju revizijskih usluga kod klijenta. Prilikom razmatranja mogućnosti da eksterni revizor pruža, uz reviziju financijskih izvještaja i neke druge angažmane s izražavanjem uvjerenja i savjetodavne usluge, revizijski odbor mora procijeniti ima li revizor znanja i sposobnosti za pružanje tih usluga i mogu li te usluge utjecati na kvalitetu same revizije financijskih izvještaja (Bromilow, Berlin, 2005., 52.).

*Sarbanes-Oxley* zakon u SAD-u zahtjeva da sve revizijske, ali i nerevizijske usluge koje pruža revizijska tvrtka klijentu koji ima revizijski odbor, budu unaprijed odobrene od strane toga odbora. Također, u slučaju kada eksterni revizor klijentu pruža nerevizijske, odnosno uglavnom savjetodavne usluge, u toj poslovnoj godini ne smije pružati uslugu revizije financijskih izvještaja pogotovo u slučaju kada se savjetodavne usluge klijentu odnose na područje poreza, računovodstva i financija budući da je tada bitno narušeno načelo neovisnog djelovanja eksternog revizora. Revizijski odbori u praksi najčešće ograničavaju opseg dozvoljenih nerevizijskih usluga koje pruža eksterni revizor klijentu kod kojeg obavlja reviziju

financijskih izvještaja i u tom smislu su odluke revizijskih odbora najčešće prilično restriktivne. Osim toga, Komisija za vrijednosne papire zahtjeva objavljivanje informacije o visini naknade plaćene za uslugu revizije, ali i za reviziji srodne usluge te porezne i druge usluge koje pruža revizor.

Revizijski odbori koji djeluju u Republici Hrvatskoj također trebaju pratiti neovisnost revizora i njegovo moguće angažiranje na dodatnim poslovima. Naime, Zakonom o reviziji utvrđena je zabrana obavljanja revizije kod pojedine pravne osobe. Kako bi se postigla neovisnost i nepristranost revizora, Zakonom o reviziji je utvrđeno da revizorsko društvo i samostalni revizor ne smije obavljati reviziju kod pravne osobe u kojoj su vlasnici udjela ili dionica, koja je vlasnik udjela ili dionica revizorskog društva, u kojoj su sudjelovali u vođenju poslovnih knjiga ili izradi financijskih izvještaja za godinu za koju se obavlja revizija, s kojom su povezani na način da bi mogla postojati dvojba o neovisnosti i nepristranosti revizije, ako postoje druge okolnosti koje dovode u sumnju njihovu nepristranost. Jesu li ispunjeni ovi uvjeti i pretpostavke revizijski odbor će pratiti prikupljanjem odgovarajućih izjava od revizora, ali i traženjem određenih informacija od uprave društva. Uz to, na jednak način, prvenstveno prikupljanjem informacija i očitovanja od revizora i uprave društva, revizijski odbor treba steći uvjerenje o tome da obavljanje usluga s područja financija i računovodstva, poreznog i ostaloga poslovnog savjetovanja, procjenjivanja vrijednosti poduzeća, imovine i obveza te sudskog vještačenja isključuje mogućnost obavljanja usluga revizije u društvu za istu poslovnu godinu. Dakle, uslugu revizije financijskih izvještaja društva u nekoj poslovnoj godini može obavljati revizor koji nije bio angažiran u toj istoj godini u obavljanju dodatnih djelatnosti uz revizorske usluge što je utvrđeno aktualnim Zakonom o reviziji.

### 3.4. Djelokrug rada eksterne revizije

U kontekstu samog djelokruga rada i djelovanja eksternog revizora, odnos revizijskog odbora i eksterne revizije može se razmatrati kroz (PricewaterhouseCoopers, 2003., 35.):

- ◆ značajke usluge revizije,
- ◆ rizik i kontrole,
- ◆ financijsko izvještavanje,
- ◆ ostala pitanja u svezi upravljanja.

U kontekstu značajki usluge revizije koju eksterni revizor pruža poduzeću, odnosno svom klijentu, potrebno je raspraviti formalne kvalifikacije i referentne revizijske projekte eksternog revizora, njegove revizijske resurse i kapacitete (osoblje, lokaciju, tehničku opremljenost i sl.), poznavanje značajki djelatnosti poduzeća (klijenta). Uz to, neophodno je upoznati i razmotriti predloženi opseg revizije (plan revizije) i pristup provedbi revizije financijskih izvještaja. Prilikom razmatranja predloženog opsega revizije i pristupa provođenju revizije financijskih izvještaja, revizijski odbor najčešće postavlja eksternom revizoru nekoliko mogućih pitanja (Bromilow, Berlin, 2005., 54.):

- ◆ Što su ciljevi revizije?
- ◆ Koji su zahtjevi za financijskim izvještavanjem poduzeća i rokovi podnošenja izvještaja?
- ◆ Koje ste ključne rizike identificirali i kako ćete na njih odgovoriti?
- ◆ Koje su vaše odgovornosti za otkrivanje značajnih pogrešaka, prijevara i nezakonitog postupanja?
- ◆ Kako postižete uvjerenje kroz pojedina poslovna područja koja su uključena u procjene?
- ◆ Kako revidirate transakcije s povezanim strankama?
- ◆ Kako će se revizija usmjeriti informacijskom sustavu i aplikacijama poduzeća?
- ◆ Kako će aktualne promjene u računovodstvenim politikama i zahtjevima regulative utjecati na ovogodišnje financijske izvještaje?
- ◆ Kako će bilo koje aktualne promjene u poduzeću – primjerice spajanja i pripajanja, restrukturiranje, promjene u poslovnoj strategiji, u proizvodnom programu, u mirovinskim planovima, financijskim pitanjima i druge neuobičajene transakcije utjecati na reviziju i izvješće neovisnog revizora?
- ◆ Kako ćete koordinirati svoj rad s internim revizorima?
- ◆ Koje lokacije na kojima poduzeće posluje ćete posjetiti ove godine? Hoćete li izmjenjivati posjete pojedinim lokacijama poduzeća? Ako da, kako ćete određivati koje lokacije ćete posjetiti i kada?
- ◆ Koje podružnice ćete revidirati? Koje radnje ćete poduzeti za one podružnice koje neće biti obuhvaćene revizijom?
- ◆ Ako će u reviziju biti uključeni drugi eksperti, jeste li preuzeli odgovornost za njihov rad? Kako ćete, kao glavni revizor, postići da rad drugih angažiranih revizora - eksperata bude zadovoljavajući i da su oni neovisni?

Kao što je već istaknuto revizijski odbor posebice, uz odbor direktora, odnosno nadzorni odbor, treba biti uključen u pitanja u svezi imenovanja revizora, ugovaranja naknade za uslugu revizije financijskih izvještaja i ostale naknade koje se revizoru isplaćuju za eventualne nerevizijske usluge kao i eventualna otpuštanja revizora te raskid ugovora. Posebna tema unutar ovog područja je stjecanje uvjerenja revizijskog odbora o prihvatljivoj razini neovisnosti i objektivnosti eksternog revizora o čemu je već prethodno bilo više riječi. "Iako je revizijski odbor usmjeren primarno na učinkovitost same revizije financijskih izvještaja, nužno je razmotriti moguće utjecaje na revizorovu objektivnost i neovisnost, odnosno učinak koji bi bilo kakve veze ili druge usluge kojima se bave revizori, ili koje pružaju organizaciji ili njenom menadžmentu imale na objektivnost revizora. Revizijski odbor će sam morati zaključiti da neovisnost i objektivnost revizora nisu bile kompromitirane" (PricewaterhouseCoopers, 2003., 37.).

Revizijski odbor treba održavati posebne sastanke s eksternim revizorima na kojima će se raspravljati o poslovnim rizicima s kojima se suočava poduzeće i internim kontrolnim postupcima i procedurama koje djeluju preventivno. Naglasak u toj komunikaciji između revizijskog odbora i eksternog revizora treba biti na onim ključnim rizicima koji su povezani s eventualnim materijalno značajnim pogrešnim iskazivanjima u financijskim izvještajima. Te rasprave će osigurati revizijskom odboru dovoljno informacija za razumijevanje rizika koji zahtijevaju posebnu pozornost, zatim za razumijevanje reakcije i ponašanja menadžmenta spram tih rizika te pristup samog eksternog revizora identificiranim rizicima.

Uobičajena je praksa u svijetu da se revizijski odbor, menadžment i eksterni revizor sastaju radi pregledavanja i ispitivanja financijskih izvještaja i nalaza revizije financijskih izvještaja. Uz to, članovi revizijskog odbora i eksterni revizor mogu kritički raspravljati o prihvatljivosti i kvaliteti računovodstvenih politika koje je usvojio menadžment, o njihovoj agresivnosti ili konzervativnosti u kontekstu cjelokupne poslovne politike poduzeća.

Općepoznato je da u sklopu cjelovite usluge revizije financijskih izvještaja, eksterni revizor oblikuje odgovarajuće zaključke i daje preporuke menadžmentu u vezi poboljšanja internih kontrolnih postupaka i procedura u računovodstvenom informacijskom sustavu ali i u izvršnom podsustavu poduzeća (nabavi, prodaji, proizvodnji itd). Revizijski odbor treba razmotriti takve ocjene i sugestije eksternog revizora, zahtijevati od menadžmenta odgovarajuća izvješća o takvim zahtjevima od eksternog revizora, te tražiti očitovanje menadžmenta o njegovom planu akcija u smislu implementacije tih rješenja u praksi. S obzirom na to da je upoznavanje i procjena sustava internih kontrola klijenta sastavni dio cjelokupnog procesa revizije financijskih izvještaja te da klijent može imati regulatorne obveze izvještavati eksterne korisnike o učinkovitosti internih kontrola nad



financijskim izvještavanjem na datum bilance sasvim je sigurno da revizijski odbor mora posvetiti odgovarajuću pažnju internim kontrolama kao nezaobilaznom djelokrugu rada eksternog revizora. U tom kontekstu više je pitanja koja revizijski odbor mora postaviti eksternom revizoru i to (Bromilow, Berlin, 2005., 54.):

- ◆ Kako procjenjujete učinkovitost internih kontrola klijenta?
- ◆ Za koja područja u poslovanju poduzeća vjerujete da imaju visok rizik postojanja neučinkovitih internih kontrola?
- ◆ Kako testirate interne kontrole?
- ◆ Postoje li neka područja i stavke u financijskim izvještajima gdje se ne planirate osloniti na interne kontrole i zašto?

S razmatranjem djelokruga rada eksternog revizora usko je povezana još jedna aktivnost revizijskog odbora, o kojoj je već bilo riječi. To je razmatranje i odobravanje naknade koju poduzeće - klijent plaća eksternom revizoru za revizijske i nerevizijske usluge. Naime, postavlja se pitanje kako revizijski odbor može steći prihvatljivu razinu uvjerenja da je ponuđena naknada koju plaća klijent za uslugu revizije financijskih izvještaja i nerevizijske usluge razumna i opravdana. U tom kontekstu neophodno je sagledavanje djelokruga rada kojeg navodi eksterni revizor u planu revizije i procjena članova revizijskog odbora o tome koliko je revizor sati i stručnog napora neophodno da bi se predloženi plan revizije i ostvario. Isto tako korisne su i usporedbe s isplaćenim naknadama od strane poduzeća - klijenata slične veličine, organizacije i djelatnosti što je moguće u uvjetima kada se naknada za usluge revizije financijskih izvještaja i nerevizijske usluge isplaćene revizoru javno objavljuju. Naravno, iskusni i upućeni članovi revizijskih odbora uvažavaju činjenicu da mnogo čimbenika utječe na visinu naknade i na procjenu njezine opravdanosti, kao što su razina oslanjanja na rad internih revizora, struktura predloženog revizijskog tima, složenost organizacije upravljačkih struktura, provodi li se revizija i objavljuje revizorovo mišljenje o realnosti i objektivnosti odvojenih financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja klijenta i tome slično. Uz to, *benchmarking* ili uspoređivanje s najboljima prema prihvatljivim mjerilima također može osigurati odgovarajuće podloge za rasprave o naknadi između menadžmenta, revizora i revizijskog odbora. Prije samog odobravanja naknade od strane revizijskog odbora posebno je važno da članovi revizijskog odbora razumiju proces pregovaranja menadžmenta i revizora te budu informirani o naknadama koje su u prošlosti isplaćene od strane poduzeća – klijenta prethodnim revizorima (Bromilow, Berlin, 2005., 55.).

U raspravama o djelokrugu rada eksternog revizora članovi revizijskog odbora moraju biti informirani i razumjeti bilo koju promjenu plana revizije te posljedice

tih promjena i to kako promjene plana u odnosu na prošlu godinu tako i promjene za poslovnu godinu za koju se provodi revizija financijskih izvještaja. Dakle, revizijski odbor treba razumjeti razloge za bilo koje značajno odstupanje od izvornog plana revizije te posebice učinke takvih odstupanja na ugovorenu naknadu za uslugu revizije (Bromilow, Berlin, 2005., 55.).

### 3.5. Priopćavanje revizijskih rezultata i nalaza

Revizijski odbori moraju s eksternim revizorima raspravljati o revizijskim nalazima, rezultatima i ostalim informacijama koje su raspoložive eksternom revizoru tijekom cjelokupnog procesa revizije financijskih izvještaja. Često se misli da do te komunikacije dolazi na kraju procesa revizije financijskih izvještaja, u fazi kompletiranja revizije i sastavljanja izvješća neovisnog revizora. Naprotiv, sastanci, rasprave i komunikacija revizijskog odbora i eksternog revizora o svim relevantnim pitanjima koja proizlaze iz revizije financijskih izvještaja mora biti kontinuirana – od planiranja do kompletiranja revizije. U tom kontekstu u nekim se državama zahtijeva da određene informacije moraju biti priopćene nadzornom odboru i njegovom revizijskom odboru. Primjerice, u SAD-u profesionalni standardi i regulativa zahtijevaju da ta komunikacija bude ekstenzivna i vezana uz neka posebna pitanja i područja. Tematska područja u okviru kojih se najčešće upućuju određena priopćenja revizijskom odboru navedena su u nastavku (Bromilow, Berlin, 2005., 55-59.):

- ◆ revizorova odgovornost prema Standardima Odbora za nadzor nad računovodstvom javnih poduzeća (engl. *Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB*),
- ◆ značajne računovodstvene politike,
- ◆ bitni računovodstveni tretmani i prakse,
- ◆ alternativna postupanja dozvoljena unutar Općeprihvaćenih računovodstvenih načela (engl. *Generally Accepted Accounting Principles - GAAP*),
- ◆ revizorovo mišljenje o kvaliteti i primjerenosti izabranih računovodstvenih politika klijenta,
- ◆ računovodstvene procjene odobrene od menadžmenta,
- ◆ ispravci i reklasifikacije koje proizlaze iz revizije,
- ◆ mogući učinci značajnih rizika i izloženosti na financijske izvještaje,
- ◆ bitne neizvjesnosti povezane s događajima i stanjima, posebice narušavanje pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja,

- ◆ ostale informacije u dokumentima obuhvaćene revidiranim financijskim informacijama,
- ◆ razilaženje s menadžmentom,
- ◆ konzultacije s drugim neovisnim revizorom,
- ◆ problemi i teškoće na koje eksterni revizor nailazi tijekom obavljanja revizije,
- ◆ glavna pitanja koja su raspravljana s menadžmentom prije zadržavanja,
- ◆ značajna odstupanja u internim kontrolama,
- ◆ prijevara i nelegalne radnje,
- ◆ neovisnost,
- ◆ naknada,
- ◆ ostala značajna komunikacija u pisanom obliku,
- ◆ komunikacija u svezi drugih relevantnih pitanja.

U kontekstu priopćavanja revizijskih nalaza i rezultata tijekom revizije financijskih izvještaja treba naglasiti i to da tijekom cjelokupnog procesa revizije financijskih izvještaja revizijski odbor, uz komunikaciju s eksternim revizorom, redovito održava komunikaciju i s menadžmentom. Naime, od revizijskog odbora se očekuje da aktivno sudjeluje u rješavanju značajnih razilaženja u pitanjima financijskog izvještavanja između eksternog revizora i menadžmenta koji je odgovoran za sastavljanje financijskih izvještaja. Revizijski odbor koji je uključen u rješavanje takvih pitanja treba (Bromilow, Berlin, 2005., 58.):

- ◆ raspraviti određene teme iz područja financijskog izvještavanja s menadžmentom kako bi članovi revizijskog odbora razumijeli poslovne događaje i računovodstvene implikacije tih događaja, uključujući alterantivne računovodstvene postupke,
- ◆ raspraviti određena pitanja iz područja financijskog izvještavanja s eksternim revizorom kako bi članovi revizijskog odbora razumijeli značenje pojedinih računovodstvenih postupaka te posebice one koje preferira eksterni revizor,
- ◆ utvrditi je li potreban angažman dodatnih resursa,
- ◆ utvrditi prihvatljiv vremenski okvir za predmet raspravljanja,
- ◆ raspraviti rješenja s menadžmentom i eksternim revizorom,
- ◆ procijeniti pristup poboljšanjima.

Prema Međunarodnim revizijskim standardima u područje revizorove odgovornosti u procesu revizije financijskih izvještaja spada i pribavljanje pisane izjave od menadžmenta (engl. *written representation*) koju menadžment daje revizoru radi potvrđivanja određenih pitanja ili podrške drugim revizijskim dokazima.

Ciljevi revizora su (Hrvatska revizorska komora, 2010., 255.)

- ◆ pribaviti pisane izjave od menadžmenta i, gdje je odgovarajuće, onih koji su zaduženi za upravljanje o tome kako oni vjeruju da su ispunili svoju odgovornost za sastavljanje financijskih izvještaja i za potpunost informacija danih revizoru,
- ◆ potkrijepiti ostale revizijske dokaze relevantne za financijske izvještaje ili određene tvrdnje u financijskim izvještajima pomoću pisane izjave ako revizor utvrdi da je to nužno ili je zahtijevano ostalim Međunarodnim revizijskim standardima,
- ◆ primjereno reagirati na pisane izjave koje daje menadžment i, gdje je odgovarajuće, oni koji su zaduženi za upravljanje, ili ako menadžment ili, gdje je odgovarajuće, oni koji su zaduženi za upravljanje ne daju pisane izjave koje zahtijeva revizor.

Pisane izjave koje revizor zahtijeva od menadžmenta sadrže izjave o tome da je menadžment ispunio svoju obvezu pripremanja financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, zatim da je revizoru pružio sve relevantne informacije i osigurao pristup kako je dogovoreno u uvjetima revizijskog angažmana te da su sve transakcije bile evidentirane i odrazile su se u financijskim izvještajima.

Revizijski odbor treba pribaviti i pregledati kopije pisanih izjava te se pri tome usmjeriti na rasprave o tome sadrže li pisane izjave neka neuobičajena sporna pitanja. Uz to, članovi revizijskog odbora u komunikaciji s eksternim revizorom moraju saznati jesu li eksterni revizori imali nekih teškoća u pribavljanju pisanih izjava. Naime, u tom se slučaju revizijski odbor mora s posebnom pažnjom usmjeriti upravo na područja za koja je revizor zatražio pisanu izjavu, a ista nije dobivena (Bromilow, Berlin, 2005., 47.).

Općepoznato je da u nekim aktivnostima cjelokupnog revizijskog angažmana eksterni revizor, kao člana revizijskog tima, može angažirati osobu ili tvrtku s posebnom stručnošću kako bi mu to pomoglo u pribavljanju dostatnih i primjernih revizijskih dokaza. U tom slučaju eksterni revizor mora revizijskom odboru priopćiti informaciju o tome da revizor planira angažirati stručnu osobu ili tvrtku te posebice u kojoj fazi revizijskog procesa će doći do neposredne uključenosti

drugih stručnih osoba ili tvrtke. Revizijski odbor treba također utvrditi da li je revizor preuzeo odgovornost za rad drugih revizora i stručnjaka te na koji način, prilikom izbora svojih suradnika, revizijska tvrtka procjenjuje njihov profesionalni ugled i kvalitetu osoblja, kako utvrđuje djelokrug rada i očekivane rezultate svojih suradnika te posebice njihovu neovisnost i objektivnost.

#### **4. NOVE ULOGE I ODGOVORNOSTI REVIZIJSKOG ODBORA PREMA DIREKTIVI 2014/56/EU I UREDBI (EU) BR. 537/2014**

Direktivnom 2006/43/EC Europskog parlamenta i Vijeća o provođenju zakonske revizije godišnjih i konsolidiranih financijskih izvještaja (Europski parlament i Vijeće, Direktiva 2006/43/EZ, 2006) uvedene su određene promjene u zemljama članicama Europske unije a njihova je intencija poboljšanje kvalitete obavljanja revizije i zaštita investitora i ulagača. U tom kontekstu, posebice se ističe zahtjev da svaka država članica mora uspostaviti kvalitetan javni nadzor nad revizijskom profesijom te se utvrđuju kriteriji osiguranja kvalitete rada koje svaka država članica mora zadovoljiti. Navedena Direktiva sadrži ukupno 55 članaka koji su podijeljeni u 12 poglavlja.

U poglavlju 10. koji se odnosi na zakonsku reviziju koja se obavlja u subjektima od javnog interesa, između ostalog, ističe se da svaki subjekt od javnog interesa, u cilju jačanja neovisnosti revizora, mora osnovati revizijski odbor. Člankom 41. Direktive 2006/43/EC (stavak 1.) utvrđeno je da svaki subjekt od javnog interesa ima revizijski odbor. Država članica određuje hoće li revizijske odbore činiti neizvršni članovi upravnog tijela i/ili članovi nadzornog tijela subjekta nad kojim se provodi revizija i/ili članovi izabrani na glavnoj skupštini dioničara subjekta nad kojim se provodi revizija. Najmanje jedan član odbora za reviziju mora biti neovisan i imati znanja iz područja računovodstva i/ili revizije. Stavkom 2. članka 41. Direktive utvrđeno je da ne dovodeći u pitanje odgovornost članova upravnih, upravljačkih ili nadzornih tijela, ili drugih članova koji su postavljeni na glavnoj skupštini dioničara subjekta nad kojim se provodi revizija, revizijski odbor, između ostalog:

- ◆ prati postupak financijskog izvještavanja,
- ◆ prati učinkovitost interne kontrole poduzeća, interne revizije, gdje postoji, i sustava za upravljanje rizicima,
- ◆ prati zakonsku reviziju godišnjih i konsolidiranih financijskih izvještaja,
- ◆ ispituje i prati neovisnost ovlaštenog revizora ili revizorskog društva, a posebno pružanje dodatnih usluga subjektu nad kojim se provodi revizija.

Nadalje, stavkom 3. članka 41. navedene Direktive utvrđeno je i da u subjektu od javnog interesa, prijedlog se upravnog ili nadzornog tijela za imenovanje ovlaštenog revizora ili revizorskog društva temelji na preporuci revizijskog odbora. Ovlašteni revizor ili revizorsko društvo, prema stavku 4. članka 41. Direktive 2006/43/EC, izvješćuju revizijski odbor o glavnim pitanjima koja se odnose na zakonsku reviziju, a posebno o značajnim slabostima interne kontrole vezano uz postupak financijskog izvještavanja. Države članice mogu dopustiti ili odlučiti da se prethodno navedene odredbe Direktive 2006/43/EC (članak 41, stavci 1-4) ne primjenjuju na one subjekte od javnog interesa koji imaju tijelo koje obavlja funkcije jednake onima odbora za reviziju, koje je osnovano i koje djeluje u skladu s važećim odredbama u državama članicama u kojem je subjekt nad kojim se treba provesti revizija registriran. U takvom slučaju, subjekt objavljuje koje tijelo izvršava te funkcije i koji je sastav tog tijela. Države članice mogu, sukladno odrednicama Direktive 2006/43/EC određene subjekte od javnog interesa izuzeti od obveze da imaju revizijski odbor.

Godine 2014. objavljena je Direktiva 2014/56/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 16. travnja 2014. o izmjeni Direktive 2006/43/EZ o zakonskim revizijama godišnjih financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja (SL L 158, 27. svibnja 2014.) te Uredba (EU) br. 537/2014 Europskog parlamenta i Vijeća od 16. travnja 2014. o posebnim zahtjevima u vezi zakonske revizije subjekata od javnog interesa i stavljanju izvan snage Odluke Komisije 2005/909/EEZ (SL L 158, 27. svibnja 2014.). Zapravo ovdje je riječ o ključnim dokumentima koji čine regulatorni okvir revizijske djelatnosti na razini Europske unije. Izmjene mjero-davnih direktiva i objava, koje su obvezujuće za svaku državu članicu Europske unije, imaju za posljedicu obvezu daljnjeg usklađivanja zakonodavnog okvira revizije u državama članicama. Republika Hrvatska kao punopravna članica Europske unije ima obvezu transponirati nove europske direktive u nacionalno zakonodavstvo i to u roku od dvije (2) godine od datuma objave pojedine direktive. U tom smislu, u Republici Hrvatskoj trenutno se očekuje donošenje novog Zakona o reviziji (Nacrt prijedloga novog Zakona o reviziji, <http://www.revizorska-komora.hr/index.php/registri/rasprave-o-dokumentima-u-tijeku.html>, 27.08.2016.) koji mora biti usklađen sa zahtjevima Direktive 2014/56/EU o izmjeni Direktive 2006/43/EZ o zakonskim revizijama godišnjih financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja i Uredbe o posebnim zahtjevima zakonske revizije subjekata od javnog interesa (Uredba EU br. 537/2014.). Kada je riječ o Uredbi (EU) br. 537/2014. radi se o obvezujućem provedbenom aktu za svaku državu članicu čija izravna primjena započinje po proteku dvije (2) godine od datuma objave u službenom glasilu Europske unije. Uredba se primjenjuje od 17. lipnja 2016. godine.

Prema točki 32. Direktive 2014/56/EU o izmjeni Direktive 2006/43/EZ o zakonskim revizijama godišnjih financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih

izvještaja (Europski parlament i Vijeće, Direktiva 2014/56/EU, 2014) prema kojoj se u okviru poglavlja X. navodi novi članak 39. države članice moraju osigurati da svaki subjekt od javnog interesa ima revizijski odbor. Pri tome, revizijski odbor jest samostalan odbor ili odbor upravnog ili nadzornog tijela subjekta koji je predmet revizije. Čine ga neizvršni članovi upravnog tijela i/ili članovi nadzornog tijela subjekta koji je predmet revizije i/ili članovi koje je imenovala glavna skupština dioničara subjekta koji je predmet revizije ili, u slučaju subjekata bez dioničara, ili koje je imenovalo istovjetno tijelo. Najmanje jedan član revizorskog odbora mora biti stručan u računovodstvu i/ili reviziji. Članovi odbora kao cjelina moraju posjedovati znanje o sektoru u kojem posluje subjekt koji je predmet revizije. Većina članova revizorskog odbora neovisna je u odnosu na subjekt koji je predmet revizije. Predsjednika revizorskog odbora imenuju njegovi članovi ili nadzorno tijelo subjekta koji je predmet revizije te je on neovisan od subjekta koji je predmet revizije. Države članice mogu zahtijevati da se predsjednik revizorskog odbora bira godišnje na glavnoj skupštini dioničara subjekta koji je predmet revizije.

Iznimno, države članice mogu odlučiti da se u slučaju subjekata od javnog interesa koji zadovoljavaju određene kriterije, funkcije dodijeljene revizorskom odboru može obavljati upravno ili nadzorno tijelo kao cjelina, pod uvjetom da, u slučaju da je predsjednik takvog tijela izvršni član, on ili ona ne smije obnašati funkciju predsjednika dok takvo tijelo obnaša funkciju revizorskog odbora. Također, ako je revizijski odbor dio upravnog ili nadzornog tijela subjekta koji je predmet revizije u skladu s prethodno navedenim, države članice mogu dozvoliti ili zahtijevati da upravno ili nadzorno tijelo prema potrebi obnaša funkciju revizorskog odbora za potrebe obveza određenih u Direktivi 2014/56/EU i Uredbi (EU) br. 537/2014.

Posebna pažnja posvećena je subjektima od javnog interesa za koje države članice mogu odlučiti da nisu u obvezi osnivanja revizijskog odbora. Primjerice, bilo koja kreditna institucija čije dionice nisu uvrštene na uređeno tržište bilo koje države članice koja ima, na kontinuiran ili ponovljeni način, samo dužničke vrijednosne papire uvrštene na uređeno tržište, pod uvjetom da ukupni nominalni iznos za sve dužničke vrijednosne papire ostaje ispod 100 milijuna EUR-a te da ne objavljuje prospekt u skladu s Direktivom 2003/71/EC. Također, iznimno, države članice mogu zahtijevati, ili dopustiti subjektima od javnog interesa da nemaju revizijski odbor uz uvjet da imaju tijelo ili tijela, koja obavljaju jednake aktivnosti kao revizijski odbor, ustanovljena i koja djeluju u skladu s odredbama u državi članici u kojoj je revidirani subjekt registriran. U tom slučaju subjekt treba objaviti koje tijelo obavlja te funkcije i kakvo je članstvo tog tijela. Nadalje, određeno je i to da tamo gdje su svi članovi revizijskog odbora istodobno članovi upravnog ili nadzornog tijela država članica može osigurati da revizijski odbor bude izuzet od zahtjeva neovisnosti.

U stavku 6. članka 39. navodi se da ne dovodeći u pitanje odgovornosti članova upravnih ili nadzornih tijela, ili drugih članova, koje imenuje skupština dioničara revidiranog subjekta, revizijski odbor će između ostaloga:

- ◆ izvijestiti upravljačko ili nadzorno tijelo o ishodima zakonske revizije i objasniti kako je zakonska revizija pridonijela cjelovitosti financijskog izvještavanja i koja je uloga revizijskog odbora u tom procesu,
- ◆ pratiti postupak financijskog izvještavanja te podnošenje preporuka ili prijedloga kao bi se osigurao njegov integritet,
- ◆ pratiti učinkovitost internih kontrola i sustava upravljanja rizicima subjekta i, gdje je to moguće, njegovu internu reviziju u vezi financijskog izvještavanja revidiranog subjekta, bez kršenja svoje neovisnosti,
- ◆ pratiti zakonsku reviziju godišnjih i konsolidiranih financijskih izvještaja, osobito njezino djelovanje, uzevši u obzir, rezultate i zaključke od strane nadležnog tijela,
- ◆ razmatrati i pratiti neovisnost ovlaštenih revizora ili revizijske tvrtke i posebno prikladnost obavljanja nerevizijskih usluga kod revidiranog subjekta,
- ◆ biti odgovoran za postupak izbora ovlaštenog revizora ili revizorskog društva i dati preporuku za imenovanje ovlaštenog revizora ili revizorskog društva.

Lako se može uočiti da se u odnosu na tradicionalne uloge revizijskog odbora, proširuje i precizira opseg njegovih obveza i odgovornosti. Kao što je već istaknuto, Europski parlament je donio posebnu regulaciju o zakonskim revizijama subjekata od javnog interesa, odnosno Uredbu (EU) br. 537/2014 o posebnim zahtjevima u vezi zakonske revizije subjekata od javnog interesa. U okviru ove Uredbe posebno mjesto i ulogu u cjelokupnom procesu zakonske revizije subjekata od javnog interesa ima upravo revizijski odbor.

Pitanje naknade za obavljanu reviziju uređeno je člankom 4. Uredbe. Revizijski odbor i u tom kontekstu ima odgovarajuće nove zadatke i odgovornosti. Naime, ako u svakoj od zadnje tri uzastopne financijske godine ukupne naknade primljene od subjekta od javnog interesa predstavljaju više od 15% ukupnih naknada koje su primili ovlašteni revizor ili revizorsko društvo ili, kada je to primjenjivo, revizor grupe koji obavlja zakonsku reviziju u svakoj od tih financijskih godina, takav ovlašteni revizor ili revizorsko društvo ili, ovisno o slučaju, revizor grupe, dužni su o toj činjenici obavijestiti revizijski odbor te s revizijskim odborom raspraviti o prijetnjama svojoj neovisnosti i zaštitnim mehanizmima koji se primjenjuju za ublažavanje tih prijetnji. Revizijski odbor razmatra bi li revizijski



angažman trebao biti podvrgnut provjeri kontrole kvalitete angažmana od strane drugog ovlaštenog revizora ili revizorskog društva prije izdavanja revizorskog izvješća. Ako naknade primljene od takvog subjekta od javnog interesa nastave premašivati 15% ukupnih primljenih naknada takvog ovlaštenog revizora ili revizorskog društva ili, ovisno o slučaju, revizor grupe koji obavlja zakonsku reviziju, revizijski odbor na temelju objektivnih razloga donosi odluku o tome hoće li ovlašteni revizor ili revizorsko društvo ili revizor grupe, tog subjekta ili skupine subjekata nastaviti obavljati zakonsku reviziju u dodatnom razdoblju koje u svakom slučaju ne smije biti dulje od dvije godine.

Člankom 5. Uredbe uređeno je pitanje zabrane obavljanja nerevizijskih usluga. Povezano s tim, ovlašteni revizor ili revizorsko društvo koji obavljaju zakonske revizije subjekata od javnog interesa te svi članovi mreže ako ovlašteni revizor ili revizorsko društvo pripadaju takvoj mreži, smiju pružiti subjektu koji je predmet revizije, njegovom matičnom društvu ili društvima pod njegovom kontrolom nerevizijske usluge koje nisu zabranjene nerevizijske usluge sukladno Uredbi, podložno odobrenju revizijskog odbora nakon što je on na odgovarajući način procijenio prijetnje neovisnosti i primijenjene zaštitne mehanizme.

Prema članku 6. Uredbe ovlašteni revizor ili revizorsko društvo dužni su: (a) svake godine pisanim putem potvrditi revizijskom odboru da su ovlašteni revizor, revizorsko društvo i partneri, viši upravitelji i upravitelji koji obavljaju zakonsku reviziju neovisni od subjekta koji je predmet revizije i (b) raspraviti s revizijskim odborom prijetnje svojoj neovisnosti i zaštitne mehanizme za ublažavanje tih prijetnji, koje su dokumentirali.

Sukladno članku 11. Uredbe ovlašteni revizori ili revizorske tvrtke koje obavljaju zakonsku reviziju moraju dostaviti dodatno izvješće revizijskom odboru revidiranog subjekta ne kasnije od datuma podnošenja izvješća neovisnog revizora. Države članice mogu dodatno zahtijevati da se to dodatno izvješće podnosi upravljačkom ili nadzornom tijelu. Ako revidirani subjekt nema osnovan revizijski odbor, dodatno izvješće se treba podnijeti tijelu koje obavlja jednake funkcije unutar revidiranog subjekta. Države članice mogu dopustiti revizijskom odboru da objavi dodatno izvješće trećim stranama kako je predviđeno njihovim nacionalnim zakonodavstvom. U članku 11. su također vrlo detaljno propisani elementi tog dodatnog izvješća koji se odnose na niz relevantnih pitanja komunikacije revizorskog društva i revizijskog odbora tijekom zakonske revizije kao i pitanja koja se odnose na relevantne značajke i obilježja zakonske revizije kod subjekta od javnog interesa. Dodatno izvješće revizorskom odboru u pisanom je obliku. Ono objašnjava rezultate provedene zakonske revizije te barem:

- ◆ obuhvaća izjavu o neovisnosti,

- ◆ ako je zakonsku reviziju provelo revizorsko društvo, izvješće navodi svakog glavnog partnera za reviziju koji je bio uključen u reviziju,
- ◆ ako su ovlašteni revizor ili revizorsko društvo dogovorili da bilo koji dio njihovih aktivnosti obavlja drugi ovlašteni revizor ili revizorsko društvo koje nije član iste mreže, ili su koristili rad vanjskih stručnjaka, izvješće navodi tu činjenicu i potvrđuje da su ovlašteni revizor ili revizorsko društvo primili potvrdu od drugog ovlaštenog revizora ili revizorskog društva i/ili vanjskog stručnjaka o njihovoj neovisnosti,
- ◆ opisuje narav, učestalost i opseg komunikacije s revizijskim odborom ili tijelom koji obavlja jednakovrijedne funkcije u subjektu koji je predmet revizije, upravljačkim tijelom i upravnim ili nadzornim tijelom subjekta koji je predmet revizije, uključujući datume sastanaka s tim tijelima,
- ◆ uključuje opis opsega i vremenskog plana revizije,
- ◆ ako je imenovano više od jednog revizora ili revizorskih društava, opisuje podjelu zadaća između ovlaštenih revizora i/ili revizorskih društava,
- ◆ opisuje korištenu metodologiju, uključujući koje su kategorije bilance bile izravno potvrđene, a koje kategorije su bile potvrđene na temelju testiranja sustava i testiranja usklađenosti, uključujući objašnjenje svih značajnih odstupanja u ponderiranju testiranja sustava i testiranja usklađenosti u usporedbi s prethodnom godinom, čak i kada su zakonsku reviziju prethodne godine obavili drugi ovlašteni revizor(i) ili revizorsko(-a) društvo(-a),
- ◆ objavljuje kvantitativnu razinu značajnosti koja se primjenjuje na provođenje zakonske revizije za financijske izvještaje u cjelini te, kada je to primjenjivo, razinu ili razine značajnosti za određene klase transakcija, bilanci ili otkrivanja podataka o transakcijskim računima, te objavljuje kvalitativne faktore koji su razmatrani prilikom određivanja razine značajnosti,
- ◆ izvješćuje i objašnjava mišljenja o događajima ili okolnostima koji su uočeni pri reviziji, a koji bi mogli pobuditi značajnu sumnju u sposobnost subjekta da i dalje uspješno posluje i predstavljaju li oni značajnu neizvjesnost, te navodi sažetak svih jamstava, pisama podrške, poduzeća za javne intervencije i drugih mjera potpore koje se uzelo u obzir prilikom procjene uspješnog poslovanja,
- ◆ izvješćuje o svim bitnim nedostacima u sustavu unutarnjeg financijskog nadzora subjekta koje je predmet revizije ili, u slučaju konsolidiranih financijskih izvještaja, u sustavu unutarnjeg financijskog nadzora matičnog društva, kao i u sustavu računovodstva. Za svaki takav bitan nedostatak u dodatnom se izvješću navodi je li uprava riješila nedostatak o kojem je riječ ili ne,

- ◆ izvješćuje o svim značajnim pitanjima koja uključuju stvarno nepoštivanje zakona i propisa ili statuta ili sumnju u njihovo nepoštovanje, a koja su utvrđena tijekom revizije, ako ih se smatra relevantnima za ispunjavanje zadaća revizorskog odbora,
- ◆ izvješćuje i procjenjuje metode vrednovanja koje se primjenjuju na različite stavke godišnjih ili konsolidiranih financijskih izvještaja, uključujući utjecaj promjena tih metoda,
- ◆ u slučaju zakonske revizije konsolidiranih financijskih izvještaja objašnjava opseg konsolidacije i kriterije za isključenje koji su primijenjeni od strane subjekta koji je predmet revizije na nekonsolidirane subjekte, ako ih ima, koje je primijenio subjekt koji je predmet revizije te jesu li ti kriteriji primijenjeni u skladu s okvirom financijskog izvještavanja,
- ◆ ako je to primjenjivo, ukazuje na svaki revizorski posao koji je obavio/su obavili revizor(-i) iz trećih zemalja, ovlašteni revizor(-i), revizorski subjekt(-i) iz trećih zemalja ili revizorsko(-a) društvo(-a) u vezi sa zakonskom revizijom konsolidiranih financijskih izvještaja, a koji nisu članovi iste mreže kojoj pripada revizor konsolidiranih financijskih izvještaja,
- ◆ navodi je li subjekt koji je predmet revizije pružio sva tražena objašnjenja i dokumente
- ◆ izvješćuje o:
  - svim značajnim poteškoćama na koje se naišlo tijekom zakonske revizije,
  - svim značajnim pitanjima koja proizlaze iz zakonske revizije, a o kojima se raspravljalo ili koja su bila predmet korespondencije s upravom,
  - svim drugim pitanjima koja proizlaze iz zakonske revizije, a koja su, prema stručnoj ocjeni revizora, važna za nadzor nad procesom financijskog izvještavanja.

Sukladno odredbama Uredbe države članice mogu utvrditi dodatne zahtjeve u odnosu na sadržaj dodatnog izvješća za revizijski odbor. Na zahtjev ovlaštenog revizora, revizorskog društva ili revizorskog odbora, ovlašteni revizor(i) ili revizorsko(-a) društvo(-a) raspravlja/raspravljaju o ključnim pitanjima proizašlim iz zakonske revizije, navedenim u dodatnom izvješću revizorskom odboru, a posebno u prvom podstavku točki (j), s revizijskim odborom, upravnim tijelom ili, ako je to primjenjivo, nadzornim tijelom subjekta koji je predmet revizije.

Ako je istodobno angažirano više od jednog ovlaštenog revizora ili revizorskog društva i ako je između njih došlo do neslaganja u vezi s postupcima revizija, računovodstvenim pravilima ili bilo kojeg pitanja u vezi s provođenjem zakonske revizije, sukladno odredbama Uredbe, razlozi takvog neslaganja bit će objašnjeni u dodatnom izvješću revizorskom odboru. Dodatno izvješće revizorskom odboru mora biti potpisano i datirano. U slučaju kada zakonsku reviziju obavlja revizorsko društvo, dodatno izvješće revizorskom odboru potpisuje ovlašteni revizori koji obavljaju zakonsku reviziju u ime revizorskog društva. Na zahtjev te u skladu s nacionalnim pravom, ovlašteni revizori ili revizorska društva dužni su, sukladno Uredbi, bez odlaganja učiniti dodatno izvješće dostupnim nadležnim tijelima.

U članku 16. Uredbe detaljnije su utvrđeni uvjeti i kriteriji koji se primjenjuju za imenovanje ovlaštenih revizora ili revizorskih društava od strane subjekata od javnog interesa te posebice mjesto i uloga revizijskog odbora u tom procesu. Naime, revizijski odbor podnosi preporuku upravnom ili nadzornom tijelu subjekta koji je predmet revizije za imenovanje ovlaštenih revizora ili revizorskih društava. Osim u slučaju obnavljanja revizijskog angažmana u skladu s člankom 17. Uredbe, preporuka mora biti opravdana i sadržavati barem dva moguća kandidata za revizijski angažman, a revizijski odbor dužan je izraziti svoje opravdano opredjeljenje za jednog od njih. Osim u slučaju obnavljanja revizijskog angažmana, preporuka revizorskog odbora priprema se nakon postupka odabira koji je organizirao subjekt koji je predmet revizije, uz poštovanje kriterija navedenih u članku 16. Uredbe.

Dakle, sukladno ovoj Uredbi mijenja se pozicija revizijskog odbora, odnosno povećane su odgovornosti revizijskog odbora za postupak odabira revizora. Sukladno Uredbi, prijedlog upućen na glavnoj skupštini dioničara ili članovima subjekta koji je predmet revizije kojim se predlaže imenovanje ovlaštenih revizora ili revizorskih društava mora sadržavati preporuku i opredjeljenje koje je donio revizijski odbor ili tijelo koje obavlja jednakovrijedne funkcije. Ako prijedlog odstupa od opredjeljenja revizorskog odbora, u prijedlogu se navode razlozi za odstupanje od preporuke revizorskog odbora.

## 5. ZAKLJUČAK

Bez obzira na to radi li se o kontinentalnim sustavima korporativnog upravljanja, za koje je karakteristična dvojna (dvorazinska) upravljačka struktura (nadzorni odbor i uprava), ili o angloameričkim sustavima korporativnog upravljanja u kojima se skupna uloga uprave i nadzornog odbora integrira u jedinstveni odbor direktora s izvršnim i neizvršnim direktorima, revizijski odbor je, u pravilu, jedan od specijaliziranih pododбора na kojeg se delegiraju odgovarajuće aktivnosti nadgledanja i praćenja. U kontinentalnim sustavima korporativnog upravljanja revizijski odbor je najčešće specijalizirani pododbor nadzornog odbora, dok je u angloameričkim sustavima korporativnog upravljanja revizijski odbor specijalizirani pododbor na kojeg se delegiraju neke nadzorne funkcije odbora direktora. Primarne funkcije revizijskog odbora najčešće 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. Uz jasno i precizno definiranje odgovornosti, ovlasti i zadataka revizijskog odbora, važnu pretpostavku njegovog djelovanja u konkretnim situacijama čini i odgovarajuće imenovanje članova revizijskog odbora, utvrđivanje njegove unutarnje organizacije, te posebice pitanja suradnje s eksternim i internim revizorima te komunikacije s menadžmentom i nadzornim odborom.

U kontekstu odnosa revizijskog odbora i eksternog revizora može se zaključiti da se radi o velikom broju međusobnih veza i odnosa koji se uspostavljaju kontinuirano tijekom cjelokupnog revizijskog angažmana a koji uključuju obvezu revizijske tvrtke da izvještava revizijski odbor o brojnim pitanjima koja proizlaze iz revizijskog angažmana, aktivnosti revizijskog odbora u svezi izbora, imenovanja i promjene eksternog revizora, procjenjivanje neovisnosti revizora, razmatranje djelokruga rada eksterne revizije te priopćavanje revizijskih nalaza i rezultata.

Sagledavajući dosadašnju praksu postojanja i djelovanja revizijskih odbora u tranzicijskim zemljama, te uspoređujući dosadašnja iskustva s djelovanjem revizijskih odbora u državama razvijenog korporativnog upravljanja, sasvim sigurno može se konstatirati da su znanja i iskustva iznimno skromna, ali ne i u potpunosti nepoznata, posebice u većim poslovnim subjektima i financijskom sektoru. Postupnim usklađivanje zakonodavstva u ovom području sa zahtjevima Europske unije, ali istodobno i stvarnom promjenom razine svijesti i djelovanja svih sudionika u sustavu korporativnog upravljanja, za očekivati je da će praksa organiziranja i djelovanja revizijskih odbora, za određene kategorije poduzeća, biti sve prisutnija i bogatija.

## LITERATURA

1. Adel, B., Maissa, A. (2013.), “Audit committee interaction with the internal audit function: Evidence from Tunisia”, *Social Science Research Network*
2. Bromilow, C. L., Berlin, B. L. (2005.) *Audit Committee Effectiveness – What Works Best*. 3rd Edition. The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF).Florida.
3. Europski parlament i Vijeće. (2006., June 9.). *Direktiva 2006/43/EZ od 17. svibnja 2006. o zakonskim revizijama godišnjih financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja, kojom se mijenjaju direktive Vijeća 78/660/EEZ i 83/349/EEZ i stavlja izvan snage Direktiva Vijeća 84/253/EEZ*. Retrieved June 21., 2016., from European Union law: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/ALL/?uri=CELEX:32006L0043>
4. Europski parlament i Vijeće. (2014, April 16). *Direktiva 2014/56/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 16. travnja 2014. o izmjeni Direktive 2006/43/EZ o zakonskim revizijama godišnjih financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja*. Retrieved from European Union law: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX:32014L0056>
5. Government Commission, German Corporate Governance Code, 2015.
6. Hrvatska revizorska komora. (2010.). *Međunarodni revizijski standardi, Međunarodni standardi kontrole kvalitete, Međunarodne smjernice revizijske prakse* (prijevod s engleskog jezika). Zagreb
7. Hrvatski sabor. (2005.). *Zakon o reviziji*. Narodne novine broj 146/2005. Retrieved from [http://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2005\\_12\\_146\\_2737.html](http://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2005_12_146_2737.html)
8. Keune, M. B.,Johnstone, K. M. (2015) Audit Committee Incentives and the Resolution of Detected Misstatements. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*: November 2015, Vol. 34, No. 4., doi: <http://dx.doi.org/10.2308/ajpt-51080>
9. KPMG, & Audit Committee Institute Ireland. (2005., July). *Shaping The Irish Audit Committee Agenda. Ireland*. Retrieved from [http://www.accountingnet.ie/artman2/uploads/stiaca\\_1\\_.pdf](http://www.accountingnet.ie/artman2/uploads/stiaca_1_.pdf)
10. Mayer, Brown, Rowe & Maw. (2002.). *The Sarbanes-Oxley Act of 2002 and its Impact on European Companies*. Washington, D. C. 2002.
11. Mohiuddin, M., Karbhari, Y. (2010.). Audit Committee Effectiveness: A Critical Literature Review”, *AIUB Journal of Business and Economics*. Vol. 9, No 1.
12. PricewaterhouseCoopers. (1999.). *Audit Committees – Good practices for meeting market expectations (1st edition)*. UK. Retrieved from [www.pwc.com](http://www.pwc.com)
13. PricewaterhouseCoopers. (2003., July). *Audit Committee – Good practices for meeting market expectations (2nd edition)*. UK. Retrieved from <https://>

[www.ifrspublicationsonline.com/p-42-audit-committees-good-practices-for-meeting-market-expectations.aspx](http://www.ifrspublicationsonline.com/p-42-audit-committees-good-practices-for-meeting-market-expectations.aspx)

14. Public Company Accounting Oversight Board. (2007.). *Auditing standard No. 2 – An Audit of Internal Control Over Financial Reporting Performed in Conjunction with An Audit of Financial Statements*. Retrieved from Auditing Standards: [https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket%2021/2007-06-12\\_Release\\_No\\_2007-005A.pdf](https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket%2021/2007-06-12_Release_No_2007-005A.pdf)
15. Reid, L C., et al. (2015.) Are Auditor and Audit Committee Report Changes Useful to Investors? Evidence from the United Kingdom. [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2637880](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2637880)
16. Tipurić, D. (2007.). *Nadzorni odbor i korporativno upravljanje. Sinergija nakladništvo*. Zagreb

**Boris Tušek, Ph.D., Full Professor**

Faculty of Economics and Business, University of Zagreb, Zagreb,  
Republic of Croatia  
btusek@efzg.hr

## **COOPERATION BETWEEN THE AUDIT COMMITTEE AND EXTERNAL AUDITOR AS DETERMINANT OF AUDIT QUALITY OF FINANCIAL STATEMENTS**

*Review*

### **Abstract**

*In the past couple years there are more and more stand out requirements for professional and independent action of auditors in audit of financial statements. In fact, it's about the basic principles of the audit that are not unknown. However, the results of many empirical researches have shown that these principles into practical action are often violated and it is necessary to provide additional mechanisms to strengthen the expertise and independence as essential prerequisites of the audit quality of the financial statements. At this point, especially when it comes to public interest entities, the audit committee action can significantly contribute to the quality of the audit of financial statements. The main objective of the new European regulatory framework in the field of auditing is harmonization, or to increase comparability of the audit profession and the activities within the European Union and to improve the quality of financial reporting and auditing as well as the protection of investors and creditors. In the context of the recent reform of the audit at the EU level, with the traditional role of audit committees in supervising the audit of financial statements, are introduced some new roles, responsibilities and tasks of the audit committees. They can be realized by establishing a good communication and cooperation between the members of the audit committee and statutory auditors. In this paper the most important aspects of cooperation between the audit committees and statutory auditors have been identified and analyzed in the whole process of audit of the financial statements that contribute to the quality of the audit and the achievement of its purposes and objectives. The aim of this paper is to systematise the traditional role of the audit committee in the system of corporate governance and to explore further role and responsibilities of the audit committee, according to recent EU requirements. Also, the aim of this paper is to identify and systematize many aspects of the relationship that is in the effort of achieving the role, duties and responsibilities of the audit committee, established between the audit committee and statutory auditors. In the context of the need for further improvement of corporate governance practices in the member states of the European Union it is necessary to further strengthen the operation of the audit committee as an internal monitoring*



*mechanism of corporate governance. Related to this, the new rules of the European Union, as part of the recent reform of the audit, provide additional and more stringent requirements regarding the establishment and functioning of the audit committees in particular for public interest entities. The analysis of the provisions of Directive 2014/56 / EU and Regulation (EU) no. 537/2014 concluded that the new rules relating to the establishment and operation of audit committees, compared to the traditional role of the audit committee, are more demanding and more complex and include many explicit requirements that have not been regulated in this way. On the relationship of the audit committee and statutory auditors, which makes one of the most significant aspects of the audit committee, it can be concluded that there is a large number of interconnections and relationships that are established continuously during the entire audit engagement which includes the obligation of the audit company to report the audit committee about numerous issues arising from the audit engagement, activities of the audit committee regarding the election, appointment and change of statutory auditor, assessing auditor independence, considering the scope of the external audit and communication of audit findings and results.*

**Keywords:** *corporate governance, audit of financial statements, audit committee, statutory auditor*

**JEL:** M42, G39