

Prof. dr. sc. Boris Tušek
Dr. sc. Ivica Filipović
Davor Filipović, univ. spec. oec.

**ISTRAŽIVANJE ODNOSA EKSTERNE REVIZIJE I NADZORNOG
ODBORA U REPUBLICI HRVATSKOJ**

**RESEARCH INTO RELATIONSHIP BETWEEN EXTERNAL
AUDITING AND SUPERVISORY BOARDS IN CROATIA**

SAŽETAK: Ovo istraživanje u fokusu razmatranja ima odnos eksterne revizije i nadzornog odbora u cilju utvrđivanja postojećeg stanja tog odnosa u Republici Hrvatskoj te mogućih smjernica za poboljšanje odnosa eksterne revizije i nadzornog odbora u praksi. Osim toga, ono je usmjereno i na analiziranje odnosa između eksterne revizije i nadzornog odbora koji mogu biti u funkciji povećanja učinkovitosti eksterne revizije s jedne strane, ali i samog nadzornog odbora s druge strane, uključujući i testiranje tih odnosa u praksi naših trgovačkih društava. Koristeći metode analize i sinteze te indukcije i dedukcije, istražuju se relevantni teorijski i metodološki aspekti eksterne revizije te se ekspliciraju odnosi eksterne revizije i upravljačkih struktura. Temeljem provedenog empirijskog istraživanja, i to metodom ankete, analiziraju se odnosi između eksterne revizije i nadzornog odbora te se potvrđuje polazna hipoteza da optimalni odnosi između eksterne revizije i nadzornog odbora mogu poboljšati učinkovitost rada i eksterne revizije i nadzornog odbora.

KLJUČNE RIJEČI: eksterna revizija, nadzorni odbor, korporativno upravljanje, upravljačke strukture

ABSTRACT: This empirical research focuses on analyzing the relationship between external auditing and the supervisory board in order to determine the current state of this relationship in the Republic of Croatia, and it also attempts to suggest the possible guidelines for its improvement in the business practices of Croatian publicly traded companies. Furthermore, this research analyses the relationship between external auditing and the supervisory board which can lead to maximum efficiency of both external auditing and the supervisory boards by testing this relationship in real life trading companies in Croatia. The analysis and synthesis methods as well as the induction and deduction methods were used in order to examine the theoretically relevant and methodological aspects of external auditing. Additionally, the relations between external auditing and the governing structures are

analyzed. The empirical research based on a survey tests the developed hypothesis which states that "the optimal relationship between external auditing and the supervisory board can improve work efficiency of both the external audit and the supervisory board."

KEY WORDS: external auditing, supervisory board, corporate governance, governing structures

1. UVOD

Suvremeno korporativno upravljanje je nezamislivo bez realnih i objektivnih informacija o financijskom položaju i uspješnosti poslovanja trgovačkog društva. U tom su smislu od iznimne važnosti odnosi između organa trgovačkog društva i eksterne revizije. Pod eksternom revizijom najčešće se razumijeva postupak neovisnog ispitivanja i ocjenjivanja realnosti i objektivnosti informacija sadržanih u financijskim izvještajima. Pri tome se realnost i objektivnost financijskih izvještaja ocjenjuje na temelju njihove usklađenosti sa zakonskim propisima, računovodstvenim načelima i standardima te računovodstvenim politikama. Uprava, nadzorni odbor i glavna skupština, kao organi društva, upućeni su na suradnju s revizorima. Organima društva su potrebne vjerodostojne informacije kako bi na osnovi njih mogli donositi kvalitetne poslovne odluke i obavljati brojne odgovorne zadatke. S obzirom na to da je uloga revizije u potvrđivanju vjerodostojnosti informacija, posebice financijskih, nužna je upućenost svih organa društva na komunikaciju s eksternom revizijom.

Odnosi eksterne revizije i nadzornog odbora te utjecaj tih odnosa na učinkovitost i eksterne revizije i nadzornog odbora nisu značajnije istraživani u Republici Hrvatskoj. U dosadašnjoj hrvatskoj gospodarskoj praksi nadzorni odbor nije u potpunosti obavljao svoje stvarne uloge koje su mu zakonskim okvirima postavljene i to posebice kontrolnu ulogu. Može se ustvrditi kako je nadzorni odbor bio u sjeni glavne skupštine i osobito uprave društva. Nadzorni odbor kao organ trgovačkog društva zadužen za kontrolu, nadgledanje i praćenje poslovanja definitivno nije niti može biti mjesto za angažiranje onih članova koji nisu svjesni svoje uloge i odgovornosti u tako važnom organu društva. Biti članom nadzornog odbora nekog trgovačkog društva znači preuzeti brojne zadaće i odgovornosti, ali i biti spreman na potpuni angažman koji podrazumijeva i značajno trošenje intelektualnih, vremenskih i drugih kapaciteta svake osobe - člana tog organa društva.

Ovo istraživanje u fokusu razmatranja ima odnos eksterne revizije i nadzornog odbora u cilju utvrđivanja postojećeg stanja tog odnosa u Republici Hrvatskoj te mogućih smjernica za poboljšanje odnosa eksterne revizije i nadzornog odbora u praksi. Osim toga, ono je usmjereno i na analiziranje odnosa između eksterne revizije i nadzornog odbora koji mogu biti u funkciji povećanja učinkovitosti eksterne revizije s jedne strane, ali i samog nadzornog odbora s druge strane, uključujući i testiranje tih odnosa u praksi naših trgovačkih društava.

Prije analize odnosa između eksterne revizije i nadzornog odbora, temeljem provedenog empirijskog istraživanja i to metodom anketiranja, neophodno je primjenom metode analize i sinteze te indukcije i dedukcije, istražiti relevantne teorijske i metodološke aspekte eksterne revizije te eksplicirati odnose eksterne revizije i upravljačkih struktura. To je, naime, pretpostavka za ostvarivanje prethodno definiranih ciljeva istraživanja.

2. RELEVANTNI TEORIJSKI I METODOLOŠKI ASPEKTI EKSTERNE REVIZIJE

S etimološkog gledišta revizija, prema latinskom "*revidere*", znači pregledati, pogledati unatrag, naknadno ispitati neke činjenice i sl. Termin "*auditing*" (revizija), "*auditor*" (revizor), koji je u upotrebi u anglosaksonskim zemljama, ima korijen u latinskoj riječi "*audire*", što znači čuti ili slušati, a opisuje način na koji je revizor na početku razvoja revizije obavljao reviziju, slušajući usmeno izvješće klijenta. Naime, na početku razvoja revizije kada su se računovodstveni izvještaji podnosili usmeno, revizor je obavljao reviziju na način da je slušao usmeni izvještaj klijenta (Meigs W. B., 1988.).

Brojni su se teoretičari, profesionalna udruženja i organizacije, tijekom višestoljetnog povijesnog razvoja revizije, bavili problematikom pojmovnog određenja revizije. Stoga se u revizijskoj literaturi mogu susresti različite definicije revizije. Različite definicije i pogledi na reviziju neprijeporno su doprinos bogatstvu revizijske teorije i u tom je kontekstu nepotrebno stvarati neku hijerarhiju važnosti pojedinih definicija.

Revizija se definira kao postupak provjere i ocjene financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja obveznika revizije te podataka i metoda koje se primjenjuju pri sastavljanju financijskih izvještaja, na temelju kojih se daje stručno i neovisno mišljenje o istinitosti i objektivnosti financijskog stanja, rezultata poslovanja i novčanih tokova. Revizija obuhvaća i druge poslove predviđene Zakonom o trgovačkim društvima te posebnim propisima (Narodne novine, 2005.). Za reviziju je karakteristično sljedeće:

revizija je organizirana i svrhovita aktivnost kojom se naknadno ispituje poslovanje trgovačkog društva, i to prije svega financijski izvještaji ili financijske informacije koje se odnose na društvo

revizijom financijskih izvještaja želi se utvrditi prikazuju li prezentirani financijski izvještaji realno i objektivno financijski položaj i uspješnost poslovanja trgovačkog društva, što podrazumijeva izbor kriterija za ocjenu realnosti i objektivnosti, a to su računovodstvena načela, računovodstveni standardi i zakonski propisi

reviziju obavljaju neovisne i stručne osobe izvan trgovačkog društva, prema utvrđenim pravilima sadržanima u revizijskim standardima i kodeksu profesionalne etike

revizorovo se izvješće o financijskim izvještajima mora temeljiti na objektivnim dokazima i dostavlja se zainteresiranim korisnicima.

Temeljni zadatak revizije je zaštita interesa vlasnika kapitala te stvaranje pouzdane informacijske podloge za racionalno odlučivanje i upravljanje. Reviziju uvijek valja promatrati kao pretpostavku kvalitetnih i vjerodostojnih informacija i u tom smislu ona postaje jedan od ključnih instrumenata upravljačke ekonomije, odnosno temelj međusobnog komuniciranja i povjerenja svih interesno-utjecajnih skupina. Revizorovo mišljenje o realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja u svim značajnim aspektima, te o njihovoj usklađenosti s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja (računovodstvenim načelima i standardima, računovodstvenim politikama i zakonskim propisima), temeljni je cilj procesa revizije. Međutim, treba istaknuti da revizorovo mišljenje o financijskim izvještajima

jima ne može biti jamstvo za uspješnost poslovanja trgovačkog društva u budućnosti jer za to odgovornost snosi uprava društva. Dužnost je uprave da oblikuje odgovarajući računovodstveni sustav i sustav internih kontrola, odnosno da pripremi i objavi financijske izvještaje, dok je revizorova dužnost da na temelju prikupljenih revizijskih dokaza koji su sadržani u radnoj dokumentaciji revizora i izvedeni sukladno revizijskim standardima i kodeksu profesionalne etike, izrazi mišljenje o realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja klijenta.

Osim u kontekstu zaštite interesa vlasnika kapitala, revizija se uobičajeno razmatra i kao instrumentalna varijabla upravljačke ekonomije, što generira potrebu za upoznavanjem revizijskog teorijskog okvira kao skupa znanja o temeljnim pretpostavkama, kategorijama i pojmovima koji čine ontološko određenje procesa revizije. Naime, u svakoj znanstvenoj disciplini određenog stupnja izgrađenosti mogu se uočiti dva dijela: ontološki i operacionalni. U revizijskom teorijskom okviru sadržan je ontološki dio revizije sa zadatkom opisa i objašnjenja ključnih pojmova, kategorija, pretpostavki, značajki i sl. Praksa i potrebe prakse drugi su relevantni izvor znanosti. Rezultat je njezin operacionalni dio. Pri tome su ontološki i operacionalni dio međusobno povezani, odnosno ova dva dijela su u nužnoj reverzibilnoj interakciji. Ipak, u ranijim fazama razvoja revizijske profesije smatralo se da revizijski teorijski okvir nije posebno značajan budući da se revizija nadovezuje na računovodstvo koje se temelji na primjeni odgovarajućega računovodstvenog teorijskog okvira. Unatoč takvim razmišljanjima i tezama, ubrzo se shvatilo da uspješno praktično djelovanje revizora mora počivati na primjerenim teorijskim podlogama. Značajan doprinos oblikovanju teorijskog okvira revizije i dokazivanju teze da praktično djelovanje revizora može biti tek slučajno uspješno bez odgovarajućih teorijskih podloga, dali su ugledni znanstvenici iz ovog područja R. K. Mautz i H. A. Sharaf u knjizi *The Philosophy of Auditing* objavljenoj 1961. godine.

Najznačajniji dio revizijskog teorijskog okvira (Tušek B., 2000.) čine revizijska načela i standardi. Revizijska su načela osnovna pravila ponašanja kojih se u reviziji treba pridržavati. Revizijska načela čine ishodište za oblikovanje revizijskih standarda. Revizijski standardi su temeljni okvir samog procesa revizije. Sadržajno gledajući, revizijski standardi sadrže okvirnu metodologiju obavljanja revizije, odnosno globalni pristup kojeg u konkretnim uvjetima treba operacionalizirati i detaljnije razraditi u obliku konkretne revizijske metodologije.

Proces revizije obuhvaća niz složenih aktivnosti koje za krajnji rezultat imaju revizorovo mišljenje. Svaka faza revizijskog procesa, ovisno o potrebama, raščlanjuje se na veći ili manji broj podfaza. Kvaliteta aktivnosti u jednoj fazi uvjetuje kvalitetu aktivnosti u sljedećoj i na taj način doprinosi kvaliteti jedinstvenog procesa revizije. Kojoj će se fazi cjelokupnog procesa revizije i postupcima unutar nje pridavati veće značenje, ovisi o profesionalnoj prosudbi revizora i njegovoj spremnosti preuzimanja rizika i odgovornosti za iskazano mišljenje.

Proces revizije financijskih izvještaja provodi se po sljedećim fazama (Messier W.F., 1998.): predrevizijske aktivnosti, planiranje revizije, razmatranje interne kontrole i provođenje testova kontrole, provođenje dokaznih testova, dovršavanje revizije i izdavanje revizorovog izvješća. Cjelokupni proces revizije financijskih izvještaja započinje preliminarnim odnosno predrevizijskim aktivnostima koje revizor obavlja prije samog planiranja pojedinačne revizije u užem smislu. Najznačajnije predrevizijske aktivnosti odnose se na prihvaćanje novog klijenta i zadržavanje postojećeg klijenta, pripremu pisma o preuzima-

nju obveze revizije, razmatranje i procjenu rada internog revizora klijenta te određivanje revizijskog osoblja i potrebnih suradnika. Nakon toga revizor mora upoznati i razumjeti poslovanje klijenta kako bi uspješno planirao i obavio reviziju.

Paralelno s upoznavanjem poslovanja klijenta odvija se planiranje revizije. Planiranjem je obuhvaćen cijeli proces revizije, a ono uključuje definiranje vremenskog rasporeda, opsega i vrste revizijskih testova koje treba obaviti, te broja i kompetentnosti osoblja uključenog u revizijski proces. Za cjelokupni tijek revizije financijskih izvještaja od posebnog su značenja analitički postupci koji se primjenjuju u svim fazama toga procesa. U zemljama razvijenog tržišnog gospodarstva i revizijske profesije primjeni analitičkih postupaka pridaje se sve veća pozornost. Radi se o različitim vrstama postupaka, a najznačajniji dio njih odnosi se na analizu financijskih izvještaja. Ovisno o procjeni značajnosti i rizika revizije, revizor donosi odluku o vrsti, opsegu i vremenskom rasporedu revizijskih postupaka, odnosno količini i kvaliteti revizijskih dokaza kao podloge za izražavanje mišljenja o realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja.

Upoznavanje i ocjena sustava internih kontrola sastavni je dio procesa revizije financijskih izvještaja. Dobro organiziran i djelotvoran sustav internih kontrola povećava vjerojatnost da će informacije o financijskom položaju, uspješnosti poslovanja i promjenama u financijskom položaju biti realno i objektivno prezentirane u financijskim izvještajima klijenta, pa se time bitno olakšava i skraćuje provedba revizije financijskih izvještaja. Nakon upoznavanja i razumijevanja sustava internih kontrola, provodeći odgovarajuće testove kontrole, revizor ocjenjuje koliko učinkovito taj sustav funkcionira u sprječavanju ili otkrivanju značajnih pogrešaka. Uobičajeno se primjenjuju tri temeljne vrste dokaznih testova: neovisni testovi poslovnih događaja, analitički postupci i testovi salda.

Za sve faze procesa revizije financijskih izvještaja je bitno prikupljanje, oblikovanje i kompletiranje radne dokumentacije revizora u kojoj mora biti sadržano dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza za izražavanje mišljenja o realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja.

Dovršavanje revizije i sastavljanje revizorova izvješća o financijskim izvještajima završna je faza procesa revizije financijskih izvještaja. Prije sastavljanja izvješća, u fazi dovršavanja revizije, revizor razmatra neka dodatna pitanja koja mogu utjecati na financijske izvještaje i biti značajna za njihove korisnike, a to su razmatranje potencijalnih obveza, razmatranje događaja nakon datuma bilance (naknadnih događaja) i završni postupci procjene dokaza. Konačni proizvod procesa revizije financijskih izvještaja je revizorovo izvješće kojim revizor izražava mišljenje o realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja te njihovoj usklađenosti s unaprijed definiranim okvirom financijskog izvještavanja (računovodstvenim načelima, standardima, politikama i zakonskim propisima). Revizor može izraziti: pozitivno mišljenje, mišljenje s rezervom, suzdržanost od mišljenja i negativno mišljenje. Pozitivno mišljenje se izražava kada su financijski izvještaji realni i objektivni, dok se mišljenje s rezervom izražava kada postoje pozicije u financijskim izvještajima za koje se pouzdano ne može utvrditi da su realne i objektivne. Negativno mišljenje se izražava kada financijski izvještaji nisu realni i objektivni, a suzdržanost od mišljenja se izražava najčešće zbog nedostatka odgovarajućih dokaza. Pri izražavanju mišljenja koje je različito od pozitivnog, revizor je dužan navesti i objasniti razloge koji su ga naveli na takvo mišljenje.

Revidirani financijski izvještaji predstavljaju značajan informacijski potencijal za različite korisnike, odnosno interesno utjecajne skupine koje se na njih mogu osloniti u procesu poslovnog odlučivanja. Naime, financijsko izvještavanje je usmjereno internim (menadžmentu) i eksternim (vlasnici, kreditori, investitori, dobavljači, kupci, država, javnost) korisnicima čije su informacijske potrebe i zahtjevi različiti. Bez obzira o kojim se korisnicima i poslovnim odlukama radi, jednako se postavljaju zahtjevi za realnim i objektivnim financijskim izvještavanjem, pa se u tom smislu revizija shvaća kao bitna pretpostavka kvalitete financijskih izvještaja.

3. ODNOS EKSTERNE REVIZIJE I UPRAVLJAČKIH STRUKTURA

Nakon eksplikacije relevantnih teorijskih i metodoloških aspekata eksterne revizije, u ovom se poglavlju analizira odnos eksterne revizije i upravljačkih struktura (glavne skupštine, nadzornog odbora i uprave) u korporativnom upravljanju¹.

Najvažnija komunikacija između trgovačkog društva i njezinih dioničara je godišnje izvješće (Carmichael D. R., Willingham J. J., 2000.). Godišnje izvješće se još u literaturi može susresti pod nazivom "godišnje poslovno izvješće" ili "izvješće o stanju društva". Informacije iz godišnjeg izvješća² korisne su kako dioničarima tako i ostalim vanjskim korisnicima. Najvažniji dio godišnjeg izvješća su financijski izvještaji uz koje se prilaže i revizorovo mišljenje kao osnovno sredstvo komunikacije između revizora i dioničara.

Uz financijske izvještaje i revizorovo mišljenje o financijskim izvještajima, godišnje izvješće sadrži i ostale financijske i nefinancijske informacije (u revizijskoj praksi naznačene kao "ostale informacije"). Ostale se informacije obično odnose na izvješće uprave o poslovanju, financijske pokazatelje i slične informacije, o kojima revizor nije obvezan izvještavati, ali ih treba proučiti radi utvrđivanja eventualne značajne nedosljednosti u odnosu na revidirane financijske izvještaje (MRevS, 720). Revizora imenuje glavna skupština društva. Isto tako glavna skupština imenuje revizora za ispitivanje radnji obavljenih u osnivanju društva ili radnji vođenja poslova društva te utvrđuje naknadu za njegov rad (Narodne novine, 1993., 1999., 2000., 2003., 2007.). Kada se radi o objavi dnevnog reda glavne skupštine nadzorni odbor mora istaknuti prijedlog za imenovanje revizora. Ako društvo ima revizorski odbor, nadzorni odbor treba objaviti prijedlog odluke

¹ Korporativno upravljanje uključuje skup odnosa između menadžmenta, uprave, dioničara i ostalih interesnih skupina. Korporativno upravljanje predstavlja strukturu unutar koje se postavljaju ciljevi poduzeća i određuju sredstva za ostvarivanje tih ciljeva te za praćenje uspješnosti njegovog poslovanja. Dobro korporativno upravljanje treba pružiti odgovarajući poticaj za upravu i menadžment radi ostvarivanja ciljeva koji su od interesa za poduzeće i dioničare (OECD, 2004.). 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 (The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2003.).

² Godišnje izvješće obično sadrži: izvješće uprave, financijske izvještaje (bilanca, račun dobiti i gubitka, izvještaj o novčanom toku, izvještaj o promjenama kapitala i bilješke uz financijske izvještaje), revizorovo mišljenje o financijskim izvještajima, plan poslovanja, vlasničku strukturu i ostale informacije (Žager K., Vašiček V., Žager L., 2004.).

revizorskog odbora o imenovanju revizora. Prijedlog za imenovanje revizora mora sadržavati ime i prezime, te prebivalište revizora, ako je riječ o fizičkoj osobi, odnosno tvrtku i sjedište, ako je riječ o pravnoj osobi (Narodne novine, 1993., 1999., 2000., 2003., 2007.).

Postoje razni stavovi o pitanju (ne)prisustvovanja revizora sjednicama glavne skupštine. U nekim zemljama (primjerice, SAD-u) revizori nemaju legalno pravo prisustvovati skupštinama dioničara, ali su usprkos tome često pozivani na sjednice skupštine kako bi mogli odgovoriti na pitanja dioničara o reviziji, primijenjenim računovodstvenim politikama te o računovodstvenom sustavu poslovnog subjekta (Carmichael D. R., Willingham J. J., 2000.). U Hrvatskoj se sve češće eksterne revizore poziva da prisustvuju sjednicama glavne skupštine na kojima imaju mogućnost aktivnog sudjelovanja u raspravama koje se odnose na financijsko izvještavanje, a što bi svakako trebalo i dalje afirmirati kao prilog oblikovanju dobre prakse korporativnog upravljanja u Hrvatskoj (Filipović I., 2008.).

Vezano za odnos eksterne revizije i nadzornog odbora bitno je istaknuti da je komunikacija između eksterne revizije i nadzornog odbora po svom intenzitetu slabija od one koja postoji između neovisnog revizora i uprave, a jača je od intenziteta odnosa između eksternog revizora i glavne skupštine društva. Komunikacija između eksterne revizije i nadzornog odbora odvija se, ako je ustrojen, preko revizorskog odbora. Revizorski odbor ima ulogu svojevrsnog komunikacijskog kanala (Carmichael D. R., Willingham J. J., 2000.) nadzornog odbora s revizorima. Revizorskom odboru su, prema Zakonu o reviziji, povjerene sljedeće zadaće (Narodne novine, 2005., 2008.):

prati postupak financijskog izvještavanja

prati učinkovitost sustava interne kontrole, interne revizije, te sustav upravljanja rizicima

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 interne revizije te o značajnim pitanjima koja se odnose na ovo područje.

Prateći postupak financijskog izvještavanja, revizorski odbor ima zadaću utvrditi sastavlja li društvo sve propisane financijske izvještaje i jesu li izvještaji sastavljeni sukladno usvojenim računovodstvenim politikama društva, računovodstvenim načelima i standardima te zakonskim propisima. Važna zadaća revizorskog odbora vezana je za praćenje učinkovitosti sustava interne kontrole, interne revizije te sustava upravljanja rizicima. Ostvarujući ovu zadaću, revizorski odbor razmatra izvješća i nalaze interne revizije koji se odnose na djelovanje internih kontrola u određenim područjima poslovanja društva. Provođeci zadaću nadgledanja revizije godišnjih financijskih i konsolidiranih izvještaja, revizorski odbor samo iskazuje svoj interes za suradnjom s imenovanim revizorom kako bi na vrijeme bio obaviješten o određenim problemima (primjerice, nesuglasje s upravom) koji se odnose na reviziju financijskih izvještaja. Revizorski odbor ima zadaću kako provjere neovisnosti revizora tako i posebnih ugovora o dodatnim uslugama koje revizor zaključuje

s društvom (Narodne novine, 2005., 2008.).³ Provjeru neovisnosti revizora, kao i eventualnih posebnih ugovora o dodatnim uslugama koje revizor zaključuje s društvom, revizorski odbor obavlja prikupljanjem odgovarajućih izjava od imenovanog revizora, ali i traženjem određenih informacija od uprave društva. Jedna od zadaća revizorskog odbora, sukladno Zakonu o reviziji, odnosi se i na davanje preporuke skupštini o odabiru samostalnog revizora ili revizorskog društva. Naposljetku, revizorski odbor treba raspravljati o planovima i godišnjem izvješću interne revizije te o značajnim pitanjima iz ovog područja.

Revizor je dužan redovito izvještavati revizorski odbor o ključnim pitanjima koja proizlaze iz revizije, a posebno o značajnim slabostima interne kontrole u vezi s procesom financijskog izvještavanja (Narodne novine, 2005., 2008.). Revizorski odbor je dužan redovito izvještavati nadzorni odbor (Narodne novine, 1993., 1999., 2000., 2003., 2007.). Revizorski odbor treba imati otvorenu komunikaciju s upravom i nadzornim odborom i odgovarati za svoj rad nadzornom odboru (Hrvatska agencija za nadzor financijskih usluga & Zagrebačka burza, 2007.). Revizor je dužan sudjelovati u radu sjednica nadzornog odbora i njegove komisije (revizorskog odbora) na kojima se ispituju godišnji financijski izvještaji, izvijestiti o svom izvješću i dati objašnjenja koja se od njega traže (Narodne novine, 1993., 1999., 2000., 2003., 2007.).

Već je istaknuto kako je eksterni revizor odgovoran za oblikovanje i izražavanje mišljenja o financijskim izvještajima, a odgovornost uprave poslovnog subjekta odnosi se na sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. U odnosu na sve organe trgovačkog društva eksterni revizori najintenzivniju komunikaciju ostvaruju baš s upravom. Revizija financijskih izvještaja ne oslobađa upravu ili one koji su zaduženi za upravljanje od njihovih odgovornosti (MRevS, 200). Bitno je također pridodati kako revizorovo mišljenje o financijskim izvještajima ne osigurava buduću sposobnost opstanka poslovnog subjekta, kao ni učinkovitost i uspješnost s kojima uprava vodi poslovanje trgovačkog društva (MRevS, 200). Ovo su bitne (određišne) osnove odnosa eksterne revizije i uprave društva, osobito u slučaju sudskog spora između revizora i trgovačkog društva čiji su financijski izvještaji revidirani.

Uobičajeno je da revizor prije početka rada, uputi upravi trgovačkog društva, čiji su financijski izvještaji predmet revidiranja, pismo o preuzimanju obveze revizije (MRevS, 210) u cilju izbjegavanja potencijalnih nesporazuma s klijentom. Tim činom revizor potvrđuje prihvaćanje svojeg imenovanja, cilj i djelokrug revizije, opseg odgovornosti prema klijentu te oblik izvješća o rezultatima preuzete obveze revizije. U slučaju pristanka na uvjete revizije naznačene u pismu, uprava isto potpisuje i vraća revizoru. Izjave uprave o priznavanju odgovornosti za nepristrano prikazivanje i odobrenje financijskih izvještaja čine osnovnu komunikaciju između eksterne revizije i uprave. Revizor kao dokaz odgovornosti uprave za prikazane financijske izvještaje može koristiti zapisnik sa sjednice uprave, odnosno pisanu izjavu uprave kojom potvrđuje svoju odgovornost te potpisane

³ 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 istoj pravnoj osobi za istu poslovnu godinu. Zabrana obavljanja usluga revizije odnosi se na sva povezana društva revidiranog subjekta kao i revizorskog društva. Zabrana obavljanja usluga revizije ne odnosi se na povezana društva revidiranog subjekta kao i revizorskog društva, odnosno samostalnog revizora, pod uvjetom da je revizorsko društvo, odnosno samostalni revizor, poduzeo sve mjere osiguranja kako obavljanje revizijskih usluga ne bi imalo utjecaja na neovisnost obavljanja usluga revizije. (Narodne novine, 2005., 2008.).

kopije financijskih izvještaja. U slučaju odbijanja davanja izjave od strane uprave, revizor to može smatrati ograničenjem djelokruga revizorova rada te izraziti mišljenje s rezervom ili se suzdržati od mišljenja.

U praksi nisu rijetki slučajevi nesuglasja između revizora i uprave klijenta koji su uzrokovani pitanjem primjenjivog okvira financijskog izvještavanja. Neslaganje s upravom u pogledu primjenjivosti odabranih računovodstvenih politika, metoda njihove primjene i primjerenosti njihova objavljivanja u financijskim izvještajima može uvjetovati mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje, ali ponekad može biti i uzrokom prekida poslovne suradnje između revizora i klijenta. Potrebno je naglasiti kako neslaganje između revizora i uprave klijenta o pitanjima iz područja računovodstva i revizije, ne može biti opravdana osnova za raskid ugovora. Čak i kad bi se ugovor neopravdano raskinuo, tada bi uprava klijenta i revizorskog društva bile u obvezi o tome izvijestiti Odbor za javni nadzor revizije⁴ (Narodne novine, 2005., 2008.).

Stupanj primjenjivanja zakona i propisa od velikog je utjecaja na komunikaciju između eksterne revizije i uprave klijenta. Odgovornost za sprječavanje i otkrivanje neprimjenjivanja zakona i propisa leži na upravi, a kod većih poslovnih subjekata ovu zadaću najčešće obavljaju služba interne revizije i revizorski odbor. Kako revizor nije odgovoran za sprječavanje neprimjenjivanja zakona i propisa, treba dobiti pisanu izjavu od uprave kojom ona izvještava revizora o svim poznatim ili mogućim učincima neprimjenjivanja određenih zakona i propisa na prikazane financijske izvještaje. Ako revizor ne dobije od uprave takvu izjavu, tada pretpostavlja da klijent postupuje sukladno zakonima i propisima (Filipović I., 2008.).

4. EMPIRIJSKO ISTRAŽIVANJE ODNOSA EKSTERNE REVIZIJE I NADZORNOG ODBORA U REPUBLICI HRVATSKOJ

4.1. Ciljevi i metodologija empirijskog istraživanja

Polazeći od relevantnih teorijskih i metodoloških aspekata eksterne revizije te odnosa eksterne revizije i upravljačkih struktura, posebice nadzornog odbora i revizorskog odbora kao njegovog savjetodavnog pododbora, pristupilo se oblikovanju i provođenju empirijskog istraživanja odnosa eksterne revizije i nadzornog odbora u Republici Hrvatskoj i to metodom anketiranja. Kao što je već istaknuto, cilj ovoga istraživanja je ispitivanje postojećeg stanja odnosa između eksterne revizije i nadzornog odbora u Republici Hrvatskoj i generiranje mogućih smjernica za poboljšanje toga odnosa te povećanje učinkovitosti eksterne revizije, s jedne strane, i nadzornog odbora, s druge strane. Za potrebe empirijskog istraživanja koje se odnosi na testiranje odnosa između eksterne revizije i nadzornog odbora, provedena je anketa koja se temelji na mišljenjima ovlaštenih revizora i anketa koja se temelji na mišljenjima članova nadzornih odbora i članova uprave.

⁴ Odbor za javni nadzor revizije neovisno je i samostalno tijelo javnog nadzora nad Hrvatskom revizorskom komorom, revizorskim društvima, samostalnim revizorima i ovlaštenim revizorima (Narodne novine, 2005., 2008.)

Empirijsko istraživanje je provedeno u razdoblju od svibnja 2007. do siječnja 2008. godine. Anketni upitnici poslani su na adrese 50 dioničkih društava (stopa povrata 64%) i 50 revizorskih društava (stopa povrata 46%).

U provedenom anketnom istraživanju sudjelovalo je ukupno 100 ispitanika. Od ukupnog broja sudionika u anketi, njih 42% su revizori⁵, 30% odnosi se na članove uprave, dok preostalih 28% čine članovi nadzornih odbora⁶.

Cilj provedenog anketnog istraživanja je utvrđivanje intenziteta i sadržaja odnosa između eksterne revizije i nadzornog odbora u praksi naših trgovačkih društava, uključujući i revizorska društva. Empirijsko istraživanje se temelji na primjeni sljedećih statističkih tehnika:

- deskriptivna statistika (aritmetička sredina, standardna devijacija)
- t-test za nezavisne uzorke
- Kruskall-Wallis test i
- ANOVA (analiza varijance).

4.2. Hipoteza o povećanju učinkovitosti eksterne revizije i nadzornog odbora

Empirijsko istraživanje je usmjereno dokazivanju hipoteze koja glasi:

Optimalni odnosi između eksterne revizije i nadzornog odbora mogu poboljšati učinkovitost rada i eksterne revizije i nadzornog odbora.

Ova se hipoteza testira statističkom obradom odgovora dobivenih na pitanja koja su u obliku ankete upućena ovlaštenim revizorima, članovima nadzornih odbora i članovima uprava. Stavovi anketiranih predstavljaju podlogu za sagledavanje optimalnog odnosa između eksterne revizije i nadzornog odbora kao pretpostavke za povećanje učinkovitosti rada i eksterne revizije i nadzornog odbora. Učinkovitost se najčešće određuje postizanjem osnovnih ciljeva. U tom kontekstu veća učinkovitost eksterne revizije podrazumijeva povećanje kvalitete revizijskog procesa i upravljanja tim procesom što je u funkciji ostvarivanja ciljeva revizije financijskih izvještaja, dok veća učinkovitost nadzornog odbora podrazumijeva povećanje kvalitete rada i odgovornosti članova nadzornog odbora, odnosno primjereno izvršavanje brojnih uloga i zadataka povjerenih ovom organu trgovačkih društava.

⁵ U provedenom anketnom istraživanju sudjelovali su ovlašteni revizori zaposleni u sljedećim revizorskim društvima: Auditor d.o.o. Kaštel Sućurac, Bašrevizor d.o.o. Split, Concordia Audit d.o.o. Zagreb, Data-revizija d.o.o. Zagreb, Deloitte d.o.o. Zagreb, Dodig revizor d.o.o. Split, Fimar d.o.o. Split, Iris nova d.o.o. Rijeka, Istina d.o.o. Kaštel Stari, Kalibović i partneri d.o.o. Split, Kopun revizije d.o.o. Zagreb, List d.o.o. Split, Nivo revizija d.o.o. Dubrovnik, PricewaterhouseCoopers d.o.o. Zagreb, Refinal d.o.o. Dubrovnik, Remira d.o.o. Zagreb, Revicon d.o.o. Zadar, Revizija bat d.o.o. Dugi Rat, Revizija uzor d.o.o. Zagreb, Revizija Zagreb d.o.o. Zagreb, SD Nika d.o.o. Split, Šibenski revicon d.o.o. Šibenik, Veritas d.o.o. Split.

⁶ Anketirani članovi uprave i nadzornog odbora zaposleni su u sljedećim dioničkim društvima: Agrokor d.d. Zagreb, Badel 1862 d.d. Zagreb, Borik d.d. Zadar, Brodamerkur d.d. Split, Credo banka d.d. Split, Croatia banka d.d. Zagreb, Dalekovod d.d. Zagreb, Dalmacijacement d.d. Kaštel Sućurac, Dioki d.d. Zagreb, Dom holding d.d. Zagreb, Elektroprojekt d.d. Zagreb, HEP d.d. Zagreb, Hrvatska pošta d.d. Zagreb, Jadran d.d. Rijeka, Karlovačka banka d.d. Karlovac, Kaštelanska rivijera d.d. Kaštel Stari, Konstruktor d.d. Split, Lantea d.d. Zagreb, Lola Ribar d.d. Karlovac, Lošinjska plovodba-holding d.d. Mali Lošinj, Piramida d.d. Rijeka, Pismorad d.d. Zagreb, Podravka d.d. Koprivnica, Prehrana d.d. Stobreč, Privredna banka Zagreb d.d. Zagreb, Sas-vektor d.d. Zadar, Slobodna Dalmacija d.d. Split, Tekstilpromet d.d. Zagreb, Tep d.d. Zagreb, TUBS d.d. Donji Stupnik, Veneto banka d.d. Zagreb.

Tablica 1. Mišljenje sudionika ankete o doprinosu eksterne revizije učinkovitosti nadzornog odbora

Funkcija	Eksterna revizija i učinkovitost NO						Ukupno:
	uopće ne doprinosi	neznatno doprinosi	osrednje doprinosi	jako doprinosi	izuzetno jako doprinosi		
Revizor	Zbroj % unutar funkcije	3 7,5%	16 40,0%	12 30,0%	8 20,0%	40 100,0%	
Član uprave	Zbroj % unutar funkcije	0 0%	4 13,3%	12 40,0%	4 13,3%	30 100,0%	
Član nadzornog odbora	Zbroj % unutar funkcije	0 0%	3 10,7%	9 32,1%	4 14,3%	28 100,0%	
Ukupno:	Zbroj % unutar funkcije	1 1,0%	10 10,2%	37 37,8%	16 16,3%	98 100,0%	

U cilju testiranja polazne hipoteze sudionicima ankete postavljeno je pitanje o doprinosu eksterne revizije većoj učinkovitosti nadzornog odbora. Deskriptivna statistika o mišljenju sudionika ankete o doprinosu eksterne revizije većoj učinkovitosti nadzornog odbora dana je u tablici 1.

Na ovo je pitanje odgovorilo 40 revizora, od kojih 2,5% smatra da eksterna revizija uopće ne doprinosi učinkovitosti nadzornog odbora, 7,5% smatra da neznatno doprinosi, dok njih 40% misli kako eksterna revizija osrednje doprinosi većoj učinkovitosti nadzornog odbora, a 30% smatra kako jako doprinosi, dok ostatak, odnosno 20% revizora dijeli mišljenje kako eksterna revizija izuzetno jako doprinosi većoj učinkovitosti nadzornog odbora.

Od 30 članova uprave, niti jedan ne smatra da eksterna revizija uopće ne doprinosi većoj učinkovitosti nadzornog odbora, njih 13,3% smatra kako je uloga eksterne revizije u povećanju učinkovitosti nadzornog odbora neznatna, dok je 40% ispitanika misli kako je uloga eksterne revizije osrednja, a 33,4%, odnosno 13,3% smatra da eksterna revizija jako, odnosno izuzetno jako doprinosi većoj učinkovitosti nadzornog odbora.

Od 28 članova nadzornih odbora, koji su dali odgovor na ovo pitanje, niti jedan ne smatra kako eksterna revizija uopće ne doprinosi učinkovitosti nadzornog odbora, dok njih 10,7% smatra kako neznatno doprinosi. Da osrednje doprinosi misli 32,1% članova nadzornog odbora, dok njih čak 42,9% smatra kako je jaki doprinos eksterne revizije povećanju učinkovitosti nadzornog odbora, a ostatak od 14,3% smatra kako postoji izuzetno jaki doprinos eksterne revizije povećanju učinkovitosti nadzornog odbora.

Može se zaključiti da, od ukupno 98 ispitanika koji su sudjelovali svojim odgovorima u ovom pitanju, njih 1% misli kako eksterna revizija uopće ne doprinosi povećanju učinkovitosti nadzornog odbora, dok 10,2% smatra da ona neznatno doprinosi, 37,8% smatra da osrednje doprinosi, a 34,7% smatra da eksterna revizija jako doprinosi, odnosno njih 16,3% je misli da eksterna revizija izuzetno jako doprinosi povećanju učinkovitosti nadzornog odbora.

Kada se odgovori rangiraju na ljestvici od 1 do 5, te se izračuna aritmetička sredina, dobije se prosječna ocjena revizora, članova uprave i nadzornog odbora o doprinosu eksterne revizije većoj učinkovitosti nadzornog odbora, što je prikazano u tablici 2.

Tablica 2. Prosječne ocjene ispitanika o doprinosu eksterne revizije većoj učinkovitosti nadzornog odbora (NO)

Funkcija		Broj ispitanika (N)	Aritmetička sredina (AS)	Standardna devijacija (SD)
Eksterna revizija i učinkovitost NO	Revizor	40	3,58	,984
	Član uprave	30	3,47	,900
	Član NO	28	3,61	,875

Prosječna ocjena revizora iznosi 3,58, uz standardnu devijaciju 0,984. Aritmetička sredina ocjena članova uprave iznosi 3,47, uz vrijednost standardne devijacije aritmetičke

sredine 0,900. Prosječna ocjena članova nadzornog odbora iznosi 3,61, a vrijednost standardne devijacije iznosi 0,875.

Da bi se testiralo postoji li statistički značajna razlika u prosječnim ocjenama koje su dale tri skupine ispitanika korišten je t-test za nezavisne uzorke. Tablica 3 prikazuje testiranje prosječnih ocjena revizora i članova uprave.

Tablica 3. Aritmetička sredina ocjena revizora i članova uprave o utjecaju eksterne revizije na povećanje učinkovitosti nadzornog odbora

Funkcija	N	AS	SD	Standardna grješka aritmetičke sredine (SGAS)
Eksterna revizija i Revizor	40	3,58	,984	,156
učinkovitost NO Član uprave	30	3,47	,900	,164

Razlika aritmetičke sredine ocjena revizora (3,58) i aritmetičke sredine ocjene članova uprave (3,47) iznosi 0,11, pa se u tablici 4 testira statistička značajnost te razlike, korištenjem t-testa za nezavisne uzorke.

Tablica 4. T-test razlike ocjena revizora i članova uprave o utjecaju eksterne revizije na povećanje učinkovitosti nadzornog odbora

Eksterna revizija i učinkovitost NO	Leveneov test za jednakost varijanci		T-test za jednakost AS						
	F	Sig.	T	St. slobode	Sig. dvo-smjerna	Razlika AS	St. greška razlike	95% interval pouzdanosti razlike	
								Gornji	Donji
Pretpostavka jednakih varijanci	,259	,621	,473	68	,638	,108	,229	-,349	,566
Pretpostavka nejednakih varijanci			,479	65,305	,634	,108	,226	-,343	,560

Uz pretpostavku jednakih varijanci i vrijednost t izraza 0,473 i 68 stupnjeva slobode, nivo značajnosti iznosi 0,638, pa se može zaključiti da razlika postoji, ali da nije statistički značajna. Iz dobivenog nivoa značajnosti (veći od 5%) može se zaključiti da ne postoji statistički značajna razlika u ocjenama revizora i članova uprave o utjecaju eksterne revizije na povećanje učinkovitosti nadzornog odbora.

Testiranje prosječnih ocjena revizora i članova nadzornih odbora o utjecaju eksterne revizije na učinkovitost nadzornog odbora prikazano je u tablici 5.

Tablica 5. Aritmetička sredina ocjena revizora i članova nadzornog odbora o utjecaju eksterne revizije na povećanje učinkovitosti nadzornog odbora

	Funkcija	N	AS	SD	Standardna grješka (SGAS)
Eksterna revizija i učinkovitost NO	Revizor	40	3,58	,984	,156
	Član NO	28	3,61	,875	,165

Prosječna ocjena revizora iznosi 3,58, a članova nadzornog odbora 3,61. Razlika između prosječnih ocjena dviju skupina iznosi 0,03, pa se t-testom za nezavisne uzorke želi utvrditi postoji li statistička značajnost te razlike, a što donosi tablica 6.

Tablica 6. T-test razlike ocjena revizora i članova nadzornog odbora o utjecaju eksterne revizije na povećanje učinkovitosti nadzornog odbora

Eksterna revizija i učinkovitost NO	Leveneov test za jednakost varijanci		T-test za jednakost AS						
	F	Sig.	T	St. slobode	Sig. dvo-smjerna	Razlika AS	St. grješka razlike	95% interval pouzdanosti razlike	
								Gornji	Donji
Pretpostavka jednakih varijanci	,550	,461	-,139	66	,890	-,032	,232	-,495	,431
Pretpostavka nejednakih varijanci			-,142	62,211	,888	-,032	,227	-,486	,422

Uz pretpostavku jednakih varijanci, vrijednost t izraza -0,139 i 66 stupnjeva slobode, signifikantnost 0,890 pokazuje da nema statistički značajne razlike između testiranih vrijednosti. Zaključuje se dakle da ne postoji statistički značajna razlika u prosječnim ocjenama revizora i članova nadzornog odbora o utjecaju eksterne revizije na povećanje učinkovitosti nadzornog odbora.

Prosječna ocjena članova uprave i članova nadzornih odbora o utjecaju eksterne revizije na učinkovitost nadzornog odbora dana je u tablici 7.

Tablica 7. Aritmetička sredina ocjena članova uprave i nadzornog odbora o utjecaju eksterne revizije na povećanje učinkovitosti nadzornog odbora

	Funkcija	N	AS	SD	Standardna grješka (SGAS)
Eksterna revizija i učinkovitost NO	Član uprave	30	3,47	,900	,164
	Član NO	28	3,61	,875	,165

Prosječna ocjena članova uprave iznosi 3,47, dok je prosječna ocjena članova nadzornog odbora 3,61. Između navedenih skupina postoji razlika u prosječnim ocjenama 0,14, pa se u tablici 8 t-testom za nezavisne uzorke utvrđuje statistička značajnost razlike.

Tablica 8. T-test razlike ocjena članova uprave i članova nadzornog odbora o utjecaju eksterne revizije na povećanje učinkovitosti nadzornog odbora

Eksterna revizija i učinkovitost NO	Leveneov test za jednakost varijanci		T-test za jednakost AS						
	F	Sig.	T	St. slobode	Sig. dvo-smjerna	Razlika AS	St. grejška razlike	95% interval pouzdanosti razlike	
								Gornji	Donji
Pretpostavka jednakih varijanci	,062	,804	-,602	56	,550	-,032	-,140	-,608	,327
Pretpostavka nejednakih varijanci			-,603	55,898	,549	-,032	-,140	-,607	,326

Rezultati provedenog t-testa ukazuju na nepostojanje statistički značajne razlike u prosječnim ocjenama članova uprave i nadzornog odbora u pogledu utjecaja eksterne revizije na povećanje učinkovitosti nadzornog odbora. Navedeni zaključak proizlazi iz dobivene značajnosti koja, uz pretpostavku jednakih varijanci kao i vrijednost t izraza od -0,602 i 56 stupnjeva slobode, iznosi 0,550 (veće od 5%) te se ne može prihvatiti kao statistički značajna.

Da bi se utvrdilo postoji li statistički značajna razlika u aritmetičkim sredinama ocjena revizora, članova uprave i nadzornog odbora, koristi se analiza varijance. Analiza varijance (ANOVA) se najčešće upotrebljava kada se želi testirati postoji li statistički značajna razlika između nekoliko aritmetičkih sredina. Cilj je ispitati odnos varijacija između uzoraka s varijacijama unutar uzoraka. Ako je taj odnos, tzv. empirijski F-omjer, statistički značajan, može se zaključiti kako promatrani uzorci ne pripadaju istoj populaciji, odnosno da se aritmetičke sredine značajno razlikuju. Tablica 9. prikazuje analizu varijance.

Tablica 9. Analiza varijance

Eksterna revizija i učinkovitost NO	Zbroj kvadrata	Stupnjevi slobode	AS ²	F	Sig.
Između grupa	,325	2	,162	,188	,829
Unutar grupa	81,920	95	,862		
Ukupno	82,245	97			

Tablica 10. Deskriptivna statistika o mišljenjima triju skupina ispitanika o utjecaju eksterne revizije na učinkovitost nadzornog odbora s obzirom na kvalitetu komunikacije koju međusobno ostvaruju

Kvaliteta komunikacije ER i NO	Broj unutar kom. ER i NO	Eksterna revizija i učinkovitost NO					Ukupno:
		uopće ne doprinosi	nezatno doprinosi	osrednje doprinosi	jako doprinosi	izuzetno jako doprinosi	
Nema nikakve komunikacije	Broj % unutar kom. ER i NO	1 50,0%	0 0%	1 50,0%	0 0%	0 0%	2 100,0%
Slaba komunikacija	Broj % unutar kom. ER i NO	0 0%	1 16,7%	4 66,7%	1 16,7%	0 0%	6 100,0%
Prosječna komunikacija	Broj % unutar kom. ER i NO	0 0%	3 11,5%	15 57,7%	6 23,1%	2 7,7%	26 100,0%
Vrlo dobra komunikacija	Broj % unutar kom. ER i NO	0 0%	5 9,1%	16 29,1%	25 45,5%	9 16,4%	55 100,0%
Izvršna komunikacija	Broj % unutar kom. ER i NO	0 0%	1 11,1%	1 11,1%	2 22,2%	5 55,6%	9 100,0%
Ukupno:	Broj % unutar kom. ER i NO	1 1,0%	10 10,2%	37 37,8%	34 34,7%	16 16,3%	98 100,0%

Kao što je razvidno iz tablice 9, dobivena vrijednost F-omjera (0,188) nije statistički značajna pri razini značajnosti od 5% (signifikantnost iznosi 0,829 i veća je od 5%), što potvrđuje da nema statistički značajne razlike između aritmetičkih sredina ocjena revizora, članova uprave i nadzornog odbora u pogledu utjecaja eksterne revizije na povećanje učinkovitosti nadzornog odbora. Na temelju rezultata prezentiranih testova može se zaključiti da revizori, članovi uprave i članovi nadzornog odbora smatraju kako eksterna revizija doprinosi većoj učinkovitosti nadzornog odbora.

Tablica 10 prikazuje deskriptivnu statistiku o mišljenjima triju skupina ispitanika o utjecaju eksterne revizije na učinkovitost nadzornog odbora s obzirom na kvalitetu komunikacije koju međusobno ostvaruju.

Od 2 ispitanika koji su ocijenili da nema nikakve međusobne komunikacije (između eksternog revizora i nadzornog odbora društva), jedan smatra kako eksterna revizija uopće ne doprinosi povećanju učinkovitosti nadzornog odbora, dok drugi smatra kako ona ipak osrednje doprinosi. Od 6 ispitanika koji su ocijenili da između navedenih strana postoji slaba komunikacija, 16,7% smatra da eksterna revizija neznatno doprinosi povećanju učinkovitosti nadzornog odbora, 16,7% da je njen doprinos jak, dok većina, njih 66,7% smatra da eksterna revizija osrednje doprinosi povećanju učinkovitosti nadzornog odbora.

Od 26 ispitanika od kojih je međusobna kvaliteta komunikacije ocijenjena kao prosječna, 11,5% misli kako eksterna revizija neznatno doprinosi povećanju učinkovitosti nadzornog odbora, dok većina, njih 57,7%, misli da osrednje doprinosi, a 23,1% misli da je doprinos većoj učinkovitosti jak, dok ostatak od 7,7% misli da eksterna revizija izuzetno jako doprinosi povećanju učinkovitosti nadzornog odbora.

Pedeset i pet ispitanika je ocijenilo međusobnu kvalitetu komunikacije vrlo dobrom, a u okviru te skupine njih 9,1% misli kako eksterna revizija neznatno doprinosi povećanju učinkovitosti nadzornog odbora, dok njih 29,1% misli da utjecaj postoji i da je on osrednji, dok njih 45,5% misli da eksterna revizija jako doprinosi, a 16,4% misli da je taj utjecaj izuzetno jak.

Od 9 ispitanika koji smatraju da postoji izvrsna kvaliteta komunikacije, jedan smatra kako je utjecaj eksterne revizije na povećanje učinkovitosti nadzornog odbora neznatan, jedan da ona osrednje doprinosi, dok dvojica smatraju kako je taj doprinos ipak jak, a većina iz te skupine, njih 5, smatra kako eksterna revizija izuzetno jako doprinosi povećanju učinkovitosti nadzornog odbora.

Cilj je ove analize bio pokazati kako ispitanici (revizori, članovi uprave i nadzornih odbora) koji smatraju da između njih i eksterne revizije postoji bolja kvaliteta komunikacije imaju i bolje mišljenje o utjecaju eksterne revizije na povećanje učinkovitosti nadzornog odbora. Ta se teza dokazuje i koristeći neparametrijski Kruskal-Wallis test. Taj test zapravo predstavlja test analize varijance, samo se umjesto brojčanih podataka služi rangovima, predstavljajući prošireni test sume rangova. Tablica 11. prikazuje Kruskal-Wallis test.

Tablica 11. Kruskal-Wallis test

		Komunikacija eksterne revizije i NO	N	AS Ranga
Eksterna revizija i učinkovitost NO	Nema nikakve komunikacije		2	15,50
	Slaba komunikacija		6	32,00
	Prosječna komunikacija		26	40,13
	Vrlo dobra komunikacija		55	53,90
	Izvrсна komunikacija		9	68,89
UKUPNO:			98	-

Iz podataka prikazanih u tablici 11 može se zaključiti da su ispitanici koji smatraju da ne postoji nikakva međusobna komunikacija između eksternog revizora i nadzornog odbora, dali najlošije ocjene o utjecaju revizije na povećanje učinkovitosti nadzornog odbora, dok su najbolje ocjene dali oni ispitanici koji smatraju da postoji izvršna kvaliteta komunikacije između eksternog revizora i nadzornog odbora. Sljedeća tablica (tablica 12) prikazuje signifikantnost Kruskal-Wallis testa.

Tablica 12. Signifikantnost Kruskal-Wallis testa

	Eksterna revizija i učinkovitost NO
Hi-kvadrat	14,956
Stupnjevi slobode	4
Asimptotska signifikantnost	,005

S obzirom na dobivenu razinu značajnosti 0,005 (manja od 5%), može se zaključiti da postoji statistički značajna razlika u mišljenjima ispitanika o doprinosu eksterne revizije većoj učinkovitosti nadzornog odbora, a u odnosu na stupanj kvalitete komunikacije koju međusobno ostvaruju eksterni revizori i članovi nadzornih odbora. Isto tako, oni ispitanici koji smatraju da ostvaruju veću kvalitetu međusobne komunikacije, imaju i bolje mišljenje o utjecaju eksterne revizije na povećanje učinkovitosti nadzornog odbora, što znači da bolji odnos između eksternih revizora i članova nadzornih odbora povećava učinkovitost rada nadzornog odbora.

U tablici 13 dan je prikaz osobnih stajališta revizora o utjecaju nadzornih odbora društava čije financijske izvještaje revidiraju na veću efikasnost eksterne revizije.

Tablica 13. Deskriptivna statistika o utjecaju nadzornih odbora na povećanje učinkovitosti eksterne revizije

		NO i učinkovitost eksterne revizije					Ukupno:
		uopće ne doprinosi	neznatno doprinosi	osrednje doprinosi	jako doprinosi	izuzetno jako doprinosi	
Vrsta	Zbroj	2	10	17	12	1	42
Funkcije Revizor	% unutar funkcije	4,7%	23,8%	40,5%	28,6%	2,4%	100,0%

Od 42 revizora, što je ukupan broj revizora koji su odgovorili na ovo pitanje, njih 4,7% smatra da uopće ne postoji utjecaj nadzornog odbora na povećanje efikasnosti eksterne revizije, dok 23,8% smatra da neznatno doprinosi, 40,5% dijeli mišljenje o osrednjem doprinosu nadzornog odbora, dok njih 28,6% misli da nadzorni odbor jako doprinosi većoj efikasnosti eksterne revizije, a ostatak od 2,4% misli da izuzetno jako doprinosi. Može se, dakle, zaključiti da većina anketiranih revizora misli kako postoji doprinos nadzornog odbora na učinkovitost eksterne revizije.

Iz prikazanih testiranja moguće je utvrditi kako revizori, članovi uprave i članovi nadzornog odbora misle da eksterna revizija doprinosi većoj učinkovitosti nadzornog odbora, te kako oni ispitanici koji smatraju da se ostvaruje bolja kvaliteta međusobne komunikacije između eksterne revizije i nadzornog odbora, imaju i bolje mišljenje o utjecaju eksterne revizije na povećanje učinkovitosti nadzornog odbora. Isto tako, može se zaključiti da većina revizora misli kako postoji doprinos nadzornog odbora povećanju učinkovitosti eksterne revizije. Na osnovi primjene metoda sekundarnog istraživanja kao i mišljenja ispitanika u provedenom empirijskom istraživanju, može se zaključiti da eksterna revizija utječe na učinkovitost rada nadzornog odbora te da nadzorni odbor utječe na učinkovitost rada eksterne revizije, čime je potvrđena hipoteza da optimalni odnosi između eksterne revizije i nadzornog odbora mogu poboljšati učinkovitost rada i eksterne revizije i nadzornog odbora.

5. ZAKLJUČAK

Polazeći od činjenice da odnosi eksterne revizije i nadzornog odbora nisu značajnije istraživani te da se radi o vrlo značajnim kontrolnim mehanizmima u sustavu korporativnog upravljanja, znanstveno fundirana polazna teza eksplicirana je kao nužnost razmatranja odnosa eksterne revizije i nadzornog odbora i to prije svega intenziteta i sadržaja tog odnosa, ali i njegova utjecaja na povećanje učinkovitosti i eksterne revizije i nadzornog odbora.

Polazeći od tako postavljene polazne teze, oblikovani su ciljevi istraživanja koji, osim rješavanja postavljenog istraživačkog problema u užem smislu, uključuju ostvarivanje predmeta istraživanja i dokazivanje ili opovrgavanje postavljenih polaznih teza. To je bilo moguće jedino uz primjenu odgovarajuće metodologije znanstvenog istraživanja

pomoću koje su analizirane okolnosti, stavovi, razlozi i drugi argumenti koji dokazuju postavljene teze. Pri dokazivanju postavljenih teza ovoga istraživanja krenulo se od određenih teorijskih spoznaja, ali isto tako i od pojedinih stavova koji su rezultat iskustva stečenih praksom. Povezano s tim, signifikantni rezultati provedenog empirijskog istraživanja primjenom metode anketiranja u Republici Hrvatskoj potvrđuju teorijske stavove sadržane u ovom radu.

Najveći broj sudionika anketnog istraživanja (revizora, članova uprave i članova nadzornog odbora) smatra kako eksterna revizija doprinosi učinkovitosti nadzornog odbora, ali i da nadzorni odbor doprinosi učinkovitosti eksterne revizije. Ukupan broj sudionika anketnog istraživanja (njih 100) dovoljno je reprezentativan da rezultati provedene ankete mogu biti osnova za potvrđivanje postavljene hipoteze.

Potvrđivanjem vjerodostojnosti financijskih informacija eksterna revizija omogućuje nadzornom odboru da kvalitetno nadgleda, kontrolira i prati poslovanje društva, a nadzorni odbor pružanjem svih potrebnih informacija eksternim revizorima omogućuje kvalitetnije obavljanje brojnih revizijskih aktivnosti. Upravo su zbog toga optimalni odnosi između eksterne revizije i nadzornog odbora od iznimne važnosti za stvaranje dobre prakse korporativnog upravljanja u Republici Hrvatskoj.

LITERATURA

1. Cangemi, M. P., Singleton, T. (2003) *Managing the Audit Function: A Corporate Audit Department Procedures Guide*. New Jersey: John Wiley & Sons.
2. Carmichael, D. R., Willingham, J. J. (2000) *Pojmovi i metode revizije: vodič u suvremenu revizijsku teoriju i praksu*. Zagreb: Mate.
3. Filipović, D. (2008) *Odnos eksterne revizije i nadzornog odbora u korporativnom upravljanju*. Specijalistički poslijediplomski rad. Zagreb: Ekonomski fakultet.
4. Filipović, I. (2008) Uloga eksterne revizije u korporativnom upravljanju. U: Tipurić, D. (ur.) *Korporativno upravljanje*. Zagreb: Sinergija.
5. Hrvatska agencija za nadzor financijskih usluga i Zagrebačka burza d.d. (2007) *Kodeks korporativnog upravljanja*. Zagreb: Zagrebačka burza d.d. – HANFA.
6. Mamić Sačer, I., Žager, K., Tušek, B. (2006) *Accounting Information System's Quality as the Ground for Quality Business Reporting*. Barcelona, Spain: IADIS International Conference, E-Commerce.
7. *Međunarodni revizijski standardi* (2003), prijevod s engleskog jezika. Zagreb: HUR.
8. Meigs, W. B., et. al. (1988) *Principles of Auditing*. Homewood Illinois: Irwin.
9. Messier, W.F., ml. (1998) *Revizija: priručnik za revizore i studente*. Zagreb: Faber & Zgombić Plus.
10. Narodne novine (1993, 1999, 2000, 2003, 2007) *Zakon o trgovačkim društvima*. Zagreb: Narodne novine d.d.
11. Narodne novine (2005, 2008) *Zakon o reviziji*. Zagreb: Narodne novine d.d.
12. *Research Opportunities in Internal Auditing* (2003). Altamonte Springs, Florida: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, IIA.
13. Ridley, J. (2000) *How effective is your audit committee?* Internal Auditing. London: The Institute of Internal Auditors UK and Ireland.

14. Rittenberg, L. E., Schwieger, B. J. (2000) *Auditing Concepts for a Changing Environment*. Florida: Harcourt College Publisher.
15. Tipurić, D. (2006) *Nadzorni odbor i korporativno upravljanje*. Zagreb: Sinergija.
16. Tušek, B. (2001) *Revizija – instrument poslovnog odlučivanja*. Zagreb: TEB.
17. Tušek, B., Žager, K., Sever, S. (2005) *The Role of Auditing in Corporate Governance*. University of Economics, Faculty of Economic Informatics. Bratislava: AI-ESA 2007 – Building of Society Based on Knowledge, 11th International Scientific Conference.
18. Tušek, B., Žager, L. (2007) *Revizija*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
19. Žager, K., Vašiček, V., Žager, L. (2004) *Računovodstvo za neračunovođe - osnove računovodstva*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

Internet izvori

1. <http://www.aicpa.org/>
2. <http://www.eciia.org/>
3. <http://www.iasb.org/Home.htm>
4. <http://www.ifac.org/>
5. <http://www.revizorska-komora.hr/standardi1.html>
6. <http://www.revizorska-komora.hr/standardi2.html>
7. <http://www.theiia.org/>