

prof.dr.sc. Boris Tušek

Ekonomski fakultet, Sveučilište u Zagrebu, RH

btusek@efzg.hr

ODNOS IZMEĐU REVIZIJSKOG ODBORA I INTERNE REVIZIJE – POSTOJEĆE STANJE I IZAZOVI U HRVATSKIM PODUZEĆIMA

Pregledni rad

Sažetak

Funkcija interne revizije je nezamjenjiv resurs i izvor informacija za revizijski odbor. Drugim riječima, ostvarivanje brojnih obveza i odgovornosti revizijskog odbora nije moguće bez odgovarajuće komunikacije i suradnje s internom revizijom. S druge strane, jedan od ključnih čimbenika uspješnog funkcioniranja interne revizije u nekoj organizaciji je podrška koju revizijski odbor pruža funkciji interne revizije i njezinom djelovanju. Revizijski odbor može imati ključnu ulogu u podržavanju djelovanja funkcije interne revizije u poduzeću što istodobno ima pozitivan utjecaj na kvalitetu informacijske podloge koju interna revizija pruža revizijskom odboru radi ostvarivanja njegovih nadzornih uloga. Djelovanje funkcije interne revizije i revizijskog odbora u poduzeću od iznimne je važnosti za dobru praksu korporativnog upravljanja. U ovom radu analiziraju se relevantna teorijska obilježja povezanosti između revizijskog odbora i interne revizije uključujući i rezultati odabranih empirijskih istraživanja.

Ključne riječi: *revizijski odbor, funkcija interne revizije, korporativno upravljanje*

JEL: M42, G34

1. UVOD

Usporedno s rastom i razvojem poduzeća, njegova poslovanja, i promjenama u okruženju, razvijala se i interna revizija. Uz reviziju financijskih izvještaja, interna revizija predstavlja značajan segment cjelokupne revizijske djelatnosti. S vremenom se interna revizija razvila u infrastrukturnu funkciju, čije se područje rada intenzivno razvija i širi - od ocjene financijskih informacija sve do provjere i ocjene učinkovitosti i djelotvornosti cjelokupnog poslovnog procesa. Interna revizija mora permanentno razvijati nove pristupe internom revidiranju, osmišljavati nove revizijske proizvode i usluge, i to usporedno sa sve složenijim zahtjevima koji se postavljaju pred poslovno odlučivanje u suvremenim uvjetima. Povezano s tim, može se očekivati da će se interna revizija sve više usmjeravati na anticipiranje mogućih rizika u pojedinim područjima poslovanja i na savjetovanje menadžmenta o mogućnostima upravljanja tim rizicima, u smislu oblikovanja i nadziranja odgovarajućeg sustava internih kontrola kojima će se rizici efikasno smanjivati. Objekt ispitivanja internog revizora postaje cjelokupno poslovanje okrenuto budućnosti.

Praćenje učinkovitosti sustava internih kontrola, interne revizije i sustava upravljanja rizicima spada među najznačajnije zadatke revizijskog odbora. Stoga se sasvim opravdano nameće potreba istraživanja uzajamnog odnosa između revizijskog odbora i funkcije interne revizije. Bez obzira na to radi li se o kontinentalnim sustavima korporativnog upravljanja za koje je karakteristična dvojna (dvo-razinska) 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 (board of directors) s izvršnim i neizvršnim direktorima, revizijski odbor je jedan od specijaliziranih pododborna na kojeg se delegiraju odgovarajuće nadzorne funkcije. U kontinentalnim sustavima korporativnog upravljanja revizijski odbor je 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 praćenjem i nadgledanjem u područjima internih kontrola i upravljanja rizicima, financijskog izvještavanja, primjene zakonskih propisa i regulative te s relevantnim područjima i pitanjima u vezi procesa eksterne i interne revizije.

U ovom radu obrađuju se relevantni aspekti odnosa i povezanosti između revizijskog odbora i aktivnosti interne revizije s posebnim osvrtom na postojeće stanje i izazove u hrvatskim poduzećima polazeći pri tome od postojećih teorijskih spoznaja i rezultata provedenih empirijskog istraživanja.

2. REVIZORSKI ODBOR U SUSTAVU KORPORATIVNOG UPRAVLJANJA

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...”¹ Korporativno upravljanje je “proces pomoću kojeg vlasnici i kreditori organizacije provode kontrolu i zahtijevaju odgovornost za resurse koje su povjerali organizaciji.”² 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 procesu 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.”³

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 (The Board of Directors) ili (2) uspostava dvaju odbora: nadzornog odbora (Supervisory Board) i uprave (Management Board). Angloamerički model korporativnog upravljanja, koji se naziva i jednorazinski (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 (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

¹ Bailey, A. D., Gramling, A. D., Ramamoorti, S., *Research Opportunities in Internal Auditing*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, Florida, 2003., str. 26. i 27. Detaljnije o načelima korporativnog upravljanja koje je definirao OECD vidjeti u Gulin, D., *Uloga računovodstvene profesije u korporativnom upravljanju*, Zbornik radova “Financijski i računovodstveni aspekti korporativnog upravljanja u profitnim i neprofitnim subjektima”, XXXIX. Simpozij HZRFD, Zagreb, 2004., str. 46-62.

² Ritenberg, L. E., Schwieger, B.J., *Auditing Concepts for a Changing Environment*, Harcourt College Publisher, Orlando, Florida, 2000., str. 35.

³ Bailey, A. D., Gramling, A. D., Ramamoorti, S., *Research Opportunities in Internal Auditing*, op. cit., str. 27.

poslovanja i (2) uprave ili upravnog odbora koji objedinjuje najviše menadžere u korporaciji, koji preuzima ulogu upravljanja i vođenja poduzeća.”⁴

Nadzorni odbor (Supervisory Board) jest “organ karakterističan za kontinentalne sustave korporativnog upravljanja te zajedno s upravom (Upravni odbor, Management board) čini dvojni (dvorazinsku) 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 (Board of Directors), s izvršnim direktorima (stalno zaposlenim na upravljačkim funkcijama) i neizvršnim direktorima (koji su članovi odbora bez upravljačkih funkcija).”⁵

U angloameričkom modelu korporativnog upravljanja, revizijski odbor je specijalizirani pododbor u okviru odbora direktora 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. Prema tome, revizijski odbor je pododbor, specijalizirano (radno) tijelo (komisija) odbora direktora (upravnog odbora), odnosno nadzornog odbora kojeg čine neovisni i neizvršni članovi koji su odgovorni za nadziranje procesa financijskog izvještavanja, procesa revizije financijskih izvještaja i interne revizije te učinkovitosti sustava internih kontrola i upravljanja rizicima što omogućava i pridonosi ostvarivanju nadzorne uloge nad poslovanjem 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.

3. NORMATIVNI OKVIR OSNIVANJA I DJELOVANJA REVIZORSKIH ODBORA U REPUBLICI HRVATSKOJ

U Republici Hrvatskoj, sukladno odredbama Zakona o trgovačkim društvima (Narodne novine br. 152/2011., 111/2012., 68/2013.) , u dijelu koji se odnosi na način rada nadzornog odbora, nadzorni odbor može imenovati komisije radi pripreme odluka koje donosi i nadzora njihova provođenja (članak 264. stavak 3.). Pri tome, komisije ne mogu odlučivati o pitanjima iz nadležnosti nadzornog odbora te su dužne o svom radu redovito izvješćivati nadzorni odbor. Nadzorni odbor, prema odredbama navedenog Zakona, nadzire vođenje poslova društva. Uz to, nadzorni odbor može pregledavati i ispitivati poslovne knjige i dokumentaciju

⁴ Tipurić, D., Nadzorni odbor i korporativno upravljanje, Sinergija nakladništvo, Zagreb, 2007., str. 57. i 60.

⁵ Tipurić, D., Nadzorni odbor i korporativno upravljanje, op. cit., str. 119.

društva, blagajnu, vrijednosne papire i druge stvari. U tu svrhu odbor može koristiti pojedine svoje članove ili stručnjake. Odredbe članka 264. stavak 3. se prema članku 272 i. primjenjuju na odgovarajući način na imenovanje komisija upravnog odbora i njihove ovlasti, odnosno u jednorazinskom modelu korporativnog upravljanja koji, uz dvorazinski model, postoji kao mogućnost u Republici Hrvatskoj. Jedna od komisija na koje se referira Zakon o trgovačkim društvima može biti upravo revizijski odbor.

Obveza osnivanja i djelovanja revizijskog odbora u Republici Hrvatskoj uređena je Zakonom o reviziji (Narodne novine br. 146/2005., 139/2008) i to za trgovačka društva od javnog interesa. Trgovačka društva od javnog interesa su:

- 1) trgovačka društva čiji vrijednosni papiri kotiraju na burzi u prvoj kotaciji ili kotaciji javnih dioničkih društava,
- 2) banke i druge financijske institucije iz članka. 6. Zakona, a to su: osiguravajuća društva, investicijski fondovi, mirovinski fondovi, mirovinska osiguravajuća društva i druga društva po posebnim propisima.
- 3) trgovačka društva od posebnog državnog interesa čiji temeljni kapital prelazi 300.000.000,00 kn prema Odluci Vlade Republike Hrvatske o popisu trgovačkih društava od posebnog državnog interesa.

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. Dosadašnja praksa primjene ovih odredbi Zakona o reviziji, pokazuje da je formulacija "mora poznavati područje..." prilično neprecizna i da zbog nejasnog načina vrednovanja "poznavanja područja", kroz primjerice neke formalne kvalifikacije i slično, takva formulacija generira mogućnost subjektivnih interpretacija. Osim toga, Zakon o reviziji ne postavlja nikakve uvjete u smislu treba li imenovani član revizijskog odbora biti osoba izvan društva ili to može biti eventualno i osoba koja ima radni odnos u društvu, što je sve češće pitanje iz prakse. S aspekta neovisnosti i objektivnosti kao ključnog kriterija i načela rada revizijskog odbora, a uvažavajući i relevantna međunarodna iskustva o kojima je već bilo govora, preporuča se da revizijski odbor bude sastavljen od neizvršnih direktora (odvojenih od operativnog poslovanja), odnosno osoba koji su u takvom odnosu s društvom koji ne može dovesti u pitanje njihovu neovisnost s upravom. To znači da bi trebalo izbjeći rodbinske veze, bilo kakve partnerske odnose, naknade od društva i slično. Međutim, ako se ipak radi o članu revizijskog odbora koji je zaposlen u društvu, s obzirom na to da naš Zakon o reviziji ne postavlja konkretne uvjete, treba voditi računa o tome da to nije osoba koja radi na poslovima iz nadležnosti

revizijskog odbora, odnosno osoba koja je za te poslove odgovorna. Ovo iz jednostavnog razloga što je potrebno stvoriti pretpostavke za neovisan i objektivan rad članova revizijskog odbora. Isto tako, polazeći od toga kriterija, bilo bi potpuno nelogično da primjerice vanjski član revizijskog odbora bude osoba koja je istodobno revizor društva ili društvu pruža reviziji srodne – računovodstvene, porezne i druge konzalting usluge.

Prema odredbi članka 28. Zakona o reviziji, revizijski odbor:

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

Dakle, u ovom članku definirane su ključne nadležnosti i odgovornosti revizijskog odbora koje su gotovo u potpunosti jednake nadležnostima i odgovornostima revizijskih odbora u svijetu. U kontekstu praćenja postupka financijskog izvještavanja revizijski odbor treba utvrditi sastavlja li društvo sve propisane financijske izvještaje i jesu li financijski izvještaji sastavljeni sukladno usvojenim računovodstvenim politikama društva, relevantnim računovodstvenim standardima te zakonskim propisima. U ostvarivanju te aktivnosti, revizijski odbor će provoditi uvid u relevantnu dokumentaciju i odluke organa društva, same financijske izvještaje te će imati komunikaciju s upravom društva koja snosi odgovornost za financijske izvještaje i usvajanje računovodstvenih politika društva, uključujući i suradnju s ostalim nadležnim službama društva iz ovog djelokruga.

Pouzdanost financijskog izvještavanja je u korelaciji s učinkovitošću sustava interne kontrole, interne revizije te sustava upravljanja rizicima. Zbog toga, ali i čitavog niza drugih ciljeva koji se ostvaruju postojanjem i funkcioniranjem internih kontrola, interne revizije te procesom upravljanja rizicima, revizijski odbor ima brojne zadatke u okviru ove nadležnosti. U njihovom ostvarivanju revizijski odbor će tražiti i razmatrati izvješća i nalaze interne revizije koji se odnose na djelovanje internih kontrola u određenim područjima poslovanja društva, zatim očitovanja i izvješća uprave o aktivnostima unutar cjelokupnog sustava upravljanja rizicima u društvu kako bi stekao uvjerenje o tome da su implementirane odgovarajuće strategije i

postupci upravljanja rizicima, naročito onima koji ugrožavaju ostvarivanje ciljeva društva. Posebnu pažnju unutar ove skupine nadležnosti i odgovornosti, revizijski odbor treba posvetiti praćenju razine prihvaćanja, dakako od strane uprave, mjera i aktivnosti koje su usmjerene poboljšanju sustava internih kontrola i upravljanja rizicima te razmatranju načina implementacije tih mjera u praksi.

Nadgledanje provođenja revizije financijskih izvještaja također je jedna od Zakonom o reviziji utvrđenih aktivnosti revizijskog odbora. Pri tome, podrazumijeva se neovisnost, objektivnost i samostalnost u radu revizorskog društva od utjecaja bilo kojeg organa društva-klijenta uključujući dakako i revizijskog odbora. Radi se zapravo o obvezi nadgledanja u pravom smislu te riječi, odnosno uspostavi suradnje imenovanog revizora društva i revizijskog odbora i to u smislu, primjerice obavještanja revizijskog odbora o problemima i poteškoćama u samom obavljanju revizije financijskih izvještaja, o nesuradnji i razilaženju revizora i uprave te svim drugim okolnostima koje mogu utjecati na neostvarivanje ciljeva revizije financijskih izvještaja. U takvim situacijama, nakon kritičkog razmatranja takvih informacija i argumenata, revizijski odbor treba zatražiti očitovanja od uprave i drugih nadležnih službi društva te tražiti poduzimanje određenih mjera od strane uprave.

Revizijski odbor treba pratiti neovisnost revizora i njegovo moguće angažiranje na dodatnim poslovima. Naime, člankom 21. i 22. Zakona o reviziji utvrđena je zabrana obavljanja revizije kod pojedine pravne osobe. Da bi se postigla neovisnost i nepristranost revizora, člankom 22. 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 revizijskog 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 člankom 11. Zakona o reviziji.

U nadležnosti i odgovornosti revizijskog odbora 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.

Revizijski odbor treba raspravljati o planovima i godišnjem izvješću interne revizije te o značajnim pitanjima iz ovog područja. U zakonskim propisima koji se odnose primjerice na kreditne institucije dodatno su uređena ova pitanja. Naime, prema članku 187. Zakona o kreditnim institucijama (Narodne novine br. 159/2013.) uprava kreditne institucije, uz prethodno mišljenje revizijskog odbora i suglasnost nadzornog odbora, prihvaća godišnji plan rada interne revizije. Uz to, prema članku 188. Zakona o kreditnim institucijama interna revizija sastavlja izvješća o svakoj obavljenoj reviziji u skladu s utvrđenim operativnim planovima rada interne revizije. Izvješće se dostavlja revizorskom odboru, članu uprave odgovornom za područja koja su bila predmet revizije i odgovornim osobama organizacijskog dijela kreditne institucije u čijoj su nadležnosti područja poslovanja koja su bila predmet revizije. Konačno, interna revizija dužna je, prema odredbama članka 188. Zakona o kreditnim institucijama revizija izvješće o radu interne revizije dostaviti tromjesečno upravi i revizorskom odboru, polugodišnje nadzornom odboru kreditne institucije te godišnje Hrvatskoj narodnoj banci.

Člankom 29. Zakona 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 unutarnje 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 unutarnje kontrole u vezi s procesom financijskog izvještavanja.

4. AKTIVNOSTI REVIZORSKOG ODBORA

Samo postojanje, odnosno organiziranje revizijskog odbora, 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:⁶

⁶ Prema, Audit Committeess – Good practices for meeting market expectations, PricewaterhouseCoopers, 1999., 1st edition, dostupno na: www.pwc.com; Shaping the Irish Audit Committee Agenda, KPMG & Audit Committee Institute Ireland, May 2005.

- 1) internih kontrola i upravljanja rizicima,
- 2) financijskog izvještavanja,
- 3) primjene zakonskih propisa i regulative
- 4) 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 razmijevanju 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 razumijeti. 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, priznavanje i mjerenje financijskih instrumenata, vrijednosna usklađivanja imovine, poslovna spajanja, potencijalne obveze, ugovorne obveze 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 periodično financijsko izvještavanje (polugodišnje, kvartalno) te prognoze 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 razumijeje procedure kojima se osigurava primjena zakona, te za vrednovanje mogućeg utjecaja na financijske izvještaje. U ovo područje odgovornosti uključeno je i razmatranje rizika prijevare. Konačno, u ovo područje odgovornosti revizijskog odbora spada i pregledavanje aktivnosti poduzetih od menadžmenta koje se odnose na uspostavljanje procedura za upozorenje na netično ponašanje (*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.”⁷

Kako bi ispunio svoje odgovornosti i zadatke, revizijski odbor mora uspostaviti komunikaciju s funkcijom interne revizije. Neki najznačajniji aspekti suradnje i komunikacije revizijskog odbora s internom revizijom obrađuju se u nastavku.

5. INTERAKCIJA INTERNE REVIZIJE S REVIZORSKIM ODBOROM PREMA MEĐUNRODNOM OKVIRU PROFESIONALNOG DJELOVANJA

U kontekstu odnosa između revizijskog odbora i interne revizije više je Standarda i Preporuka za rad koji se neposredno ili posredno odnose na ovu problematiku. Ipak, primarni je Standard 1111 pod nazivom “Interakcija s odborom” (Direct Interaction With the Board). Prema zahtjevima ovog Standarda glavni interni revizor “mora izravno komunicirati i biti u izravnoj interakciji s odborom.”⁸ Prema Preporuci za rad 1111-1 Interakcija s odborom, kojom se detaljnije pojašnjava prethodno navedeni zahtjev iz povezanog Standarda 1111, “do izravne komunikacije dolazi kada glavni revizor redovito prisustvuje i sudjeluje u sastancima odbora vezanim uz odgovornosti odbora za nadzor nad revizijom, financijskim izvještavanjem, upravljanjem organizacijom i kontrolom. Prisutnost i sudjelovanje glavnog internog revizora na tim sastancima osigurava njegovu

⁷ Audit Committeess – Good practices for meeting market expectations, 1st edition, op. cit., str. 33.

⁸ Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja (MOPD) 2011, prijevod s engleskog jezika, Hrvatski institut internih revizora, Zagreb, 2012., str. 18.

obaviještenost vezano uz strateške poslovne i operativne novitete i postavljanje pitanja vezano uz visoku razinu rizika, sustave, postupke ili kontrolu. Prisutnost na sastancima također omogućava razmjenu informacija vezano uz planove i aktivnosti interne revizije te međusobno obavještavanje o bilo kakvim drugim pitanjima od zajedničkog interesa. Takva komunikacija i interakcija su također osigurane kada se glavni interni revizor privatno sastane s odborom, najmanje jednom godišnje.⁹ U navedenom Standardu 1111 i Preporuci za rad 1111-1, ali i svim ostalim Standardima i Preporukama za rad koje se navode u nastavku, pod "odborom" se podrazumijeva revizijski odbor, ako je osnovan i djeluje u poslovnom sustavu kao savjetodavno tijelo nadzornog odbora, odnosno nadzorni odbor (organ s nadzornim ovlastima) ako ne postoji revizijski odbor. Treba naglasiti i to da su ovaj Standard i Preporuka za rad, u kontekstu nedavnih promjena Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja, s primjenom od početka 2009. godine, po prvi put usvojeni i objavljeni kao dio cjelokupnog Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja. Drugim riječima, iz ovih je recentnih profesionalnih zahtjeva vidljiv smjer razvoja funkcije interne revizije u poduzeću prema kojemu interna revizija mora biti interni nadzorni mehanizam korporativnog upravljanja a ne više samo podrška i pomoć višem menadžmentu u realizaciji upravljačkih funkcija. Samo na taj način interna revizija može i potencijalno neloyalnu upravu sprječavati u narušavanju načela stabilnog, sigurnog i uspješnog poslovanja što je interes principala (vlasnika).

Uz navedeni Standard i Preporuku za rad za odnos između revizijskog odbora i interne revizije bitni su i zahtjevi nekih drugih Standarda i Preporuka za rad. Naime, prema Standardu 1110 Organizacijska neovisnost, glavni interni revizor "podnosi izvještaj onoj razini unutar organizacije koja omogućava internoj reviziji da ispuni svoje odgovornosti. Glavni revizor mora potvrditi odboru, najmanje jednom godišnje, organizacijsku neovisnost interne revizije"¹⁰. U Preporuci za rad 1110-1 Organizacijska neovisnost navodi se da "glavni revizor, koji po funkciji odgovara odboru, a administrativno glavnom direktoru organizacije, osigurava organizacijsku neovisnost. U najmanju ruku, glavni revizor treba odgovarati osobi u organizaciji koja ima dovoljne ovlasti za promicanje neovisnosti i osiguranje širokog obuhvata revizije, odgovarajućih uvjeta za komunikaciju u okviru angažmana i primjerenog postupanja prema preporukama iz angažmana."¹¹ U nastavku ove Preporuke detaljnije se pojašnjava što znači odgovornost odjela interne revizije funkcionalno i administrativno. S tim u svezi, „odgovaranje odboru u funkcijskom smislu obično znači da odbor:

⁹ Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja (MOPD) 2011, prijevod s engleskog jezika, op. cit., str. 49.

¹⁰ Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja (MOPD) 2011, prijevod s engleskog jezika, op. cit., str. 16.

¹¹ Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja (MOPD) 2011, prijevod s engleskog jezika, op. cit., str. 47.

- 1) odobrava cjelokupnu povelju interne revizije,
- 2) odobrava procjenu rizika interne revizije i povezani revizijski plan,
- 3) prima priopćenja od glavnog revizora o rezultatima interne revizije ili drugim pitanjima koja glavni revizor odredi kao potrebne, uključujući i privatne sastanke s glavnim revizorom bez prisutnosti uprave, kao i godišnju potvrdu organizacijske neovisnosti interne revizije,
- 4) odobrava sve odluke vezano uz procjenu učinkovitosti, imenovanje ili razrješenje glavnog revizora,
- 5) odobrava godišnju naknadu i prilagodbu plaće internog revizora, a
- 6) postavlja odgovarajuće upite upravi i glavnom revizoru s ciljem utvrđivanja postoji li opseg revizije ili proračunska ograničenja koja narušavaju sposobnost interne revizije u obavljanju svojih dužnosti.

Odgovarati u administrativnom pogledu podrazumijeva odnos unutar rukovodstvene strukture organizacije koji omogućava svakodnevni rad interne revizije. To obično podrazumijeva:

- 1) izradu proračuna i računovodstva uprave,
- 2) upravljanje ljudskim potencijalima, uključujući procjene osoblja i naknade,
- 3) interna priopćenja i protok informacija,
- 4) upravljanje politikom i postupcima interne revizije.¹²

Nadalje, prema Standardu 2060 Podnošenje izvještaja odboru i višem menadžmentu, glavni interni revizor “povremeno treba podnijeti izvještaj odboru ili višem menadžmentu o svrsi interne revizije, ovlastima, odgovornostima i izvedbi u odnosu na plan. Podnošenje izvještaja također treba uključivati značajne izloženosti riziku i pitanja kontrole, pitanja korporativnog upravljanja, te ostala pitanja koja traži ili zahtijeva odbor ili viši menadžment.”¹³ Prema Tumačenju koje je danu uz samu izjavu Standarda “učestalost i sadržaj izvještaja definirani su u razgovoru s višim menadžmentom i odborom te ovise o važnosti informacija koje treba prenijeti i hitnosti s tim vezanih radnji koje treba poduzeti viši menadžment ili odbor.”¹⁴ Prema Preporuci za rad 2060-1 Podnošenje izvještaja odboru i višem menadžmentu¹⁵ (točka 1.) glavni interni revizor trebao bi tijekom godine povremeno predavati izvješća o aktivnosti višem menadžmentu i odboru. Uz to, izvješća o aktivnosti bi trebala naglašavati značajna zapažanja o

¹² Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja (MOPD) 2011, prijevod s engleskog jezika, op. cit., str. 47-48.

¹³ Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja (MOPD) 2011, prijevod s engleskog jezika, op. cit., str. 28.

¹⁴ Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja (MOPD) 2011, prijevod s engleskog jezika, op. cit., str. 28.

¹⁵ Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja (MOPD) 2011, prijevod s engleskog jezika, op. cit., str. 129-130.

angažmanu i preporuke te izvijestiti viši menadžment i odbor o svim važnim odstupanjima od odobrenog radnog rasporeda angažmana, plana za osoblje i financijskih proračuna te uzroke spomenutih odstupanja kao i poduzete ili potrebne mjere. Prema točki 3. Preporuke za rad 2060-1 viši menadžment i odbor donose odluke o primjerenom djelovanju koje treba poduzeti vezano uz važna zapažanja o angažmanu i preporuke. Viši menadžment i odbor mogu odlučiti preuzeti rizik i ne ispraviti stanje o kojem su bili obaviješteni od strane interne revizije zbog troška ili drugih razloga. Također, prema odrednicama navedene Preporuke odbor bi trebao biti obaviješten o odlukama višeg menadžmenta u vezi svih važnih zapažanja o angažmanu i preporuka. Konačno, prema točki 4. Preporuke za rad 2060-1 glavni interni revizor bi trebao uzeti u obzir primjerenost obavještavanja odbora vezano uz prethodno priopćena značajna zapažanja i preporuke u slučajevima kada su viši menadžment i odbor preuzeli rizik da ne isprave stanje o kojem su primili izvještaj. Ovo može biti potrebno u situacijama značajnih promjena koje utječu na profil rizika.

6. REVIZORSKI ODBOR I FUNKCIJA INTERNE REVIZIJE

6.1. Povelja o internoj reviziji

Prema pojmovniku koji je sastavni dio Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja, povelja o internoj reviziji (Internal audit charter) je “formalni dokument koji definira svrhu, ovlasti i odgovornost interne revizije. Povelja o internoj reviziji utvrđuje položaj interne revizije unutar organizacije, ovlašćuje pristup spisima, osoblju i materijalnoj imovini relevantnoj za izvršenje angažmana te definira opseg aktivnosti interne revizije.”¹⁶ Na obvezu postojanja povelje o internoj reviziji na razini svakog pojedinog odjela interne revizije ukazuju odrednice obvezujućeg Standarda 1000 – Svrha, ovlasti i odgovornosti prema kojemu “svrhu, ovlasti i odgovornosti interne revizije morali bi formalno definirati u povelji o internoj reviziji, koja mora biti u skladu s Definicijom interne revizije, Etičkim kodeksom i Standardima. Glavni revizor mora povremeno revidirati povelju o internoj reviziji i dati je višem menadžmentu i odboru na odobrenje.”¹⁷ Uz ovaj Standard postoji i tumačenje prema kojemu “povelja o internoj reviziji je formalni dokument kojim se definiraju svrha, ovlasti i odgovornosti interne revizije. Povelja o internoj reviziji utvrđuje položaj interne revizije unutar organizacije; definira pristup dokumentaciji, osoblju i materijalnoj imovini koji su značajni za

¹⁶ Pojmovnik, Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja (MOPD) 2011, prijevod s engleskog jezika

¹⁷ Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja (MOPD) 2011, prijevod s engleskog jezika, op. cit., str. 15.

provođenje revizije; ona također definira opseg aktivnosti interne revizije. Konačno odobrenje povelje o internoj reviziji daje odbor.¹⁸

Iz navedenih zahtjeva Standarda i povezujuće Preporuke za rad nedvojbeno proizlazi da revizijski odbor mora pregledati i odobriti sadržaj povelje o internoj reviziji i to periodično, najčešće godišnje, osiguravajući na taj način ispravnost utvrđivanja i obuhvaćanja odgovornosti odjela interne revizije u poduzeću te ujedno da su tim dokumentom jasno utvrđene linije izvještavanja te funkcionalna i administrativna odgovornost interne revizije. To se posebice odnosi na eksplicitno određenje u samoj povelji o internoj reviziji da odjel interne revizije mora imati mogućnost neposrednog pristupa i interakcije s revizijskim odborom. Naime, takvo eksplicitno određenje u povelji o internoj reviziji, kao svojevrsnom sporazumu između interne revizije i organizacije, odnosno korisnika njezinih usluga – višeg menadžmenta i revizijskog odbora, omogućuje ostvarivanje nadzorne uloge revizijskog odbora kao savjetodavnog tijela nadzornog odbora budući da se time utvrđuje okvir unutar kojeg revizijski odbor može razmatrati ključne značajke i rezultate rada odjela interne revizije u nekom poduzeću.

6.2. Neovisnost, objektivnost i linije izvještavanja

Dio svojih aktivnosti revizijski odbor sasvim sigurno treba aktivno posvetiti razmatranju strukture i linija izvještavanja interne revizije čime se, između ostalog osigurava i prihvatljiva razina organizacijske neovisnosti odjela interne revizije te individualne objektivnosti članova odjela interne revizije. Prema Standardu 1100 Neovisnost i objektivnost, “interna revizija mora biti neovisna, a interni revizori moraju biti objektivni prilikom izvršavanja svojih zadaća.”¹⁹ U težnji da se postigne viši stupanj neovisnosti u djelovanju, u posljednje vrijeme internog revizora imenuje upravo nadzorni odbor, odnosno revizijski odbor kao savjetodavni odbor nadzornog odbora kojemu je interni revizor funkcionalno odgovoran za svoj rad. Na taj način interni revizor može svoj posao obavljati profesionalno, bez ikakvih ograničenja i restrikcija, a može i potencijalno nelojalne menadžere sprječavati u pokušaju poduzimanja nepoželjnih radnji koje su u suprotnosti s ciljevima poduzeća. Dakle, ako se želi organizirati efikasna interna revizija, onda ta funkcija mora biti posve neovisna o nižem i srednjem menadžmentu, a do određenog stupnja i o menadžmentu na najvišoj razini. Neovisnost znači “nepostojanje uvjeta koji ugrožavaju sposobnost interne revizije ili glavnog revizora za obavljanje aktivnosti interne revizije na nepristran način. U svrhu postizanja stupnja neovisnosti potrebne za učinkovito izvođenje odgovornosti interne re-

¹⁸ Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja (MOPD) 2011, prijevod s engleskog jezika, op. cit., str. 15.

¹⁹ Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja (MOPD) 2011, prijevod s engleskog jezika, op. cit., str. 16.

vizije, glavni revizor ima izravan i neograničen pristup višem menadžmentu i odboru. To se može postići odnosom u kojem postoji dvosmjerno izvještavanje. Ugrožavanje neovisnosti mora se rješavati na razini pojedinog revizora, angažmana te na funkcionalnoj i organizacijskoj razini.²⁰ Rukovoditelj odjela interne revizije, odnosno glavni interni revizor mora neposredno izvještavati revizijski odbor i time osigurati objektivnost u planiranju i izvođenju pojedinačnih revizijskih angažmana. S druge strane, članovi revizijskog odbora moraju pružati podršku ostvarivanju brojnih uloga interne revizije, održavajući njezinu neovisnost te poticanjem aktivne suradnje menadžmenta s internom revizijom, prepoznajući i promovirajući internu reviziju kao funkciju koja može bitno pridonositi stvaranju dodane vrijednosti. Osim toga, revizijski odbor mora biti zadovoljan i s pojedincima koje glavni interni revizor izvještava ostvarujući tako svoje odgovornosti u administrativnom pogledu, u okviru pojedinih razina menadžmenta, čime se omogućava svakodnevni rad odjela interne revizije. Naime, za revizijski odbor je važno da to budu osobe s dovoljno autoriteta da mogu promovirati neovisnost i ugled funkcije interne revizije unutar organizacije.²¹

Prema istraživanju stanja interne revizije u Hrvatskoj – istraživanje tržišta u 2012. godini kojeg su proveli PricewaterhouseCoopers i Hrvatski institut internih revizora²², 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. Naime, prema istraživanju kojeg su PricewaterhouseCoopers i Hrvatski institut internih revizora proveli tri godine ranije tj. 2009. godine, na pitanje kome je unutar vaše organizacije odgovoran direktor interne revizije, većina (čak 84%) ispitanika je odgovorilo predsjedniku uprave

²⁰ Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja (MOPD) 2011, prijevod s engleskog jezika, op. cit., str. 16.

²¹ Bromilow, C. L., Berlin, B. L., Audit Committee Effectiveness – What Works Best, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, Florida, 2005., str. 37.

²² Stanje interne revizije u Hrvatskoj: Istraživanje tržišta u 2012., PricewaterhouseCoopers, Hrvatski institut internih revizora, Zagreb, rujan 2012., str. 8. Ovo istraživanje je provedeno u rujnu 2012. godine na uzorku od 66 ispitanika koji su uključeni u poslove interne revizije poslovnih subjekata u Republici Hrvatskoj te su za potrebe istraživanja podijeljeni u tri sektora i to sektor financijskih usluga (36% ispitanika), sektor ostalih usluga (33%) i sektor državnih tijela i javne uprave (31% ispitanika). Ukupno 44% ispitanika su zaposlenici organizacija s više od 1.000 zaposlenih, 8% iz organizacija koje zapošljavaju od 501 do 1.000 zaposlenika, 17% ispitanika iz organizacija koje zapošljavaju od 201 do 500 zaposlenika, 22% ispitanika iz organizacija koje zapošljavaju od 51 do 200 zaposlenika i njih 8% iz organizacija s 50 i manje zaposlenika.

ili generalnom direktoru, 45% nadzornom odboru, a tek 21% ispitanika funkcionalno je odgovorno revizijskom odboru i 18% ispitanika drugima.²³ Prema rezultatima istraživanja stanja interne revizije u Hrvatskoj kojeg su 2012. godine proveli Price i Hrvatski institut internih revizora (HIIR)²⁴, 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%.

6.3. Izbor i procjena glavnog internog revizora

Gledajući unutarnju organizaciju odjela interne revizije, najvišu hijerarhijsku razinu unutar organizacijske strukture nekog odjela interne revizije najčešće čini rukovoditelj odjela interne revizije ili glavni interni revizor. To je osoba koja je odgovorna za ostvarivanje obveza i odgovornosti odjela interne revizije ali i osoba koja reprezentira odjel interne revizije prema van i prema članovima organizacije. U tom kontekstu, odnos između revizijskog odbora i interne revizije u značajnoj mjeri ovisi o odnosu i komunikaciji između članova revizijskog odbora i glavnog internog revizora. Zbog toga je logično da revizijski odbor ima neposredni interes sudjelovati u izboru i složiti se s imenovanjem glavnog internog revizora. Povezano s tim, revizijski odbor mora procijeniti stručnost, odnosno znanja, vještine i ostale sposobnosti koje su potrebne za ispunjavanje pojedinačnih odgovornosti glavnog internog revizora. Uz dokazivanje stručnosti odgovarajućim stručnim certifikatima i kvalifikacijama poput zvanja ovlaštenu internu revizora, revizijski odbor mora steći neposredno uvjerenje o sposobnostima potencijalnog glavnog internog revizora da osigura primjerene aktivnosti vođenja unutar odjela interne revizije, te da se radi o osobi s dovoljno autoriteta i znanja u ophođenju s ljudima, odnosno komunikacijskih vještina.

²³ Interna revizija u Hrvatskoj (Internal audit in Croatia), PricewaterhouseCoopers i Hrvatski institut internih revizora, Zagreb, 2009., str. 25.

²⁴ Stanje interne revizije u Hrvatskoj: Istraživanje tržišta u 2012., PricewaterhouseCoopers i Hrvatski institut internih revizora, Zagreb, rujan 2012., str. 12.

Način sudjelovanja revizijskog odbora u izboru glavnog internog revizora može biti različit. Najčešće revizijski odbor odobrava i potvrđuje izbor glavnog internog revizora kojeg provodi menadžment a rijetko je sam revizijski odbor neposredno i jedino uključen u taj izbor. Primjerice, prema istraživanju²⁵ koje se, između ostalog, bavilo pitanjima imenovanja glavnog internog revizora, 6% revizijskih odbora ima potpunu odgovornost za izbor glavnog internog revizora, 41% revizijskih odbora ima zajedničku odgovornost s menadžmentom dok 53% (većina) revizijskih odbora odobrava, odnosno potvrđuje menadžmentov izbor glavnog internog revizora.

Uz izbor glavnog internog revizora, revizijski odbor mora imati aktivnu ulogu u vrednovanju ili procjenjivanju rezultata rada glavnog internog revizora. Pitanja koja revizijski odbor može uzeti u obzir prilikom vrednovanja glavnog internog revizora navedena su u nastavku.²⁶

- 1) Kako glavni interni revizor reagira na aktivnosti revizijskog odbora?
- 2) U kojoj mjeri je glavni interni revizor upućen u računovodstvene politike poduzeća i financijsko izvještavanje?
- 3) U kojoj mjeri viši menadžment uvažava glavnog internog revizora i koliko je zdrava napetost među njima?
- 4) Koliko dobro eksterni revizor uvažava glavnog internog revizora?
- 5) Osigurava li glavni interni revizor odgovarajuće uvjerenje u područjima i angažmanima koje zahtjeva i inicira sam revizijski odbor?
- 6) U kojoj mjeri glavnog internog revizora uvažava revizijska profesija kojoj pripada? Primjeri uvažavanja mogu biti učestalost angažiranja glavnog internog revizora u pojedinim predavanjima, pisanju i objavljivanju članaka i tome slično.

U kontekstu vrednovanja ili procjenjivanja glavnog internog revizora od strane revizijskog odbora bitno je i to da revizijski odbor bude upoznat i suglasan s kompenzacijskom politikom koja se odnosi na glavnog internog revizora. Procjenjivanje glavnih internih revizora obavlja se periodički, održavanjem zajedničkih sastanaka revizijskog odbora i glavnog internog revizora ili zahtjevom koji dolazi od revizijskog odbora prema glavnom internom revizoru za održavanjem pojedinih prezentacija kako bi revizijski odbor na temelju održane prezentacije glavnog internog revizora mogao donijeti određene zaključke u pogledu obavljenog revizijskog posla. Nerijetko se u okviru takvih prezentacija mogu od strane članova revizijskog odbora generirati neke pretpostavljene problemske situacije, pri čemu članovi revizijskog odbora ocjenjuju kako na njih reagira glavni interni revizor.

²⁵ Bromilow, C.L., Berlin, B. L., Audit Committee Effectiveness – What Works Best, op. cit., str. 38.

²⁶ Prilagođeno prema, Bromilow, C.L., Berlin, B. L., Audit Committee Effectiveness – What Works Best, op. cit., str. 39.

Budući da revizijski odbor ima odgovarajuće ovlasti i odgovornosti u pogledu izbora i imenovanja glavnog internog revizora, logično je da revizijski odbor mora sudjelovati i u donošenju odluka koje se odnose na eventualni opoziv i zamjenu glavnog internog revizora. To je posebice važno kako bi se otklonila mogućnost jednostranog otkazivanja angažmana glavnom internom revizoru od strane menadžmenta koji može imati pri tome i neke neprihvatljive motive kao što su ograničavanje odjela interne revizije u njegovom djelovanju te posebice neuvažavanje nekih nalaza interne revizije.

6.4. Komunikacija

Otvorena komunikacija između revizijskog odbora i interne revizije, također je jedan od bitnih čimbenika njihovog međusobnog odnosa. Pri tome ne treba zaboraviti da je komunikacija dvosmjerni proces. To znači da su neophodni naponi za dobrom suradnjom na obje strane. S jedne strane, interna revizija mora biti spremna na komunikaciju s revizijskim odborom o brojnim pitanjima, odnosno preciznije, spremna na konkretne zahtjeve revizijskog odbora za očitovanjem interne revizije o tim pitanjima, a s druge, revizijski odbor mora biti spreman na prihvaćanje argumentiranih stavova, zaključaka i nalaza interne revizije te biti odlučan sukladno njima djelovati. Drugim riječima, revizijski odbor mora stvoriti pozitivnu klimu i pokazati otvorenost prema internoj reviziji te pozvati glavnog internog revizora da sugerira rješenja i pruži savjete u bilo kojem području poslovanja koje zahtijeva posebnu pozornost revizijskog odbora. Za razvoj funkcije interne revizije u nekoj organizaciji iznimno je važno da interna revizija zna da ima podršku revizijskog odbora. S druge strane, ostvarivanje temeljnih uloga i zadataka revizijskog odbora nije moguće bez oslanjanje na rezultate rada i nalaze interne revizije. Pri tome naravno da se revizijski odbor može osloniti samo na funkciju interne revizije koja je organizirana i djeluje sukladno zahtjevima koji se postavljaju na suvremenu internu reviziju a koji su u najznačajnijem dijelu zapisani u Međunarodnom okviru profesionalnog djelovanja.

Oblici komunikacije između revizijskog odbora i interne revizije mogu biti različiti. 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. Osim toga, aktualna praksa nekih odjela interne revizije pokazuje da se komunikacija s revizijskim odborom odvija kontinuirano i to između redovitih formalnih sastanaka, putem elektronske pošte ili se, primjerice, revizijskom odboru

dostavljaju izvješća o svim bitnim aktivnostima odjela interne revizije koje se odnose na razdoblja između datuma pojedinih zajedničkih sastanaka.

Prema istraživanju stanja interne revizije u Hrvatskoj kojeg su 2012. godine proveli PricewaterhouseCoopers i Hrvatski institut internih revizora 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%). 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)."²⁷ "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. Percepcija značaja tog problema među internim revizorima blago je povećana u odnosu na istraživanje iz 2009. godine. Međutim, u financijskom sektoru ovaj problem nije toliko istaknut (14%)."²⁸

6.5. Procjena rizika i planovi interne revizije

Uvažavajući veličinu, složenost i heterogenost poslovnih subjekata u kojima se obično organizira interna revizija, bez odgovarajuće procjene rizika sasvim sigurno nije moguće identificirati značajna područja ili područja visokog rizika u poslovanju takvih organizacija kojima se interna revizija mora baviti. Najmanje je prihvatljiva situacija u radu odjela interne revizije u nekom poduzeću, koja sasvim sigurno ne opravdava njezino postojanje, ona u kojoj interni revizor nije u mogućnosti biti podrška menadžmentu u rješavanju bitnih problema i povreda načela stabilnog i sigurnog poslovanja, dok u isto vrijeme obavlja jednostavne i rutinske postupke u područjima koja nisu prioritetna i značajna za poslovanje

²⁷ Stanje interne revizije u Hrvatskoj: Istraživanje tržišta u 2012., PricewaterhouseCoopers, Hrvatski institut internih revizora, Zagreb, rujan 2012., str. 9.

²⁸ Stanje interne revizije u Hrvatskoj: Istraživanje tržišta u 2012., PricewaterhouseCoopers, Hrvatski institut internih revizora, rujan 2012., str. 11.

poduzeća. Odjelu interne revizije koji značajan prostor u svom poslu ne bi posvećivao procjeni rizika u procesu interne revizije, moglo bi se dogoditi da ima previše nebitnih, pa čak i nerevizijskih, zahtjeva od pojedinih članova organizacije koji bi ga jednostavno odvrćali od onih značajnih problema kojima se interna revizija mora baviti kako bi se ostvarila njezina svrha i ciljevi. Stoga, glavni interni revizor mora, prema zahtjevima Standarda 2010 – Planiranje, “utvrditi planove na temelju rizika kako bi se odredili prioriteti interne revizije koji su dosljedni ciljevima organizacije”²⁹ Prema Tumačenju koje je sastavni dio ovog Standarda “glavni revizor je odgovoran za razvijanje plana na temelju procjene rizika. Glavni revizor uzima u obzir okvir organizacije za upravljanje rizicima, uključujući i razine spremnosti na rizik koje menadžment određuje za različite aktivnosti ili dijelove organizacije. Ako takav okvir ne postoji glavni revizor koristi svoju prosudbu rizika nakon konzultiranja s višim menadžmentom i odborom.”³⁰ Iz ovog proizlazi da revizijski odbor mora imati aktivnu ulogu u cjelokupnom procesu planiranja interne revizije.

Uz Standard 2010 Planiranje objavljena je i povezujuća Preporuka za rad 2010-1 Povezivanje plana revizije s rizikom i izloženostima kojom se pomaže glavnom internom revizoru u primjeni ovog Standarda. U točki 1. ove Preporuke navodi se da se “prilikom izrade plana revizije za aktivnosti interne revizije mnogi glavni revizori smatraju korisnim ako se najprije izradi ili ažurira popis svih potencijalnih revizija (*Audit universe*). Kod predmetnog popisa radi se o popisu svih mogućih revizija koje se mogu provesti. Glavni revizor može primiti podatke o popisu svi potencijalnih revizija od višeg menadžmenta i odbora.”³¹ Prema točki 3. Preporuke za rad 2010-1 “glavni revizor izrađuje plan za aktivnosti interne revizije na temelju popisa svih potencijalnih revizija, podataka primljenih od strane višeg menadžmenta i odbora te na temelju procjene rizika i izloženosti koji utječu na organizaciju. Ključni ciljevi revizije su pružiti višem menadžmentu i odboru jamstva i informacije koje će pomoći u postizanju ciljeva organizacije, uključujući vrednovanje učinkovitosti aktivnosti upravljanja rizikom.”³² Treba istaknuti i to da glavni interni revizor ima obvezu popis svih potencijalnih revizija i povezani plan revizije ažurirati sukladno promjenama u procesu upravljanja. U navedenoj Preporuci sugerira se procjena popisa svih potencijalnih revizija najmanje jednom godišnje kako bi se uvažile eventualne promjene u strateškim opredjeljenjima organizacije.

²⁹ Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja (MOPD) 2011, prijevod s engleskog jezika, op. cit., str. 26.

³⁰ Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja (MOPD) 2011, prijevod s engleskog jezika, op. cit., str. 26.

³¹ Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja (MOPD) 2011, prijevod s engleskog jezika, op. cit., str. 97.

³² Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja (MOPD) 2011, prijevod s engleskog jezika, op. cit., str. 97.

U kontekstu planskih aktivnosti glavnog internog revizora treba uzeti u obzir i Standard 2020 Priopćavanje i odobrenje. Naime, prema zahtjevima toga Standarda “glavni revizor mora obavijestiti viši menadžment i odbor o planovima provedbe interne revizije i potrebama resursa, uključujući značajne privremene promjene, u svrhu kontrole i odobrenja. Glavni revizor također mora obavijestiti o utjecaju ograničenih resursa”³³

Iz svih navedenih odrednica Standarda i Preporuka za rad koji se odnose na planiranje interne revizije i procjenu rizika jasno proizlazi da revizijski odbor mora imati aktivnu ulogu u razmatranju i odobravanju planova i programa rada odjela interne revizije uključujući posebice praćenje metodologije procjene rizika na kojoj su ti planovi utemeljeni. Da bi revizijski odbor to mogao činiti neophodno je, u prvom koraku, razumijevanje popisa svih potencijalnih revizija a potom, u drugom koraku, uvjerenje o tome da interna revizija svojim revizijskim angažmanima, zbog ograničenih revizijskih resursa, planira pokriti upravo prioritetna područja u poslovanju poduzeća. Treba naglasiti i to da planovi interne revizije mogu biti prihvatljivi statički tj. u trenutku kada ih revizijski odbor razmatra i odobri, no članovi revizijskog odbora moraju biti istodobno svjesni dinamičke prirode rizika te uvažavati činjenicu da će promjene u poslovanju poduzeća te zakonodavnom i regulatornom okviru najčešće zahtijevati ažuriranje godišnjeg plana interne revizije. Takve promjene također treba razmotriti i odobriti revizijski odbor i to nakon što ih glavni interni revizor uputi revizijskom odboru. Drugim riječima, revizijski odbor mora pratiti ostvarivanje planova interne revizije i odobriti sve opravdane promjene unutar planova. Sa stajališta ostvarivanja uloge i zadataka revizijskog odbora, sposobnost interne revizije da identificira potrebu i inicira promjene u planovima interne revizije, nakon ažuriranja procjene rizika, za revizijski odbor je od ključnog značenja.

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 sektoru, ispitanici (33%) također su to naveli kao jedan od najvećih problema.”³⁴ U kontekstu procjene rizika i planiranja interne revizije, prema rezultatima navedenog istraživanja³⁵, unutar ciklusa jednog revizijskog projekta, interna revizija posvećuje planiranju revizije

³³ Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja (MOPD) 2011, prijevod s engleskog jezika, op. cit., str. 27.

³⁴ Stanje interne revizije u Hrvatskoj: Istraživanje tržišta u 2012., PricewaterhouseCoopers, Hrvatski institut internih revizora, Zagreb, rujan 2012., str. 11.

³⁵ Stanje interne revizije u Hrvatskoj: Istraživanje tržišta u 2012., PricewaterhouseCoopers, Hrvatski institut internih revizora, Zagreb, rujan 2012., str. 13.

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.

Prema globalnoj studiji koju je objavio PricewaterhouseCoopers pod naslovom "Interna revizija 2012" ("Internal Audit 2012") a koja se bavi projekcijama budućeg razvoja interne revizije, među najviše prioritete u očekivanjima revizijskih odbora prema internoj reviziji može se ubrojiti upravo "ustanovljavanje sveobuhvatnog plana interne revizije utemeljenog na rizicima."³⁶

6.6. Revizijski resursi i budžet

Ostvarenje plana interne revizije nije moguće bez odgovarajuće alokacije revizijskih resursa. Naime, odgovornost je glavnog internog revizora prema Standardu 2030 Upravljanje resursima "da mora osigurati primjerenost resursa za internu reviziju, dostatnost te učinkovito raspoređivanje u svrhu postizanja odobrenog plana."³⁷ Pod resursima interne podrazumijevaju se potrebna znanja, vještine i sposobnosti osoblja odjela interne revizije (ljudski resurs) uključujući dakako i suradnika interne revizije za određena područja te eventualne vanjske pružatelje usluga, zatim financijski resursi odobreni odjelu interne revizije u obliku godišnjeg budžeta koji je na raspolaganju odjelu interne revizije te drugi materijalni uvjeti u smislu metoda i tehnika koje interni revizori koriste u svom radu, od tradicionalnih do suvremenih podržanih informacijskim tehnologijama. Kao što je već u prethodnim poglavljima istaknuto, prema točki 6. Preporuke za rad 2030-1 Upravljanje resursima "zbog osjetljive naravi resursa glavni revizor održava kontinuiranu komunikaciju i dijalog s višim menadžmentom i odborom vezano uz dostatnost resursa za aktivnost interne revizije. Glavni revizor povremeno predstavlja sažetak statusa i dostatnosti resursa višem menadžmentu i upravi. S tim ciljem glavni revizor određuje primjerene metrike, ciljeve za monitoring kompletne dostatnosti resursa. Isto može uključivati uspoređivanje resursa s planom interne revizije, privremene nedostatke ili praznine, aktivnosti edukacije i obuke promjena specifičnih potreba za vještinama uslijed promjena u poslovanju organizacije, radu, programima, sustavima i kontrolama."³⁸

³⁶ Internal Audit 2012 - A study examining the future of internal auditing and the potential decline of a controls-centric approach, PricewaterhouseCoopers, 2007., str. 54.

³⁷ Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja (MOPD) 2011, prijevod s engleskog jezika, op. cit., str. 27.

³⁸ Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja (MOPD) 2011, prijevod s engleskog jezika, op. cit., str. 110.

Revizijski odbor mora kroz komunikaciju s glavnim internim revizorom steći uvjerenje da interna revizija ima na raspolaganju budžet i resurse koji su nužni za efikasno ostvarivanje zadataka i odgovornosti interne revizije. Naime, nedostatak financijskih i materijalnih uvjeta te posebice nedostatak revizijskog osoblja, odnosno neophodnih znanja i sposobnosti sasvim sigurno neće pridonositi ostvarivanju plana interne revizije i postizanju željenih rezultata.

U kontekstu osoblja odjela interne revizije revizijski odbor treba razmotriti sam broj internih revizora u odjelu, posebice u odnosu na veličinu poduzeća i potencijalni djelokrug rada interne revizije, ali i još više, kvalitetu samog osoblja odjela interne revizije u smislu njihovih kvalifikacija, stručne osposobljenosti, profesionalnog iskustva te kontinuiranog profesionalnog razvoja. Revizijski odbor često kao mjeru kvalitete, odnosno dostignute razine znanja i sposobnosti interne revizije uzima broj i vrstu stečenih stručnih certifikata osoblja odjela interne revizije, kao što su primjerice certifikati za zvanja ovlaštenu internu revizora, ovlaštenu revizora, ovlaštenu upravljačku računovođu, ovlaštenu ispitivača prijeara, ovlaštenu revizora informacijskih sustava i druge vrste profesionalnih specijalizacija. Uz to, revizijski odbor posebnu pažnju mora posvetiti razmatranju kontinuiranog profesionalnog razvoja osoblja odjela interne revizije. Naime, interni revizori moraju kontinuirano nadograđivati svoje znanje, vještine i sposobnosti. To podrazumijeva kontinuirano informiranje internih revizora o poboljšanjima i razvoju standarda, metoda i postupaka interne revizije te naročito Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja. Kontinuirana edukacija internih revizora postiže se članstvom i sudjelovanjem u radu profesionalnih udruženja i instituta, sudjelovanjem na konferencijama, seminarima i savjetovanjima te sudjelovanjem u programima poslijediplomskih studija na fakultetima. Dio svojih aktivnosti revizijski odbor treba posvetiti razmatranju ovih pitanja i utvrđivanju ispunjavanja ovih uvjeta. U slučaju da revizijski odbor utvrdi nedostatnost i neprimjerenost bilo koje vrste revizijskih resursa – ljudskih, financijskih, materijalnih, potrebno je donijeti određene zaključke i preporuke u smislu poboljšanja, odnosno nužnosti osiguravanja potrebnih uvjeta i budžeta za funkcioniranje interne revizije u poduzeću.

Prema rezultatima istraživanja stanja interne revizije u Republici Hrvatskoj kojeg su 2012. godine proveli PricewaterhouseCoopers i Hrvatski institut internih revizora “vidljiv je trend smanjenja budžeta za internu reviziju.”³⁹ 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

³⁹ Stanje interne revizije u Hrvatskoj: Istraživanje tržišta u 2012., PricewaterhouseCoopers, Hrvatski institut internih revizora, Zagreb, rujan 2012., str. 12.

revizije, a polazeći od rezultata provedenog istraživanja stanja interne revizije u 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.”⁴⁰

6.7. Revizijski nalazi i preporuke

Sastavljanje izvješća o rezultatima revizijskog angažmana je faza procesa interne revizije kojoj interni revizor treba posvetiti posebnu pozornost. Revizijski nalazi i preporuke kojima se, primjerice, poboljšava sustav internih kontrola, potiče inovativnost, znatno smanjuju troškovi, postiže usklađenost poslovanja sa zakonskim propisima i internim aktima, nemaju nikakvu vrijednost sve dotle dok ih interni revizor na primjereni način ne priopći kompetentnim osobama koje će poduzeti određene radnje.

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. Prema točki 4. Preporuke za rad 2440-1 Distribucija rezultata “glavni revizor treba poslati konačno priopćenje o angažmanu rukovodstvu djelatnosti koja je revidirana te onim članovima organizacije koji mogu osigurati da se rezultatima angažmana posveti odgovarajuća pažnja te poduzeti korektivne mjere ili se pobrinuti da se korektivne mjere poduzmu. Prema potrebi glavni interni revizor može poslati sažetak priopćenja članovima organizacije na višim pozicijama. Glavni interni revizor također može poslati priopćenje drugim zainteresiranim stranama ili stranama na koje izvještaj ima utjecaja, poput vanjskih revizora i odbora, ako to zahtijeva povelja o internoj reviziji ili politika organizacije.”⁴¹

Iz ovog proizlazi ne samo činjenica da je revizijski odbor korisnik priopćenja interne revizije već da revizijski odbor mora biti korisnik priopćenja interne revizije koji će u granicama svojih ovlasti i odgovornosti reagirati na revizijske nalaze i preporuke te poduzimati odgovarajuće aktivnosti. Revizijski odbor mora, uz izvješća o obavljenoj reviziji, posebnu pažnju posvetiti izvješćima o praćenju ostvarenih rezultata (*Follow up report*) koje također sastavlja odjel interne

⁴⁰ *Stanje interne revizije u Hrvatskoj: Istraživanje tržišta u 2012.*, PricewaterhouseCoopers, Hrvatski institut internih revizora, Zagreb, rujan 2012., str. 7.

⁴¹ *Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja (MOPD) 2011*, prijevod s engleskog jezika, op. cit., str. 205.

revizije. To izvješće sadrži informacije o tome je li menadžment usvojio prethodno dogovorene korektivne aktivnosti i preporuke interne revizije te kako su one provedene u svakodnevni život i djelovanje poduzeća. Na temelju procjene odjela interne revizije o rizicima eventualnog nepoduzimanja korektivnih aktivnosti od strane menadžmenta i uprave, koja se najčešće navodi u tom izvješću, te na temelju provedene rasprave, vlastitih prosudbi i stavova revizijski odbor mora donijeti određene zaključke i o njima informirati nadzorni odbor, odnosno odbor direktora. Nerijetko, revizijski odbori upućuju zahtjeve višem menadžmentu i članovima uprave koji su odgovorni za područja poslovanja u kojima su utvrđeni značajni revizijski nalazi i u kojima su nažalost izostale korektivne aktivnosti, kako bi objasnili razloge takvog stanja.

Praksa priopćavanja revizijskih rezultata i nalaza revizijskom odboru može biti na razini pojedinih odjela interne revizije bitno različita. Naime, odjeli interne revizije mogu imati različite pristupe u priopćavanju rezultata interne revizije revizijskom odboru i to:⁴²

- 1) osigurati sva izvješća interne revizije revizijskom odboru u cijelosti,
- 2) osigurati samo značajna izvješća interne revizije u cijelosti i ostale rezultate u obliku više sažetaka,
- 3) osigurati samo izvršne sažetke svih cjelovitih izvješća interne revizije,
- 4) osigurati samo izvršne sažetke i to samo iz značajnih izvješća interne revizije te kombinirati ostale rezultate u obliku više sažetaka,
- 5) osigurati nepotpuna izvješća interne revizije ili cjelovite izvršne sažetke, ili kombinirajući sve rezultate u obliku više sažetaka.

U priopćenjima angažmana internog revizora “moraju biti navedeni ciljevi angažmana i opseg, te valjani zaključci, preporuke i akcijski planovi.”⁴³ To je značajno radi očekivanja revizijskog odbora o informacijama koje realno može dobiti od interne revizije. Prema Preporuci za rad 2410-1 Kriteriji priopćavanja, “konačno priopćenje angažmana može uključivati pozadinske informacije i sažetke. Pozadinske informacije mogu navoditi organizacijske jedinice i revidirane aktivnosti te pružiti relevantna objašnjenja. Također mogu uključivati status opažanja, zaključaka i preporuka iz prijašnjih izvješća te indikaciju pokriva li izvješće zakazani angažman ili je odgovor na zahtjev. Sažeci predstavljaju uravnoteženi sadržaj priopćavanja.”⁴⁴ Nadalje, prema navedenoj Preporuci za rad “izjave svrhe trebaju opisivati ciljeve angažmana i mogu, prema potrebi, informirati čitatelja o

⁴² Cutler, S.F., *Audit Committee Reporting: A Guide for Internal Auditing*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF), Altamonte Springs, Florida, 2009., str. 31.

⁴³ Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja (MOPD) 2011, prijevod s engleskog jezika, op. cit., str. 37.

⁴⁴ Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja (MOPD) 2011, prijevod s engleskog jezika, op. cit., str. 199.

tome, zašto je angažman proveden i što se očekivalo da će postići. Izjave o opsegu trebaju navesti revidirane aktivnosti i uključivati, prema potrebi, potkrepljujuće informacije poput revidiranog vremenskog razdoblja. Povezane aktivnosti koje nisu revidirane trebaju biti navedene, prema potrebi, kako bi se odredile granice angažmana. Priroda i opseg obavljenog posla također mogu biti opisani. Rezultati trebaju uključivati opažanja, zaključke, mišljenja, preporuke i planove djelovanja. Primjedbe su odgovarajuće činjenične izjave. Primjedbe koje su potrebne kao podrška ili koje bi spriječile krivo razumijevanje zaključaka i preporuka internog revizora trebaju biti uključene u konačno priopćenje angažmana. Interni revizor može priopćiti manje važne primjedbe ili preporuke u neformalnom obliku.⁴⁵ Iz navedenih odrednica može se zaključiti da opseg, sadržaj i oblik priopćavanja rezultata angažmana mogu u različitim okolnostima biti različiti i da su uvjetovani prirodom angažmana, revizijskim nalazima ali interesima i očekivanjima korisnika. U tom smislu, članovi revizijskog odbora moraju uvažiti činjenicu da proces izvještavanja internog revizora te oblik i sadržaj priopćavanja nisu standardizirani u mjeri u kojoj je primjerice standardizirano izvješće neovisnog revizora o financijskim izvještajima. U Preporuci za rad 2410-1 pojašnjava se detaljnije da su “zaključci i mišljenja procjene internog revizora o posljedicama opažanja i preporuka o pregledanim aktivnostima. Oni obično stavljaju opažanja i preporuke u određeni okvir na temelju njihovih sveukupnih implikacija. Zaključci angažmana, ako su uključeni u izvješće angažmana, trebaju biti jasno navedeni kao takvi. Zaključci mogu obuhvaćati cjelokupni opseg angažmana ili njegove određene aspekte. Oni mogu pokrivati, ali nisu ograničeni na, činjenicu udovoljavaju li operativni i programski ciljevi i svrhe onima organizacije, udovoljava li se ciljevima organizacije te funkcionira li aktivnost koja se revidira onako kako bi trebala. Mišljenje može uključivati sveukupnu procjenu kontrola ili područja koje se revidira ili može biti ograničeno na određene kontrole ili aspekte angažmana.”⁴⁶

Prilikom izbora pristupa priopćavanja revizijskih rezultata revizijskom odboru, interni revizor treba razmotriti sljedeća pitanja:⁴⁷

- 1) Što su ciljevi predočavanja revizijskih rezultata revizijskom odboru? Na što interna revizija želi da se revizijski odbor fokusira?
- 2) Što su preferencije revizijskog odbora i koja su njegova očekivanja? Jesu li članovi revizijskog odbora izrazili želju za više detalja? Manje detalja? Drukčiji pristup?

⁴⁵ Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja (MOPD) 2011, prijevod s engleskog jezika, op. cit., str. 199.

⁴⁶ Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja (MOPD) 2011, prijevod s engleskog jezika, op. cit., str. 200-201.

⁴⁷ Cutler, S.F., Audit Committee Reporting: A Guide for Internal Auditing, op. cit., str. 35.

- 3) Koliko vremena imaju članovi revizijskog odbora za predočavanje neke informacije? Kako interna revizija želi da koriste to vrijeme?
- 4) Koliko je angažiran revizijski odbor i njegov predsjednik? Hoće li članovi revizijskog odbora biti “preplavljeni“ informacijama – toliko da ih neće pročitati ili pregledati u potpunosti kako to želi interna revizija? Što će pridobiti pozornost neangažiranog revizijskog odbora – i to ispravnu vrstu pozornosti?
- 5) Koliko se promjena pojavljuje unutar organizacije? Treba li interna revizija usmjeriti pozornost revizijskog odbora na određena područja unutar organizacije? Hoće li ste to postići s više detalja? Hoće li dobri sažeci udovoljiti tome?
- 6) Koliko su osposobljeni članovi odjela interne revizije za dobro pisanje? Koliko je osoblje odjela interne revizije učinkovito u sastavljanju izvješća i sažetaka?

U kontekstu revizijskog odbora kao najznačajnijeg internog korisnika interne revizije na najvišoj razini postavlja se pitanje postojećeg djelokruga rada funkcije interne revizije, odnosno usmjerenosti funkcije interne revizije na područja i pitanja od interesa za revizijski odbor. Povezano s tim, 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:

- 1) provjera internih kontrola (95%)
- 2) revizija usklađenosti sa zakonima i propisima (92%)
- 3) unaprjeđenje poslovnih procesa (85%)
- 4) transakcije i financijska revizija (68%)
- 5) procjena i upravljanje rizicima (54%)
- 6) interno savjetovanje o operativnim pitanjima (51%)
- 7) otkrivanje prijevara (31%)
- 8) ostalo (3%)

Dobiveni rezultati govore u prilog dobroj pokrivenosti područja i tema od interesa za revizijski odbor a koje odjel interne revizije, između ostalih korisnika funkcije interne revizije, dostavlja revizijskom odboru i to u obliku priopćenja (izvješća, analiza i slično) o revizijskim nalazima, preporukama i rezultatima rada interne revizije a na temelju kojih revizijski odbor može ostvarivati svoje aktivnosti. Navedeni zaključak moguće je potkrijepiti i još nekim rezultatima ovog istraživanja. 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.⁴⁸ Manji postotak resursa (10%) posvećen je reviziji informacijskih tehnologija što sasvim sigurno, s obzirom na rizike u tom području, nije zadovoljavajuće i u budućem djelovanju treba mijenjati.

Godine 2014. *KPMG's Audit Committee Institute* je proveo globalno istraživanje⁴⁹ u kojemu je sudjelovalo gotovo 1.500 članova revizijskih odbora iz ukupno 34 države svijeta, među kojima su zastupljene danas najrazvijenije države u svijetu. Ovo istraživanje je imalo za cilj identificirati, na međunarodnoj razini, najznačajnije trendove te osigurati detaljne podatke po pojedinim državama o izazovima s kojima se suočavaju revizijski odbori u različitim dijelovima svijeta te utvrditi područja za poboljšanje njihova djelovanja. Riječ je o opsežnom istraživanju, kako u pogledu broja ispitanika iz više sektora i područja djelatnosti iz više desetaka država, tako i u pogledu sadržaja i broja pitanja koja su upućena članovima revizijskih odbora a koja obuhvaćaju sve relevantne aspekte njihovih aktivnosti i povezanosti s ostalim funkcijama u poduzeću. Prema globalnim rezultatima ovog istraživanja 82% ispitanika smatra da se uloge i odgovornosti interne revizije trebaju proširiti izvan adekvatnosti financijskog izvještavanja i kontrola i na druge glavne rizike i izazove s kojima se suočava organizacija. Tek 18% njih smatra da to nije potrebno. Na pitanje "u kojim od sljedećih područja, u idućoj godini, biste željeli da funkcija interne revizije posveti više vremena i usmjeri svoje djelovanje" dobiveni su sljedeći globalni podaci po područjima:

- 1) proces upravljanja rizicima (65%)
- 2) informacijska tehnologija i upravljanje podacima (58%)
- 3) operativni rizici (52%)
- 4) usklađenost i regulativa (45%)
- 5) korupcija/prijevare (36%)
- 6) etika i kultura (28%)
- 7) korporativno upravljanje (27%)
- 8) smanjenje troškova (25%)
- 9) upravljanje promjenama (21%)
- 10) krizni menadžment (18%)
- 11) porezna usklađenost (14%)
- 12) ostalo (3%).

Konačno, na pitanje u kojoj mjeri su ispitanici zadovoljni s internom revizijom u pogledu vještina i resursa koji su potrebni za biti učinkovitom internom revizijom i to u ulozi koju ispitanici očekuju od interne revizije, 50% ispitanika je zadovoljno, 42% ispitanika je donekle zadovoljno i 8% njih je nezadovoljno.

⁴⁸ Stanje interne revizije u Hrvatskoj: Istraživanje tržišta u 2012., PricewaterhouseCoopers, Hrvatski institut internih revizora, Zagreb, rujan 2012., str. 9.

⁴⁹ 2014 Global Audit Committee Survey, KPMG's Audit Committee Institute, 2014.

Globalno istraživanje PricewaterhouseCoopers o stanju profesije interne revizije⁵⁰ koje je provedeno 2013. godine i objavljeno pod naslovom "2013 State of the internal audit profession study" pokazuje zanimljive rezultate u pogledu očekivanja interesno utjecajnih skupina od interne revizije. Povezano s tim, prisutne su i neke razlike između stavova najviših upravljačkih struktura, uključujući i članova revizijskih odbora s jedne, te izvršnog menadžmenta s druge strane o vrijednostima i korisnosti koju generira svojim produktima interna revizija. Naime, prema rezultatima ovog istraživanja, 79% članova odbora smatra da funkcija interne revizije značajno pridonosi dok to smatra tek 44% članova izvršnog menadžmenta. Uz to, prema rezultatima ovog istraživanja, gledajući prosjek, 56% članova odbora rangira izvršenje interne revizije kao snažno i potpuno, nasuprot tek 37% izvršnih menadžera koji na taj način rangiraju izvršenje interne revizije.

Ovi rezultati jasno pokazuju smjer razvoja suvremene interne revizije kao internog nadzornog mehanizma korporativnog upravljanja. Naime, uz tradicionalno podržavanje ostvarivanja upravljačkih funkcija čiji je nositelj menadžment, suvremena interna revizija istodobno mora osigurati produkte koji će nadzornim tijelima i njihovim radnim odborima, posebice revizijskom odboru, omogućiti nadziranje poslovanja poduzeća. Takvo usmjerenje zahtijeva stanovitu razinu opreznosti i odgovornosti. Naime, prema rezultatima recentnog istraživanja iz 2014. godine u kojem je sudjelovalo 70 članova revizijskih odbora, "iako interna revizija ima svoje mjesto za stolom revizijskog odbora, ona trenutno nema monopol u angažmanima s izražavanjem uvjerenja i nije nužno primarni izvor revizijskog odbora u osiguravanju uvida u sve rizike i uvjerenja."⁵¹

7. ZAKLJUČAK

Djelovanje funkcije interne revizije i revizijskog odbora u poduzeću od iznimne je važnosti za dobru praksu korporativnog upravljanja. Obavljanje brojnih uloga i odgovornosti revizijskog odbora nije moguće bez odgovarajuće suradnje s funkcijom interne revizije u poduzeću. S druge strane, kvaliteta obavljanja interne revizije i mogućih rezultata u obliku poboljšanja poslovanja poduzeća u značajnoj je mjeri determinirana upravo odnosom između interne revizije i revizijskog odbora. Uz aktualni normativni okvir osnivanja i djelovanja revizijskih odbora u hrvatskim poduzećima te odrednice Međunarodnog okvira profesionalnog djelovanja koje su relevantne za interakciju revizijskog odbora i funkcije interne

⁵⁰ *2013 State of the internal audit profession study*, PricewaterhouseCoopers, 2013. U ovom istraživanju sudjelovale je gotovo 1.100 glavnih internih revizora i više od 630 korisnika (glavnih izvršnih direktora, predsjednika revizijskih odbora, ostalih članova odbora, glavnih financijskih direktora i risk menadžera) iz više od 18 industrija i 60 zemalja.

⁵¹ *Achieving High Performance in Internal Audit*, Sixth Edition - Insights from Audit Committee Chairs and Member, Protiviti & The Institute of Internal Auditors Australia, 2014., str. 2.

revizije, 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. 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.

LITERATURA

1. 2013 State of the internal audit profession study, PricewaterhouseCoopers, 2013.
2. 2014 Global Audit Committee Survey, KPMG's Audit Committee Institute, 2014.
3. Achieving High Performance in Internal Audit, Sixth Edition - Insights from Audit Committee Chairs and Member, Protiviti & The Institute of Internal Auditors Australia, 2014.
4. Adel, B., Maissa, A., Audit committee interaction with the internal audit function: Evidence from Tunisia, Social Science Research Network, 2013.
5. Audit Committeess – Good practices for meeting market expectations, PricewaterhouseCoopers, 1999.
6. Bailey, A. D., Gramling, A. D., Ramamoorti, S., Research Opportunities in Internal Auditing, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, Florida, 2003.
7. Bromilow, C. L., Berlin, B. L., Audit Committee Effectiveness – What Works Best, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, Florida, 2005.
8. Cutler, S.F., Audit Committee Reporting: A Guide for Internal Auditing, The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF), Altamonte Springs, Florida, 2009.
9. Goodwin, J., The Relationship Between the Audit Committee and the Internal Audit function: Evidence from Australia and New Zealand, International Journal of Auditing, 7, 2003.

10. Gulin, D., Uloga računovodstvene profesije u korporativnom upravljanju, Zbornik radova "Financijski i računovodstveni aspekti korporativnog upravljanja u profitnim i neprofitnim subjektima", XXXIX. Simpozij HZRFD, Zagreb, 2004.
11. Interna revizija u Hrvatskoj (Internal audit in Croatia), PricewaterhouseCoopers i Hrvatski institut internih revizora, Zagreb, 2009.
12. Internal Audit 2012 - A study examining the future of internal auditing and the potential decline of a controls-centric approach, PricewaterhouseCoopers, 2007.
13. Međunarodni okvir profesionalnog djelovanja (MOPD) 2011, prijevod s engleskog jezika, Hrvatski institut internih revizora, Zagreb, 2012.
14. Moeller, R., Brink's Modern Internal Auditing, A Common Body of Knowledge, Seven Edition, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, 2009.
15. Ritenberg, L. E., Schwieger, B.J., Auditing Concepts for a Changing Environment, Harcourt College Publisher, Orlando, Florida, 2000.
16. Sarens, G., De Beelde, I., Interaction between internal auditors and the audit committee: An analysis of expectations and perceptions, Working Paper, Faculty of Economics and Business administration, Gent University, Gent, 2006.
17. Sawyer, L. B., Dittenhofer, M. A., Scheiner: Sawyer's Internal Auditing – The Practice of Modern Internal Auditing, Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, Florida, 2003.
18. Shaping the Irish Audit Committee Agenda, KPMG & Audit Committee Institute Ireland, May 2005.
19. Stanje interne revizije u Hrvatskoj: Istraživanje tržišta u 2012., PricewaterhouseCoopers, Hrvatski institut internih revizora, Zagreb, rujan 2012.
20. Tipurić, D., Nadzorni odbor i korporativno upravljanje, Sinergija nakladništvo, Zagreb, 2007.
21. Tušek, B., Žager, L., Barišić, I., (redaktor Tušek, B.), Interna revizija, HRZFD, Zagreb, 2014.
22. Tušek, B., Žager, L., Revizija, treće izdanje, HZRFD, Zagreb, 2008.
23. Verschoor, C.C., Audit Committee Essentials, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, 2008.
24. Zakon o kreditnim institucijama, Narodne novine br. 159/2013
25. Zakon o reviziji, Narodne novine br. 146/2005., 139/2008
26. Zakon o trgovačkim društvima, Narodne novine br. 152/2011, 111/2012, 68/2013

Boris Tušek, Ph.D.

School of Economics and Business, University of Zagreb, Croatia

btusek@efzg.hr

RELATIONSHIP BETWEEN AUDIT COMMITTEES AND INTERNAL AUDIT – CURRENT SITUATION AND CHALLENGES IN CROATIAN ENTERPRISES

Review

Abstract

The internal audit function is an irreplaceable resource and source of information for the audit committee. In other words, the achievement of numerous obligations and responsibilities of the audit committee is not possible without appropriate communication with internal auditing. On the other hand, one of the key factors for the successful internal audit operations in a certain organization is the support that the audit committee offers to the internal audit function and its activities. The audit committee can have a key role in supporting the activities of the internal audit function in a company which can, at the same time, have a positive influence on the quality of the information foundation which internal auditing offers to the audit committee for the purpose of achieving its supervisory roles. Activity of the internal audit function and audit committee in a company is of exceptional importance for good practice of corporate governance. This paper analyzes the relevant theoretical features of the connection between the audit committee and internal audit function including the results of selected empirical studies.

Keywords: *audit committee, internal audit function, corporate governance*

JEL: M42, G34