

Dubravka Mahaček\*

Pregledni znanstveni rad

UDK 347.72.036:352

657.63:347.72]:352

DOI: <https://doi.org/10.25234/pv/9536>

Rad primljen: 20. rujna 2019.

Rad prihvaćen: 13. siječnja 2020.

# PROVEDBA PREPORUKA KOD OBAVLJENE REVIZIJE UČINKOVITOSTI RADA NADZORNIH ODBORA TRGOVAČKIH DRUŠTAVA U VLASNIŠTVU JEDINICA LOKALNE I PODRUČNE (REGIONALNE) SAMOUPRAVE

**Sažetak:** *Državni ured za reviziju Republike Hrvatske provodi i reviziju učinkovitosti u trgovačkim društvima te se daju preporuke za poboljšanje poslovanja. Ured obavlja provjeru provedbe preporuka kako bi se utvrdilo jesu li društva postupila prema preporukama. Cilj je ovog rada utvrditi jesu li trgovačka društva u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, u kojima je obavljena revizija učinkovitosti rada nadzornih odbora, provela dane preporuke, vrste danih preporuka, pojavnost preporuka te preporuke koje nisu provedene. Kako bi se došlo do navedenog cilja, korištena su izvješća o obavljenoj provjeri provedbe preporuka. Na temelju prikupljenih podataka, provedeno je istraživanje preporuka. Primijenjene su metode analize, sinteze, uspoređivanja te je zaključeno o provedenim preporukama. Potvrđena je pretpostavka da je u okviru neprovedenih preporuka, koje su s obzirom na brojnosti značajne, među brojnijim preporukama kod trgovačkih društava, u pisanu obliku urediti kriterije i pravila za imenovanje članova nadzornog odbora. Provođenjem preporuka utječe se na poslovanje i postižu se pozitivni učinci na javni sektor.*

**Ključne riječi:** *revizija, učinkovitost, preporuke, trgovačka društva, nadzorni odbor*

\* Dr. sc. Dubravka Mahaček, Državni ured za reviziju, Područni ured Požega, Kamenita vrata 8, 34000 Požega; izvanredna profesorica Medicinskog fakulteta Sveučilišta Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku, Josipa Huttlera 4, 31000 Osijek. E-adresa: dmahacek@vup.hr. ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8336-4069>.

## 1. UVOD

Uz obavljanje financijske revizije, sve se češće provodi i revizija učinkovitosti. Revizije učinkovitosti rada nadzornih odbora proveo je Državni ured za reviziju početkom 2016. te su sastavljena pojedinačna izvješća za područja županija, u kojima su trgovačkim društvima dane preporuke radi poboljšanja poslovanja. Revizijom je bilo obuhvaćeno 99 trgovačkih društava na području 20 županija i Grada Zagreba. Sastavljeno je zbirno izvješće u kojemu se navodi: “Na temelju revizijom utvrđenih činjenica, uzimajući u obzir postavljene ciljeve revizije, Državni ured za reviziju je ocijenio da su u 29 trgovačkih društava nadzorni odbori učinkovito nadzirali vođenje poslova, u 65 trgovačkih društava nadzorni odbori učinkovito nadzirali vođenje poslova trgovačkih društava, pri čemu su potrebna određena poboljšanja, u četiri trgovačka društva nadzorni odbori nisu učinkovito nadzirali vođenje poslova, te su potrebna značajna poboljšanja, a za jedno trgovačko društvo je ocijenjeno da nadzorni odbor nije učinkovito nadzirao vođenje poslova, jer zadaće nadzornog odbora nisu ispunjene.”<sup>1</sup>

Iz obavljenih revizija učinkovitosti proizlazi da su nadzorni odbori kod najvećeg broja trgovačkih društava učinkovito nadzirali vođenje poslova, pri čemu postoji potreba određenih poboljšanja. Društvima su dane preporuke. Preporuke koje je Ured dao su u svezi s područjem rada nadzornih odbora, odnosno pitanjima jesu li nadzorni odbori učinkovito nadzirali vođenje poslova trgovačkih društava, jesu li uspostavljeni preduvjeti za uspješan rad nadzornih odbora, jesu li nadzorni odbori ispunili svoju stratešku i savjetodavnu zadaću te jesu li nadzorni odbori ispunili svoju kontrolnu zadaću.

Reviziju provjere provedbe preporuka danih u navedenoj reviziji, Ured je obavljao tijekom 2019. te je sastavio izvješća o obavljenoj provjeri. Na internetskim stranicama do konca lipnja 2019., bilo je dostupno sedam izvješća o obavljenoj provjeri, a svako izvješće se odnosi na područje jedne županije i obuhvaća nekoliko trgovačkih društava. Za istraživanje danih i provedenih preporuka, korišteno je sedam izvješća u kojima je obuhvaćeno ukupno 35 trgovačkih društava.

Pretpostavka je da su neprovedene preporuke prema svojem broju značajne te da je s obzirom na vrstu preporuke među brojnijim preporukama koja nije provedena, u pisanu obliku urediti kriterije i pravila za imenovanje članova nadzornog odbora. Ured je nakon provjere provedbe danih preporuka, kod svih sedam izvješća, ocijenio da kod trgovačkih društava s područja navedenih županija nije postignut zadovoljavajući napredak. Upravo navedena ocjena opravdava potrebu istraživanja danih preporuka i njihove provedbe.

1 Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti Rad nadzornih odbora trgovačkih društava u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, Zagreb, 2016., str. 2

## 2. OBAVLJENE REVIZIJE I PODATCI O TRGOVAČKIM DRUŠTVIMA

### 2.1. REVIZIJA UČINKOVITOSTI

Revizije učinkovitosti Državni ured za reviziju obavlja u okviru svoje nadležnosti što je propisano odredbama članka 8. Zakona o Državnom uredu za reviziju.<sup>2</sup>

Međunarodna organizacija Vrhovnih revizijskih institucija (skraćeno: VRI) izdala je standarde. ISSAI 100 standard (engl.: The International Standards of Supreme Audit Institutions) daje temeljna načela revizije javnog sektora. "Revizija usklađenosti je usredotočena na pitanje je li dani predmet revizije u skladu s mjerodavnim podlogama koje su određene kao kriteriji. Revizija usklađenosti obavlja se tako što se ocjenjuje jesu li aktivnosti, financijske transakcije i informacije u svakom bitnom pogledu u skladu s mjerodavnim podlogama kojima se subjekt revizije rukovodi u svom radu. Te mjerodavne podloge mogu obuhvaćati pravila, zakone i propise, odluke o proračunu, politike, utvrđene kodekse, dogovorene uvjete ili opća načela kojima se rukovodi dobro financijsko upravljanje u javnom sektoru i postupanje javnih dužnosnika."<sup>3</sup>

Nakon obavljene revizije učinkovitosti, Državni ured za reviziju prati provođenje preporuka koje je dao subjektu revizije. "Jedna od uloga VRI-a je i praćenje koraka što ih odgovorna strana poduzima kao odgovor na pitanja istaknuta u izvješću o reviziji. Pri praćenju postupanja, naglasak je na tome je li subjekt revizije istaknutim pitanjima pristupio kako treba, uključujući i sve šire implikacije. Nedostatno ili nezadovoljavajuće postupanje subjekta revizije može iziskivati dodatno izvješće VRI-a."<sup>4</sup>

Osim obavljanja financijske revizije, obavljaju se i revizije učinkovitosti. Takve revizije su usmjerene na pojedine programe, projekte i aktivnosti. "Učinkovito poslovanje javnih poduzeća je od iznimnog značaja za cjelokupno gospodarstvo. Javna poduzeća mogu biti pokretač pozitivnih promjena u društvu i za državu je jako bitno kako takva poduzeća posluju. Ukoliko su javna poduzeća stabilna, onda ona mogu biti i mehanizam pomoću kojeg se stabilizira javni sektor, smanjuje nezaposlenost, promiču pozitivne promjene i politike, te na koncu poboljšava životni standard."<sup>5</sup> Zadaća je državne revizije kontrola uporabe javnih sredstava.

Može se navesti i sljedeće: "Cilj revizije učinkovitosti je procijeniti da li korišteni resursi predstavljaju najekonomičnije korištenje javnih sredstava, da li se korištenjem raspoloživih resursa pravovremeno pružaju najbolje usluge, da li su ispunjeni strateški ciljevi, te da li postoji utjecaj na implementaciju tih ciljeva. Važna uloga ove vrste revizije je da identificira postojeće nedostatke i u skladu s tim da preporuke. Implementacija danih preporuka treba dovesti do pozitivnih promjena u sustavu kao cjelini, stvaranju nove vrijednosti i unaprijediti funkcioniranje institucije, što se ogleda u poboljšanju ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti u

2 Narodne novine, broj 25/2019.

3 ISSAI 100 – Fundamental Principles of Public-Sector Auditing, točka 22., str. 5. [Pristupljeno 13. srpnja 2019.](#)

4 ISSAI 100 – Fundamental Principles of Public-Sector Auditing, točka 51., str. 16. [Pristupljeno 13. srpnja 2019.](#)

5 Mamić Sačer, I.; Vuković, D.; Pavić, I., *Utjecaj preporuka državnih revizora na povećanje učinkovitosti javnih poduzeća*, Zbornik radova Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru, Posebno izdanje, 2016., str. 11.–28. [Pristupljeno 11. prosinca 2019.](#)

korištenju resursa. Revizija učinkovitosti ne samo da pruža inicijativu za unaprjeđenje i bolju učinkovitost, ona promovira i transparentnost i odgovornost rada javnog sektora.”<sup>6</sup>

I drugi autori ističu prednosti i pozitivan utjecaj revizije učinkovitosti na javni sektor. Analizirajući podatke ankete o utjecaju revizije učinka vrhovnih revizijskih institucija na javnu upravu u četiri nordijske zemlje (Danska, Finska, Norveška i Švedska),<sup>7</sup> zaključeno je da revizije učinka imaju pozitivan utjecaj na korisnost, promjene, poboljšanja i, u određenoj mjeri, na odgovornost. Rezultati pokazuju da su neki od činitelja za koja su prijašnja istraživanja smatrali važnim za utjecaj revizije učinka u nekim zemljama beznačajni za sve četiri nordijske zemlje, ali da su legitimitet vrhovne revizijske institucije, kvaliteta revizije i posljedice medijske pozornosti bili važni činitelji.

Državni ured za reviziju obavljao je revizije učinkovitosti kod trgovačkih društava. Potvrđuje se utjecaj i važnost različitih područja na poslovanje trgovačkih društava, od utjecaja kroz postizanje rezultata i ostvarivanje ciljeva poslovanja trgovačkih društava u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, mogućnosti poboljšanja poslovanja kroz djelovanje na području provođenja preporuka vezanih uz učinkovitost sustava javne nabave te provođenje preporuka danih kod obavljene revizije učinkovitosti sprječavanja i otkrivanja prijevara kod trgovačkih društava u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave.

Osnivanje trgovačkih društava u vlasništvu jedinice lokalne samouprave regulirano je odredbama članka 54. Zakona o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi,<sup>8</sup> prema kojemu dvije ili više jedinica lokalne samouprave mogu obavljanje pojedinih poslova iz svoga samoupravnog djelokruga organizirati zajednički, na način da mogu osnovati zajedničko tijelo, zajednički upravni odjel ili službu, zajedničko trgovačko društvo ili mogu zajednički organizirati njihovo obavljanje u skladu s posebnim zakonima. Nakon osnivanja trgovačkih društava, potrebno je pratiti njihovo poslovanje. Stoga je pitanje rada nadzornih odbora za svako društvo od izuzetne važnosti. Provedena revizija učinkovitosti imala je za cilj provjeriti jesu li nadzorni odbori učinkovito nadzirali vođenje poslova trgovačkih društava, jesu li uspostavljeni preduvjeti za uspješan rad nadzornih odbora, jesu li nadzorni odbori ispunili svoju stratešku i savjetodavnu zadaću te jesu li nadzorni odbori ispunili svoju kontrolnu zadaću. Ciljevi provedene revizije učinkovitosti postizanja rezultata i ostvarivanja ciljeva poslovanja trgovačkih društava u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave su bili provjeriti jesu li postavljeni poslovni ciljevi u skladu s planovima i očekivanjima osnivača, provjeriti ostvaruju li trgovačka društva planirane poslovne ciljeve, utvrditi mjere li se i prate poslovni rezultati, provjeriti ostvaruju li trgovačka društva zadovoljavajuće poslovne rezultate te ocijeniti je li postignuta planirana svrha njihova osnivanja. Povećanje učinkovitosti vođenja poslovanja na ispravno postavljenim poslovnim ciljevima preduvjet je za postizanje uspješnosti poslovanja.

Za pribavljanje potrebnih revizijskih dokaza u postupku revizije su primijenjene različite metode i postupci revizije. Proučena je i analizirana pravna regulativa te dokumentacija i

6 Vuković, D., *Revizija učinkovitosti kao suvremeni način kontrole poslovanja subjekata javnog sektora*, Privredna štampa, broj 1353, 2017., str. 13.–18. Pristupljeno 11. prosinca 2019.

7 Johnsen, Å. i drugi, *Supreme audit institutions in a high-impact context: A comparative analysis of performance audit in four Nordic countries*. Financial Accountability & Management, 35(2), 2019., str. 158.–181. Pristupljeno 12. prosinca 2019.

8 Narodne novine, broj 33/2001, 60/2001, 129/2005, 109/2007, 125/2008, 36/2009, 150/2011, 144/2012, 19/2013, 137/2015 i 123/2017.

informacije o nadzornom odboru svakog trgovačkog društva. Navedeno se odnosilo na broj članova nadzornog odbora, stupanj obrazovanja, potrebna znanja, vještine i sposobnosti, održavanju sastanaka i načinu utvrđivanja nadoknade članovima nadzornog odbora. Provedena je ocjena postupka izbora i imenovanja članova nadzornog odbora. Obavljen je uvid u zapisnike sa sjednica nadzornog odbora te je ocijenjeno u kojoj su mjeri nadzorni odbori ispunili stratešku, kontrolnu i savjetodavnu zadaću. Isto tako, u postupku obavljanja revizije, obavljani su i razgovori s članovima uprave društava i predsjednicima nadzornih odbora. Provjera provedbe preporuka danih subjektu obavlja se da se utvrdi jesu li preporuke usvojene i koji su učinci danih preporuka. U ovom radu su istražene preporuke te izvedeni zaključci o provedenim preporukama.

## 2.2. NALOZI I PREPORUKE TRGOVAČKIM DRUŠTVIMA

Potreba praćenje provedbe preporuka proizlazi i iz zakonskih odredbi kojima je navedeno da Državni ured za reviziju provjerava provedbu naloga i preporuka u opsegu predviđenom godišnjim programom i planom rada, a Izvješće o provjeri provedbe naloga i preporuka dostavlja se zakonskom predstavniku subjekta revizije i Hrvatskome saboru, u skladu s odredbama članka 23. Zakona o Državnom uredu za reviziju.<sup>9</sup>

Kod trgovačkih društava, s područja sedam županija, zaključeno je da nije postignut zadovoljavajući napredak. Navedeni zaključak o nezadovoljavajućem napretku u provođenju preporuka ukazao je na potrebu istraživanja preporuka, kako s obzirom na broj, tako i s obzirom na prirodu same preporuke.

U Tablici 1 daje se pregled županija čija su pojedinačna izvješća obuhvaćena radom. Dane su 332 preporuke (9,5 preporuka po društvu), od čega je 114 preporuke provedeno, dok nije provedeno 218 preporuka ili 65,8 %. Trgovačkim društvima na području Osječko-baranjske županije dano je najviše preporuka (65), od kojih je 61,5% neprovedeno. Na području Vukovarsko-srijemske županije trgovačkim društvima je dano 50 preporuka, od kojih je 38 preporuka neprovedeno, odnosno udjel neprovedenih preporuka je 76,0%, dok je kod drugih županija udjel neprovedenih preporuka manji.

9 Narodne novine, broj 25/2019.

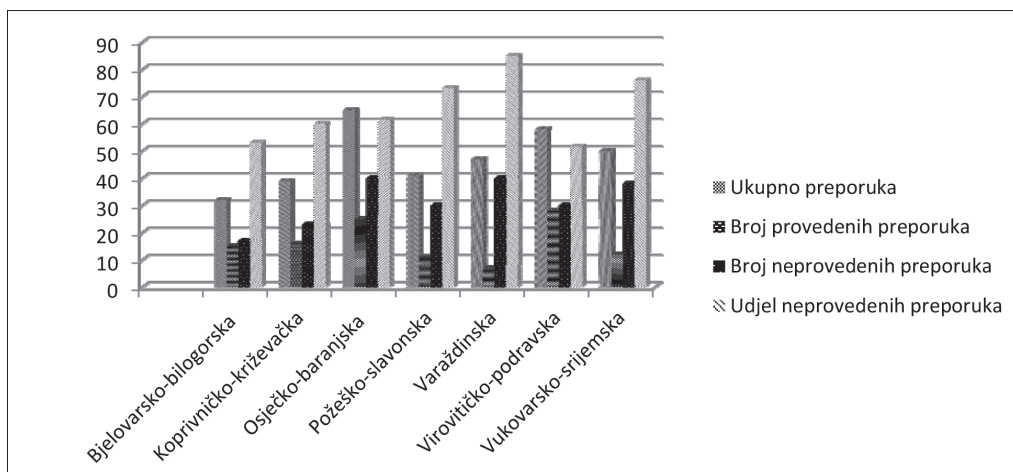
Tablica 1. Dane preporuke u obavljenoj reviziji

Županija	Ukupno preporuka	Broj provedenih preporuka	Broj neprovedenih preporuka	% neprovedenih preporuka	zadovoljavajući napredak je/nije postignut
Bjelovarsko-bilogorska	32	15	17	53,1	nije
Koprivničko-križevačka	39	16	23	60,0	nije
Osječko-baranjska	65	25	40	61,5	nije
Požeško-slavonska	41	11	30	73,2	nije
Varaždinska	47	7	40	85,1	nije
Virovitičko-podravaska	58	28	30	51,7	nije
Vukovarsko-srijemska	50	12	38	76,0	nije
Ukupno	332	114	218	65,8	nije

Izvor: Autor prema podacima iz pojedinačnih izvješća o obavljenoj provjeri provedbe danih preporuka za reviziju učinkovitosti rada nadzornih odbora trgovačkih društava u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave na području svake od županija

Grafikon 1, prema podacima iz Tablice 1, daje pregled ukupnog broja preporuka danih trgovačkim društvima na području svake županije, provedenih, neprovedenih preporuka te udjel neprovedenih preporuka. Najveći udjel neprovedenih preporuka na području je Varaždinske županije (85,1%), dok je najmanji kod Virovitičko-podravске županije (51,7%).

Grafikon 1. Dane preporuke trgovačkim društvima u obavljenoj reviziji



Izvor: autor prema podacima iz Tablice 1

### 2.3. VRSTE DANIH PREPORUKA

Provedeno je istraživanje danih preporuka s obzirom na vrste preporuke i trgovačka društva kojima je preporuka dana. U Tablici 2 daje se pregled najčešćih preporuka koje su dane trgovačkim društvima. Navodi se broj trgovačkih društava kojima je dana određena preporuka te status preporuke. Pregled je sastavljen na temelju objedinjenih podataka dobivenih istraživanjem i uvidom u pojedinačna izvješća svake županije te uvidom u preporuke svakog trgovačkog društva. Obavljeno je grupiranje trgovačkih društava prema vrsti preporuke koja je dana, objedinjeni su podatci o određenoj preporuci te je zaključeno o stanju preporuke. U sedam izvješća o obavljenoj provjeri, obuhvaćene su dane 332 preporuke, od čega je 114 preporuka provedeno, a nije provedeno 218 preporuka. Uvidom u broj preporuka utvrđeno je da su od 332 preporuke, 253 preporuke ili 76,2% su najčešće pojavljivane preporuke i pojedinačno ih navodimo, dok se 79 preporuka ili 23,8% odnosi na druge preporuke. Napravljen je pregled danih preporuka te je utvrđeno da je u najvećem broju trgovačkih društava preporuka koja se odnosi na uređenje kriterija i pravila za imenovanje članova nadzornog odbora te da je isto tako i najveći broj trgovačkih društava kod kojih nije provedena. Preporuka da se upravu društva treba imenovati preko javnog natječaja kod 91,3% trgovačkih društava nije provedena, dok preporuka neovisnog vanjskog revizora birati javnim natječajem kod 77,3% trgovačkih društava kojima je dana nije provedena.

Tablica 2. Vrsta preporuke, broj trgovačkih društava kojima je dana te broj trgovačkih društava kod kojih nije provedena

Vrsta preporuke	Broj trgovačkih društava kojima je dana	Broj trgovačkih društava kod kojih je provedena	Broj trgovačkih društava kod kojih nije provedena	Udjel trgovačkih društava kod kojih nije provedena
U pisanu obliku urediti kriterije i pravila za imenovanje članova nadzornog odbora.	34	1	33	97,1
U pisanu obliku urediti pravila za upravljanje sukobom interesa članova nadzornog odbora.	26	10	16	61,5
U pisanu obliku urediti kriterije za imenovanje članova uprave društva.	19	5	14	73,7
Upravu Društva imenovati preko javnog natječaja.	23	2	21	91,3
Ustrojiti unutarnju reviziju na jedan od načina prema propisima koji uređuju sustav unutarnjih kontrola u javnom sektoru.	23	12	11	47,8
Uključiti Nadzorni odbor u procese strateškog planiranja.	8	4	4	50,0



Nadzornom odboru pregledavati i ispitivati poslovne knjige i financijsku dokumentaciju koja se odnosi na poslovanje društva te sastavljati zapisnike o pregledima.	30	9	21	70,0
Nadzornom odboru zahtijevati obavljanje poslova kontrole određenih poslovnih aktivnosti radi smanjenja rizika poslovanja, preventivnog djelovanja i zaštite imovine.	22	6	16	72,7
Na sjednicama nadzornog odbora raspravljati o primjerenosti visine primitaka direktora s obzirom na utvrđena prava i odredbe iz zaključenog ugovora o radu, odnosno zapošljavanju i na ostvarene rezultate poslovanja društva.	24	11	13	54,2
Radi postizanja veće transparentnosti, neovisnog vanjskog revizora birati preko javnog natječaja.	22	5	17	77,3
U pisanu obliku urediti obveze uprave društva o rokovima i načinu dostavljanja informacija i dokumenata nadzornom odboru.	22	7	15	68,2
Druge preporuke	79	45	34	43,0
Ukupno	332	117	215	64,8

Izvor: Autor prema podacima iz pojedinačnih izvješća o obavljenoj provjeri provedbe danih preporuka za reviziju učinkovitosti rada nadzornih odbora trgovačkih društava u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave na području svake od županija

Najznačajniji udjel ima preporuka koja nije provedena u najvećem broju trgovačkih društava, a odnosi se na uređenje kriterija i pravila za imenovanje članova nadzornog odbora. U okviru drugih preporuka obuhvaćene su druge preporuke koje su bile dane manjem broju trgovačkih društava te koje nisu u tablici pojedinačno prikazane. U okviru drugih preporuka jest da se naknade članovima nadzornog odbora za njihov rad isplaćuju po održanoj sjednici, a ne u mjesečnom iznosu. Preporučeno je nadzornom odboru ocjenjivati ranije donesene strateške odluke te podnijeti skupštini društva pisano izvješće o obavljenom nadzoru vođenja poslovanja društva.

#### 2.4. NAJČEŠĆE DANE PREPORUKE

U nastavku se opisuju neke od preporuka koje su dane, a koje kod nekih trgovačkih društava nisu provedene. Jedna od tih preporuka odnosila se na ustrojavanje unutarnje revizije. U izvješću o obavljenoj reviziji učinkovitosti, trgovačkim društvima je bilo preporučeno ustrojiti unutarnju reviziju na jedan od načina prema propisima koji uređuju sustav unutarnjih kontrola u javnom sektoru te u nekim izvješćima provjere provedbe preporuka nailazimo na činjenicu da preporuka nije provedena i da preporuku nije potrebno pratiti. Naime, u slučaju da



preporuka nije provedena, preporuku je potrebno pratiti. Navedeno se obrazlaže u nastavku. Nakon obavljenih revizija i danih naloga za ustrojavanje unutarnje revizije, donesen je tijekom 2016. Pravilnik o unutarnjoj reviziji u javnom sektoru,<sup>10</sup> koji je propisao kada unutarnja revizija treba biti ustrojena. Prema odredbama članka 3. navedenog Pravilnika, neovisnu jedinicu za unutarnju reviziju obvezna su ustrojiti trgovačka društva i druge pravne osobe koje imaju više od 50 zaposlenih i godišnje prihode veće od 400.000,000,00 kn. Kod obavljanja provjere dane preporuke, u postupku revizije navedeni su podaci o broju zaposlenih i godišnjem prihodu, iz kojih dolazimo do zaključka da društvo ne podliježe obvezi ustrojavanja te da preporuku nije potrebno pratiti. Stoga bi u idućim istraživanjima trebalo obratiti pozornost na nepravilnosti i prirodu nepravilnosti kod trgovačkih društava koja ne podliježu obvezi ustrojavanja unutarnje revizije. U svezi s istraživanjem preporuke ustrojavanja unutarnje revizije koja je dana u 23 trgovačka društva, od 35 trgovačkih društava iz našeg primjera, utvrđeno je da je u dvanaest trgovačkih društava provedena, dok u jedanaest trgovačkih društava nije provedena. Od tih jedanaest trgovačkih društava u kojima preporuka unutarnje revizije nije provedena, tri su trgovačka društva u kojima je i dalje potrebno pratiti provedbu preporuke, dok je osam trgovačkih društava koja ne trebaju provesti preporuku ustrojavanja unutarnje revizije, zato što zadovoljavaju određene uvjete broja zaposlenika i ostvarenih prihoda, odnosno ne podliježu obvezi ustrojavanja. Od 35 trgovačkih društava, osam trgovačkih društava ili 22,9%, nije obvezno ustrojiti unutarnju reviziju.

Uz ustrojavanje unutarnje revizije, važno je odabrati i vanjskog revizora. Preporučeno je, radi postizanja veće transparentnosti, neovisnog vanjskog revizora birati preko javnog natječaja. Kod nekih društava neovisni vanjski revizor izabran je na preporuku revizorskog društva koje je prijašnjih godina obavljalo usluge revizije. Društvo je trebalo uputiti poziv za dostavu ponude većem broju ponuditelja i objaviti ga mrežnoj stranici. Neka trgovačka društva poslala su poziv za dostavu ponuda za nabavu usluga neovisnog vanjskog revizora na adrese triju društava i objavila ga na mrežnoj stranici. Odabrana je ponuda društva koje je i prethodnih godina obavljalo usluge revizije te je zaključen ugovor. Društvo je trebalo uputiti poziv za dostavu ponuda većem broju ponuditelja. U takvim slučajevima je navedeno da preporuka nije provedena te je potrebno pratiti provedbu preporuke. Odabir usluge vanjskog revizora od izuzetne je važnosti. Stoga se u provođenju revizije učinkovitosti obratila pozornost i na to pitanje. "Svrha je revizije učinkovitosti poboljšanje poslovanja, poboljšanje kvalitete usluge, donošenje boljih poslovnih odluka i drugo. Na taj se način pridonosi učinkovitijemu trošenju javnoga novca, unaprjeđenju javnih usluga i većoj javnoj odgovornosti."<sup>11</sup> Revizija je pretpostavka kvalitete financijskih izvještaja. "Iskustva mnogih poduzeća u posljednjih nekoliko godina govore u prilog činjenici da napredak bez dobrog i brzog prikupljanja, obrade i korištenja informacija u suvremenim uvjetima nije moguć. Zapravo, informacija i suvremene informacijske tehnologije ruše temelje na kojima počiva tradicionalna organizacija i dovode do bitno povećane efikasnosti i efektivnosti. Povezano s tim, redefinira se pojam očekivanja od suvremene revizije, koja smisao svoga postojanja treba tražiti u sposobnosti osiguravanja kvalitetnih eksternih i internih informacija koje kolaju vertikalno i horizontalno unutar i izvan organizacije."<sup>12</sup> Značajke uprave utječu na revizijski rizik. "Ako u nekom poduzeću jedna osoba dominira u poslovanju i

10 Narodne novine, broj 42/2016.

11 Mahaček, D., *Revizija u zdravstvenome sustavu*, Medicinski fakultet Osijek, 2016., str. 171.

12 Tušek, B.; Žager, L., *Revizija*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2006., str. 407.

financijskom odlučivanju, veći je rizik da će financijski izvještaj sadržavati značajnu pogrešku jer nitko ne provjerava važne odluke te se mogu poduzeti postupci koji nisu u najboljem interesu poduzeća. Zbog ovakve dominacije jedne osobe može doći do nepoštovanja kontrolnih postupaka poduzeća. Kada uprava poduzeća ili članovi uprave provjeravaju i odobravaju bitne poslovne i financijske odluke, manji je rizik da će u financijskim izvještajima biti značajnih pogrešaka. Kada revizor uoči čestu fluktuaciju članova uprave, treba povećati procjenu potencijalnih značajnih pogrešaka jer će se poštenu pojedinci radije odreći poslova uprave nego izvršiti neku vrstu prijestupa. To je osobito istina ako se mijenjaju zaposleni na važnijim računovodstvenim pozicijama. Ako se takva fluktuacija uoči u računovodstvenom odjelu, treba se povećati procjena inherentnog rizika i opseg revizije.<sup>13</sup> U svezi s istraživanjem provođenja preporuke odabira usluge vanjskog revizora preko javnog natječaja koja je dana u 22 trgovačka društva, od 35 trgovačkih društava iz našeg primjera, utvrđeno je da u 17 trgovačkih društava nije provedena, a u pet trgovačkih društava je provedena.

Provedenim istraživanjem preporuka prema trgovačkim društvima, utvrđeno je da su tri trgovačka društva kod kojih nije potrebno ustrojiti unutarnju reviziju zato što zadovoljavaju određene uvjete broja zaposlenika i ostvarenih prihoda, odnosno ne podliježu obvezi ustrojavanja, te koja nisu provela preporuku odabira neovisnog vanjskog revizora preko javnog natječaja.

U postupku revizije trgovačkim društvima dana je preporuka da se naknade članovima nadzornog odbora za njihov rad isplaćuju po održanoj sjednici, a ne u mjesečnom iznosu. Nadležnost nadzornog odbora uređena je odredbama članka 263. Zakona o trgovačkim društvima prema kojima nadzorni odbor nadzire vođenje poslova društva, a uprava vodi poslove društva.<sup>14</sup> Nadzorni odbor ima stratešku, kontrolnu, savjetodavnu i povezujuću ulogu. Iz izvješća o obavljenoj provjeri preporuka, koja su predmet istraživanja ovog rada, utvrđeno je da je u svezi s visinom naknada članovima nadzornog odbora navedena preporuka provjeravana kod 22 trgovačka društva, od kojih je preporuku i dalje potrebno pratiti kod 17 trgovačkih društava dok je kod pet trgovačkih društava navedeno da je naknada uređena na preporučeni način i da je primjerena. Mjesečna naknada za rad bila je utvrđena u različitim iznosima i na različite načine.

### 3. ZAKLJUČAK

Praćenje učinkovitosti trgovačkih društava u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave je od važnosti utjecaja na cjelokupno poslovanje. U provedenoj reviziji učinkovitosti rada nadzornih odbora trgovačkih društava u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, zaključeno je da su kod 65,7% trgovačkih društava nadzorni odbori učinkovito nadzirali vođenje poslova, pri čemu su potrebna određena poboljšanja. Trgovačka društva trebaju provesti preporuke koje su dane u postupku revizije jer se njihovim provođenjem očekuju pozitivni učinci na poslovanje. U provođenju revizije danih preporuka

<sup>13</sup> Messier Jr. William F., *Revizija – Priručnik za revizore i studente*, Faber & Zgombić Plus, Zagreb, 1998., str. 93.

<sup>14</sup> Narodne novine, broj 111/1993, 34/1999, 121/1999, 52/2000, 118/2003, 107/2007, 146/2008, 137/2009, 25/2011, 152/2011, 111/2012, 68/2013 i 110/2015.

za rad nadzornih odbora zaključeno je da nije postignut zadovoljavajući napredak. U ovom radu je na temelju sedam izvješća koja je revizija sastavila za područja županija obuhvaćeno 35 trgovačkih društava te su istražene vrste i broj danih preporuka. Istraživanjem vrste danih preporuka, utvrđeno je da je prema broju trgovačkih društava, a isto tako i prema udjelu kod trgovačkih društava, najznačajnija neprovedena preporuka da se u pisanoj obliku urede kriteriji i pravila za imenovanje članova nadzornog odbora. Udjel preporuka koje nisu provedene je zastupljen te je potrebno provoditi aktivnosti kako bi se smanjio. Bilo bi korisno istražiti utječe li i na koji način vrsta neprovedene preporuke na ostvarene rezultate poslovanja. Neka trgovačka društva ne podliježu obvezi ustrojavanja unutarnje revizije te bi stoga trebalo istražiti koje su dane preporuke tim trgovačkim društvima te koje od danih preporuka nisu provedene.

## LITERATURA

1. Mahaček, D., *Revizija u zdravstvenome sustavu*, Medicinski fakultet Osijek, 2016.
2. Johnsen, Å.; Reichborn-Kjennerud, K.; Carrington, T.; Jeppesen, K. K.; Taro, K.; Vakkuri, J., *Supreme audit institutions in a high-impact context: A comparative analysis of performance audit in four Nordic countries*, *Financial Accountability & Management*, 35(2), 2019., 158.–181., Dostupno on-line na: [doi.org/10.1111/faam.12188](https://doi.org/10.1111/faam.12188). Pristupljeno 12. prosinca 2019.
3. Mamić Sačar, I.; Vuković, D.; Pavić, I., *Utjecaj preporuka državnih revizora na povećanje učinkovitosti javnih poduzeća*, Zbornik radova Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru, Posebno izdanje 2016, 2016., str. 11.–28., <https://hrcak.srce.hr/203911>. Pristupljeno 11. prosinca 2019.
4. Vuković, D., *Revizija učinkovitosti kao suvremeni način kontrole poslovanja subjekata javnog sektora*, *Privredna štampa*, Sarajevo, ISSN 0351-8396, UDK 34:657, godina XXXVIII, broj 1353, 2017., str. 13.–18., Dostupno on-line na: <http://privrednastampa.ba/wp-content/uploads/2015/11/zipis-1353.pdf>. Pristupljeno 11. prosinca 2019.
5. Tušek, B.; Žager, L., *Revizija*, Hrvatska zajednica računovoda i financijskih djelatnika, Zagreb, 2006.
6. William F. Messier Jr., *Revizija – Priručnik za revizore i studente*, Faber & Zgombić Plus, Zagreb, 1998.

## POPIS PROPISA

1. Pravilnik o unutarnjoj reviziji u javnom sektoru, Narodne novine, broj 42/2016.
2. Zakon o Državnom uredu za reviziju, Narodne novine, broj 25/2019.
3. Zakon o lokalnoj i područnoj (regionalnoj) samoupravi, Hrvatski sabor, Narodne novine, broj 33/2001, 60/2001, 129/2005, 109/2007, 125/2008, 36/2009, 150/2011, 144/2012, 19/2013, 137/2015 i 123/2017.
4. Zakon o trgovačkim društvima, Narodne novine, broj 111/1993, 34/1999, 121/1999, 52/2000, 118/2003, 107/2007, 146/2008, 137/2009, 125/2011, 152/2011, 111/2012, 68/2013 i 110/2015.

## MREŽNI IZVORI

1. International Organisation of Supreme Audit Institutions, ISSAI 100 – Fundamental Principles of Public-Sector Auditing, dostupno na: <https://static1.squarespace.com/static/57019a6db6aa607cb-b909ab2/t/579931faebbd1af091fef23a/1469657594657/3.9++ISSAI+100+-+Fundamental+Principles+of+Public+Sector+Audit+ing.pdf>. Pristupljeno 13. srpnja 2019.
2. Izvješće o obavljenoj reviziji učinkovitosti Rad nadzornih odbora trgovačkih društava u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, Republika Hrvatska, Državni ured za reviziju, Zagreb, 2016., <http://www.revizija.hr/datastore/filestore/94/rad-nadzornih-odbora-td-u-vlasnistvu-lokalnih-jedinica.pdf>. Pristupljeno 14. srpnja 2019.
3. Izvješće o obavljenoj provjeri provedbe danih preporuka za reviziju učinkovitosti rada nadzornih odbora trgovačkih društava u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave na području Bjelovarsko-bilogorske županije, Republika Hrvatska, Državni ured za reviziju, Bjelovar, 2019., <http://www.revizija.hr/datastore/filestore/189/BJELOVARSKO-BILOGORSKA-ZUPANIJA.pdf>. Pristupljeno 15. srpnja 2019.
4. Izvješće o obavljenoj provjeri provedbe danih preporuka za reviziju učinkovitosti rada nadzornih odbora trgovačkih društava u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave na području Koprivničko-križevačke županije, Republika Hrvatska, Državni ured za reviziju, Koprivnica, 2019., <http://www.revizija.hr/datastore/filestore/189/KOPRIVNICKO-KRIZEVAČKA-ZUPANIJA.pdf>. Pristupljeno 13. srpnja 2019.
5. Izvješće o obavljenoj provjeri provedbe danih preporuka za reviziju učinkovitosti rada nadzornih odbora trgovačkih društava u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave na području Osječko-baranjske županije, Republika Hrvatska, Državni ured za reviziju, Osijek, 2019., <http://www.revizija.hr/datastore/filestore/189/OSJEČKO-BARANJSKA-ZUPANIJA.pdf>. Pristupljeno 13. srpnja 2019.
6. Izvješće o obavljenoj provjeri provedbe danih preporuka za reviziju učinkovitosti rada nadzornih odbora trgovačkih društava u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave na području Požeško-slavonske županije, Republika Hrvatska, Državni ured za reviziju, Požega, 2019., <http://www.revizija.hr/datastore/filestore/189/POZESKO-SLAVONSKA-ZUPANIJA.pdf>. Pristupljeno 13. srpnja 2019.
7. Izvješće o obavljenoj provjeri provedbe danih preporuka za reviziju učinkovitosti rada nadzornih odbora trgovačkih društava u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave na području Varaždinske županije, Republika Hrvatska, Državni ured za reviziju, Varaždin, 2019., <http://www.revizija.hr/datastore/filestore/189/VARAZDINSKA-ZUPANIJA.pdf>. Pristupljeno 13. srpnja 2019.
8. Izvješće o obavljenoj provjeri provedbe danih preporuka za reviziju učinkovitosti rada nadzornih odbora trgovačkih društava u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave na području Virovitičko-podravске županije, Republika Hrvatska, Državni ured za reviziju, Virovitica, 2018., <http://www.revizija.hr/datastore/filestore/189/VIROVITICKO-PODRAVSKA-ZUPANIJA.pdf>. Pristupljeno 13. srpnja 2019.
9. Izvješće o obavljenoj provjeri provedbe danih preporuka za reviziju učinkovitosti rada nadzornih odbora trgovačkih društava u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave na području Vukovarsko-srijemske županije, Republika Hrvatska, Državni ured za reviziju, Vinkovci, 2019., <http://www.revizija.hr/datastore/filestore/189/VUKOVARSKO-SRIJEMSKA-ZUPANIJA.pdf>. Pristupljeno 13. srpnja 2019.

Dubravka Mahaček\*

## IMPLEMENTATION OF RECOMMENDATIONS ON THE AUDIT OF THE PERFORMANCE OF THE SUPERVISORY BOARDS OF TRADE COMPANIES ON THE OWNERSHIP OF LOCAL AND REGIONAL (SELF) GOVERNMENT UNITS

### Summary

The State Audit Office of the Republic of Croatia audits companies' performance and gives recommendations for performance improvement. The Office reviews the implementation of the recommendations and establishes whether the companies acted in accordance with the recommendations. The aim of this paper is to determine whether local and regional self-government units-owned companies, whose supervisory boards' performance were audited, implemented the recommendations given. In this context, it analyses the types of recommendations given, their occurrence, and failure to implement them. The analysis was conducted into the recommendations' implementation reports. On the basis of the data collected, the recommendations were surveyed by application of statistical analysis method, comparison, and synthesis. In conclusion, the research results confirmed for a large number of non-implemented recommendations, the assumption that it is necessary to set the written rules and criteria for the appointment of the members of the Supervisory Boards. The results also show that the implementation of the recommendations both affects the line of business and has a positive impact on the public sector.

*Key words:* auditing, efficiency, recommendations, companies, Supervisory Board



This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.

\* Dubravka Mahaček, PhD, State Audit Office, Regional Office Požega, Kamenita vrata 8, 34 000 Požega; Associate Professor, Faculty of Medicine, Josip Juraj Strossmayer University of Osijek, Josipa Huttlera 4, 31000 Osijek. E-mail address: dmahacek@vup.hr. ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8336-4069>.