

SURADNJA REVIZIJSKOG ODBORA S REVIZIJOM

Boris Tušek
Ekonomski fakultet Zagreb

1

**Stručno savjetovanje ovlaštenih revizora i računovođa
Hrvatska revizorska komora i HZRIFD**

Zagreb, 26. i 27. 11.2012.

REVIZIJSKI ODBOR (AUDIT COMMITTEE)

- Interni nadzorni mehanizam korporativnog upravljanja
- Postoji u angloameričkom (jednorazinskom) i kontinentalnom (dvorazinskom) modelu korporativnog upravljanja
- Pododbor, specijalizirano (radno) tijelo odbora direktora, odnosno nadzornog odbora kojeg čine neovisni i neizvršni članovi koji su odgovorni za nadziranje procesa financijskog izvještavanja, procesa revizije financijskih izvještaja i interne revizije te učinkovitosti sustava internih kontrola i upravljanja rizicima → to omogućava nadzornom odboru ostvarivanje nadzorne uloge nad poslovanjem poduzeća

OBVEZA OSNIVANJA REVIZIJSKOG ODBORA PREMA ZAKONU O REVIZIJI - TRGOVAČKA DRUŠTVA OD JAVNOG INTERESA

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

ČLANSTVO REVIZIJSKOG ODBORA PREMA ZAKONU O REVIZIJI

- Revizijski odbor sastoji se od:
 - članova nadzornog odbora i
 - članova imenovanih od nadzornog odbora.
- Članovi revizijskog odbora su članovi nadzornog odbora i oni koje nadzorni odbor imenuje za članove revizijskog odbora.
- Najmanje jedan član revizijskog odbora, mora poznavati područje računovodstva i/ili revizije.

ODGOVORNOSTI I ZADACI REVIZIJSKOG ODBORA PREMA ZAKONU O REVIZIJI

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

IZVJEŠTAVANJE PREMA ZAKONU O REVIZIJI

- Samostalni revizor ili revizijsko društvo mora revizijski odbor izvještavati o ključnim pitanjima koja proizlaze iz revizije, a posebno o značajnim slabostima interne kontrole u vezi s procesom financijskog izvještavanja.

PRATI POSTUPAK FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA

- Revizijski odbor treba utvrditi sastavlja li društvo sve propisane financijske izvještaje i jesu li financijski izvještaji sastavljeni sukladno primjenjivom okviru financijskog izvještavanja (usvojenim računovodstvenim politikama društva, relevantnim računovodstvenim standardima te zakonskim propisima).
- Revizijski odbor će provoditi uvid u relevantnu dokumentaciju i odluke organa društva, zatim same financijske izvještaje (periodične i godišnje) te će imati komunikaciju s upravom društva koja snosi odgovornost za financijske izvještaje i usvajanje računovodstvenih politika društva uključujući i suradnju s ostalim nadležnim službama društva iz ovog djelokruga, komunikaciju s eksternim revizorom.

PRATI UČINKOVITOST SUSTAVA INTERNE KONTROLE, INTERNE REVIZIJE, TE SUSTAVA UPRAVLJANJA RIZIKOM

- Revizijski odbor će tražiti i razmatrati izvješća i nalaze interne revizije koji se odnose na djelovanje internih kontrola u rizičnim područjima poslovanja društva, priopćenja eksternog revizora o važnim nedostacima u internim kontrolama nad financijskim izvještavanjem
- Revizijski odbor će tražiti očitovanja i izvješća uprave o aktivnostima unutar cjelokupnog sustava upravljanja rizicima u društvu kako bi stekao uvjerenje o tome da su implementirane odgovarajuće strategije i postupci upravljanja rizicima
- Revizijski odbor treba posebnu pažnju posvetiti praćenju razine prihvaćanja, od strane uprave, mjera i aktivnosti koje su usmjerene poboljšanju sustava internih kontrola i upravljanja rizicima te razmatranju načina implementacije tih mjera u praksi.

NADGLEDA PROVOĐENJE REVIZIJE GODIŠNJIH FINANCIJSKIH I KONSOLIDIRANIH IZVJEŠTAJA

- Uspostava suradnje i komunikacije između imenovanog revizora društva i revizijskog odbora u svim fazama provođenja revizije financijskih izvještaja (od preliminarnih aktivnosti do izvještavanja)
- Uspostava sustava izvještavanja o eventualnim problemima i poteškoćama u obavljanju revizije financijskih izvještaja, o nesuradnji i razilaženju revizora i menadžementa

PRATI NEOVISNOST SAMOSTALNIH REVIZORA ILI REVIZIJSKOG DRUŠTVA KOJE OBAVLJA REVIZIJU, A POSEBNO UGOVORE O DODATNIM USLUGAMA

- Člankom 21. i 22. Zakona o reviziji utvrđena je zabrana obavljanja revizije kod pojedine pravne osobe → Revizijski odbor će pratiti prikupljanjem odgovarajućih izjava od revizora ali i traženjem određenih informacija od uprave društva
- Članak 11. Zakona o reviziji - obavljanje usluga s područja financija i računovodstva, poreznog i ostaloga poslovnog savjetovanja, procjenjivanja vrijednosti poduzeća, imovine i obveza te sudskog vještačenja isključuje mogućnost obavljanja usluga revizije u društvu za istu poslovnu godinu → Revizijski odbor će pratiti prikupljanjem informacija i očitovanja od revizora i uprave društva

DAJE PREPORUKE SKUPŠTINI O ODABIRU SAMOSTALNOG REVIZORA ILI REVIZIJSKOG DRUŠTVA

- Zakonom o trgovačkim društvima utvrđeno da nadzorni odbor predlaže skupštini imenovanje revizora.
- Međutim, kako je Zakonom o reviziji ova nadležnost u domeni revizijskog odbora, u trgovačkim društvima u kojima je osnovan revizijski odbor, prilikom pripreme glavne skupštine, nadzorni odbor treba objaviti prijedlog o imenovanju revizora kojeg je prethodno utvrdio revizijski odbor.

RASPRAVLJA O PLANOVIMA I GODIŠNJEM IZVJEŠĆU INTERNE REVIZIJE TE O ZNAČAJNIM PITANJIMA KOJA SE ODNOSI NA OVO PODRUČJE

- Revizijski odbor treba raspravljati o planovima i godišnjem izvješću interne revizije te o značajnim pitanjima iz ovog područja
- Prema IPPF-u revizijski odbor odobrava cjelokupnu povelju interne revizije, procjenu rizika interne revizije i povezani plan, prima priopćenja o rezultatima interne revizije, sudjeluje u imenovanju glavnog internog revizora itd.
- Prema članku 187. Zakona o kreditnim institucijama uprava kreditne institucije, uz prethodno mišljenje revizijskog odbora i suglasnost nadzornog odbora, prihvaća godišnji plan rada interne revizije

RASPRAVLJA O PLANOVIMA I GODIŠNJEM IZVJEŠĆU INTERNE REVIZIJE TE O ZNAČAJNIM PITANJIMA KOJA SE ODNOSU NA OVO PODRUČJE

- Prema članku 188. Zakona o kreditnim institucijama interna revizija sastavlja izvješća o svakoj obavljenoj reviziji u skladu s utvrđenim operativnim planovima rada interne revizije. Izvješće se dostavlja revizijskom odboru, članu uprave odgovornom za područja koja su bila predmet revizije i odgovornim osobama organizacijskog dijela kreditne institucije u čijoj su nadležnosti područja poslovanja koja su bila predmet revizije
- Interna revizija dužna je, prema odredbama članka 188. Zakona o kreditnim institucijama revizija izvješće o radu interne revizije dostaviti tromjesečno upravi i revizijskom odboru, polugodišnje nadzornom odboru kreditne institucije te godišnje Hrvatskoj narodnoj banci.

MEĐUNARODNI REVIZIJSKI STANDARDI

- MRevS 210 Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana
- MRevS 265 Priopćavanje nedostataka u internim kontrolama onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu
- MRevS 315 Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja
- MRevS 450 Ocjenjivanje pogrešnih prikaza ustanovljenih tijekom revizije
- MRevS 705 Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora
- MSKK 1
- ...

MREVS 260 KOMUNICIRANJE S ONIMA KOJI SU ZADUŽENI ZA UPRAVLJANJE

- Tko su “oni koji su zaduženi za upravljanje” kod klijenta (subjekta)?
- Tko iz revizijskog društva mora komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje kod klijenta (subjekta)?
- Uloga i ciljevi komunikacije?
- Pitanja o kojima treba komunicirati?
- Proces komunikacije - oblik i vrijeme komunikacije?
- Dokumentacija - dokumentiranje procesa komunikacije?

MREVS 260 KOMUNICIRANJE S ONIMA KOJI SU ZADUŽENI ZA UPRAVLJANJE

- **Oni koji su zaduženi za upravljanje** – osoba ili osobe ili jedna ili više organizacija (primjerice, zastupnik korporacije) s odgovornošću za nadziranje strateškog pravca poslovanja subjekta i s obvezama koje su povezane s odgovornostima poslovnog subjekta. To uključuje nadziranje postupka financijskog izvještavanja.
- **Menadžment** – osoba ili osobe s izvršnom dužnošću vođenja poslovanja subjekta.



ULOGA KOMUNICIRANJA

- Učinkovito **dvosmjerno komuniciranje** važno je u pomaganju:
 - **revizoru i onima koji su zaduženi za upravljanje** u razumijevanju pitanja povezanih s revizijom u kontekstu i u doprinosu konstruktivnom radnom odnosu.
 - **revizoru** u pribavljanju informacija relevantnih za reviziju od onih koji su zaduženi za upravljanje. Na primjer, oni koji su zaduženi za upravljanje (u razumijevanju subjekta i njegovog okruženja, u prepoznavanju primjerenog izvora revizijskih dokaza i u osiguravanju informacija o posebnim transakcijama ili događajima)
 - **onima koji su zaduženi za upravljanje** u ispunjavanju njihovih odgovornosti nadziranja procesa financijskog izvještavanja, i na taj način smanjujući rizike značajnog pogrešnog prikazivanja financijskih izvještaja

CILJEVI REVIZORA



1. jasno priopćiti onima koji su zaduženi za upravljanje **odgovornosti revizora** u odnosu na reviziju financijskih izvještaja i priopćiti **načelni prikaz planiranog djelokruga i vremenskog rasporeda** revizije;
2. **pribaviti informacije** relevantne za reviziju od onih koji su zaduženi za upravljanje
3. **osigurati** onima koji su zaduženi za upravljanje **pravodobna opažanja** stečena kroz reviziju koja su važna i relevantna za njihovu odgovornost da nadziru proces financijskog izvještavanja; i
4. **promicati učinkovito dvosmjerno komuniciranje** između revizora i onih koji su zaduženi za upravljanje.

ONI KOJU SU ZADUŽENI ZA UPRAVLJANJE

- Revizor će odrediti odgovarajuću osobu ili osobe unutar subjektive strukture upravljanja s kojom ili kojima će komunicirati
- **Revizijski odbori** (ili slične podgrupe s različitim nazivima) postoje u mnogim jurisdikcijama. Iako se mogu razlikovati njihove posebne ovlasti i funkcije, komuniciranje s revizijskim odborom, gdje on postoji, postalo je **ključnim elementom u revizorovom komuniciranju s onima koji su zaduženi za upravljanje**. Načela dobrog upravljanja preporučuju da:
 - revizor bude pozivan da redovito prisustvuje sjednicama revizijskog odbora;
 - predsjednik revizijskog odbora i, kada je relevantno, ostali članovi odbora za reviziju, povremeno se sastaju i komuniciraju s revizorom; i
 - revizijski odbor sastaje se s revizorom bez prisutnosti menadžmenta barem jednom godišnje.
- Revizor će odrediti treba li također komunicirati s upravnim tijelom

ONI KOJI SU ZADUŽENI ZA UPRAVLJANJE

- Kada su svi oni koji su zaduženi za upravljanje uključeni u rukovođenje - mali poslovni subjekti - pitanja zahtijevana ovim MRevS-om ne treba ponovno priopćavati istoj osobi

PITANJA O KOJIMA TREBA KOMUNICIRATI

1. Revizorove odgovornosti u odnosu na reviziju financijskih izvještaja
2. Planirani djelokrug i vremenski raspored revizije
3. Važni nalazi revizije
4. Neovisnost revizora



1. REVIZOROVE ODGOVORNOSTI U ODNOSU NA REVIZIJU FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

- Revizor će komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje o odgovornosti revizora u odnosu na reviziju financijskih izvještaja, uključujući da:
 - **je revizor odgovoran za formiranje i izražavanje mišljenja** o financijskim izvještajima koje je sastavio menadžment pod nadzorom onih koji su zaduženi za upravljanje;
 - **revizija financijskih izvještaja ne oslobađa** menadžment ili one koji su zaduženi za upravljanje njihovih odgovornosti

2. PLANIRANI DJELOKRUG I VREMENSKI RASPORED REVIZIJE

- Revizor će priopćiti onima koji su zaduženi za upravljanje **načelni prikaz planiranog djelokruga i vremenskog rasporeda revizije**
- Planiranje revizije financijskih izvještaja je trajni i ponavljajući proces – ažuriranje plana (djelokruga i vremenskog rasporeda revizije)
- Rizici značajnog pogrešnog prikazivanja u financijskim izvještajima
- Primjenjivi okvir financijskog izvještavanja, računovodstvene politike
- Povezane stranke, složene i/ili neuobičajene transakcije, značajne promjene u rezultatu poslovanja i slično
- Revizorov pristup internim kontrolama relevantnim za reviziju i svijest onih koji su zaduženi za upravljanje o internim kontrolama
- Suradnja s prethodnim revizorom
- Interna revizija – status, resursi, rezultati; moguća suradnja

3. VAŽNI NALAZI REVIZIJE

- Revizor će komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje:
- revizorove stavove o **važnim kvalitativnim aspektima subjektive računovodstvene prakse, kao i o računovodstvenim politikama, računovodstvenim procjenama i objavama u financijskim izvještajima**. Kada je primjenjivo, revizor će objasniti onima koji su zaduženi za upravljanje zašto smatra da važna računovodstvena praksa, koja je prihvatljiva prema primjenjivom okviru financijskog izvještavanja, nije najprimjerenija u određenim okolnostima za subjekta.

3. VAŽNI NALAZI REVIZIJE

- **značajne poteškoće**, ako ih ima, s kojima se suočio tijekom revizija (značajna kašnjenja menadžmenta u pružanju zahtijevanih informacija, nametnuta ograničenja i slično)
- osim ako nisu svi od onih koji su zaduženi za upravljanje uključeni u rukovođenje subjektom:
 - **važna pitanja**, ako ih ima, nastala kroz reviziju koja su raspravljena ili bila predmetom prepiske s menadžmentom;
 - pisane izjave koje je zahtijevao revizor; i
 - druga pitanja, ako ih ima, **nastala kroz reviziju koja su, po revizorovoj profesionalnoj prosudbi, važna za nadziranje procesa financijskog izvještavanja.**

4. NEOVISNOST REVIZORA

- U slučaju izlistanih subjekata, revizor će priopćiti onima koji su zaduženi za upravljanje:
- (a) **izjavu da su angažirani tim i ostali u tvrtki, već prema tome kako je primjereno, tvrtka i, kada je primjenjivo, umrežene tvrtke ispunili sve relevantne etičke zahtjeve u vezi s neovisnošću; i**
- (b)
 - (i) sve odnose i druga pitanja između tvrtke, umrežene tvrtke i subjekta za koje se, po revizorovoj profesionalnoj prosudbi, može razumno smatrati da se odražavaju na neovisnost. To će uključiti **ukupne naknade terećene tijekom razdoblja obuhvaćenog financijskim izvještajima za revizijske i nerevizijske usluge** koje su tvrtka i umrežene tvrtke pružile subjektu i komponentama koje kontrolira subjekt. **Te će se naknade rasporediti po kategorijama koje su primjerene za pomaganje onima koji su zaduženi za upravljanje u ocjenjivanju učinka usluga na neovisnost revizora; i**
 - (ii) s tim **povezane mjere zaštite** koje su bile primijenjene kako bi se **uklonile prepoznate prijetnje neovisnosti ili se smanjile na prihvatljivu razinu.**

PROCES KOMUNICIRANJA

- Ustanovljivanje procesa komuniciranja
- Oblici komuniciranja
- Vrijeme komuniciranja
- Primjerenost procesa komuniciranja



PROCES KOMUNICIRANJA



- Revizor će komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje o **obliku, vremenu i očekivanom načelnom sadržaju komuniciranja.**
- Revizor će komunicirati **u pisanom obliku** s onima koji su zaduženi za upravljanje **u vezi sa značajnim nalazima revizije** ukoliko, po revizorovoj profesionalnoj prosudbi, **usmeno** priopćavanje ne bi bilo primjereno. Pisano priopćavanje ne treba uključiti sva pitanja koja su iskrsnula tijekom obavljanja revizije.
- Revizor će komunicirati **u pisanom obliku** s onima koji su zaduženi za upravljanje **u vezi s neovisnošću revizora**

PROCES KOMUNICIRANJA



- Revizor će **pravodobno** komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje
- Revizor će ocijeniti je li dvosmjerno komuniciranje između revizora i onih koji su zaduženi za upravljanje **bilo primjereno za svrhu revizije**. Ako nije bilo primjereno, revizor će ocijeniti učinak, ako ga ima, **na revizorovu procjenu rizika značajnog pogrešnog prikazivanja i mogućnost da pribavi dostatne i primjerene revizijske dokaze** i poduzet će primjerenu radnju.

DOKUMENTACIJA

- Kada su pitanja koja treba komunicirati, zahtijevana ovim MRevS-om, **usmeno priopćena**, revizor će ih uključiti u revizijsku dokumentaciju i navesti kada je i s kim bilo komunicirano.
- Kada je pitanje bilo priopćeno **u pisanom obliku**, revizor će zadržati kopiju dopisa kao dio revizijske dokumentacije



KPMG' s 2010 INTERNATIONAL SURVEY OF THE AUDIT COMMITTEE MEMBERS

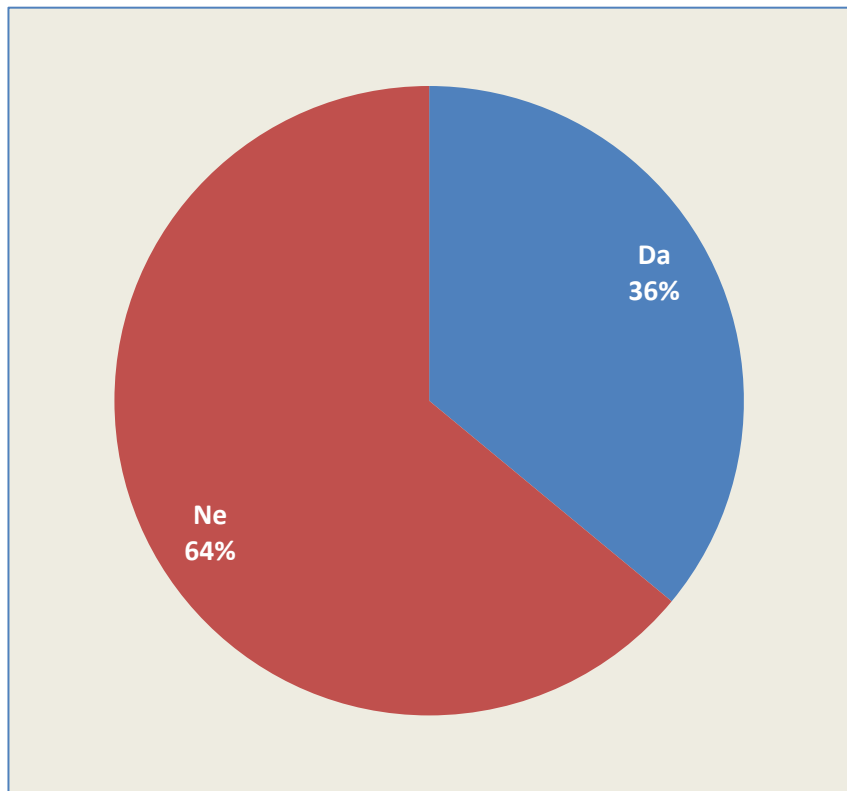
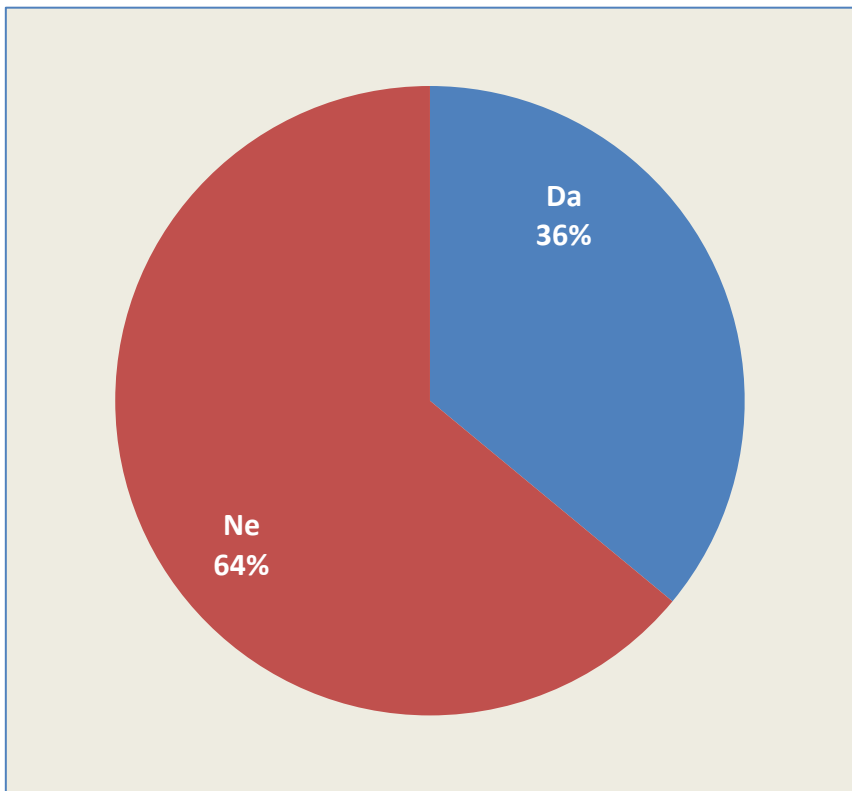
- Istraživanje provedeno na globalnoj razini (na uzorku od 34 zemlje) i 1200 ispitanika (članova revizijskih odbora)

Q: Koliko ste zadovoljni potporom koju imate od strane eksterne revizije?

	UK	Švicarska	Belgija	Irska	Francuska	Nizozemska	Austrija	Danska	Rusija	Globalno (Europa i svijet)
Zadovoljni	86%	81%	86%	79%	93%	87%	56%	84%	18%	83%
Donekle zadovoljni	14%	17%	14%	21%	4%	13%	44%	16%	64%	15%
Nezadovoljni	1%	3%	0%	0%	2%	0%	0%	0%	18%	1%
N	111	36	37	28	45	55	16	31	11	1140

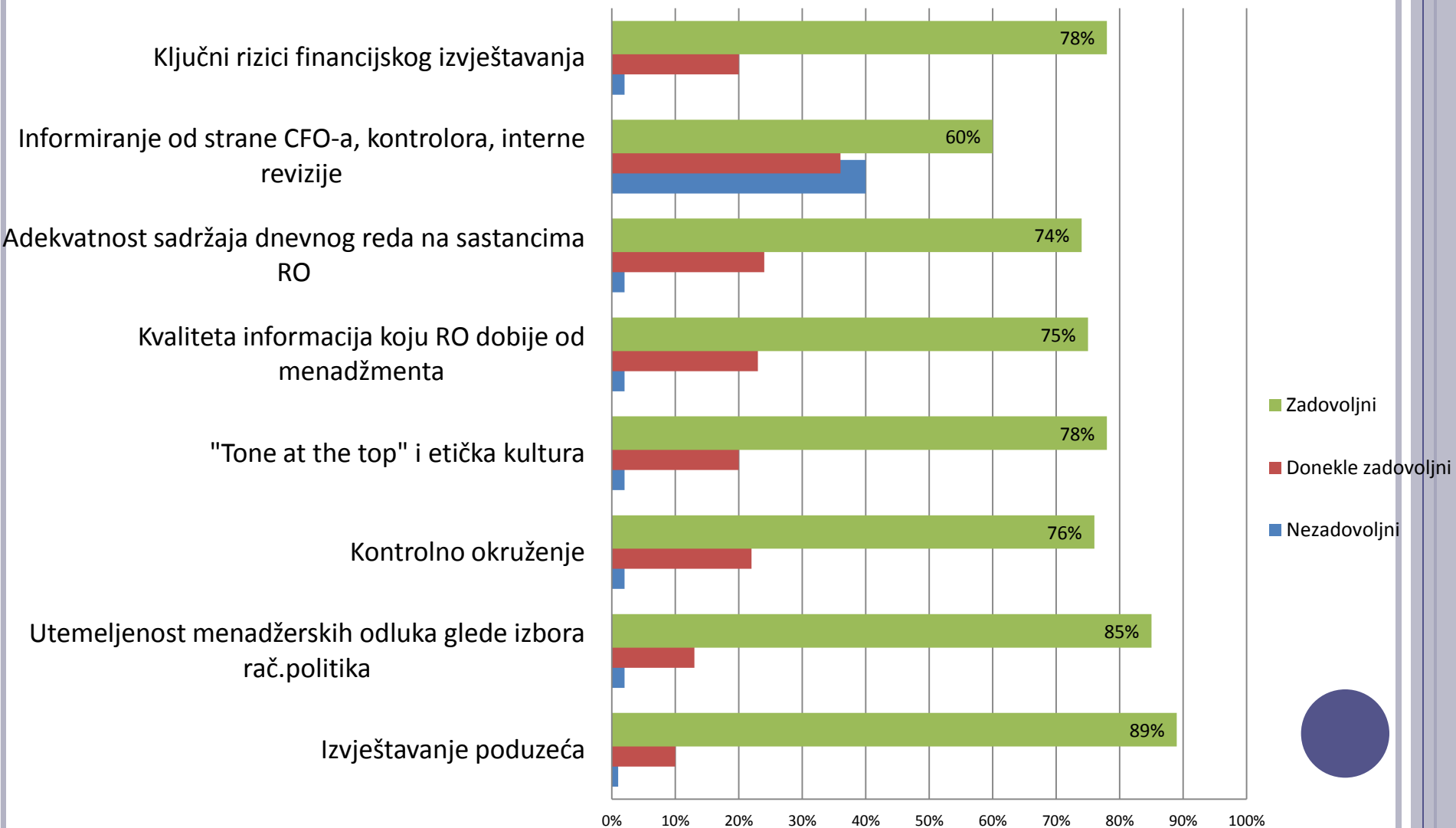
Q: Sastaje li se predsjednik revizijskog odbora s glavnim eksternim revizorom u angažmanu prije svakog sastanka revizijskog odbora kako bi detaljnije raspravili o područjima o kojima će se diskutirati na sastanku ?

Q: Da li Vaš revizijski odbor unaprijed informira eksterne revizore o kriterijima uspješnosti na temelju kojih će ocjenjivati njihov rad ?



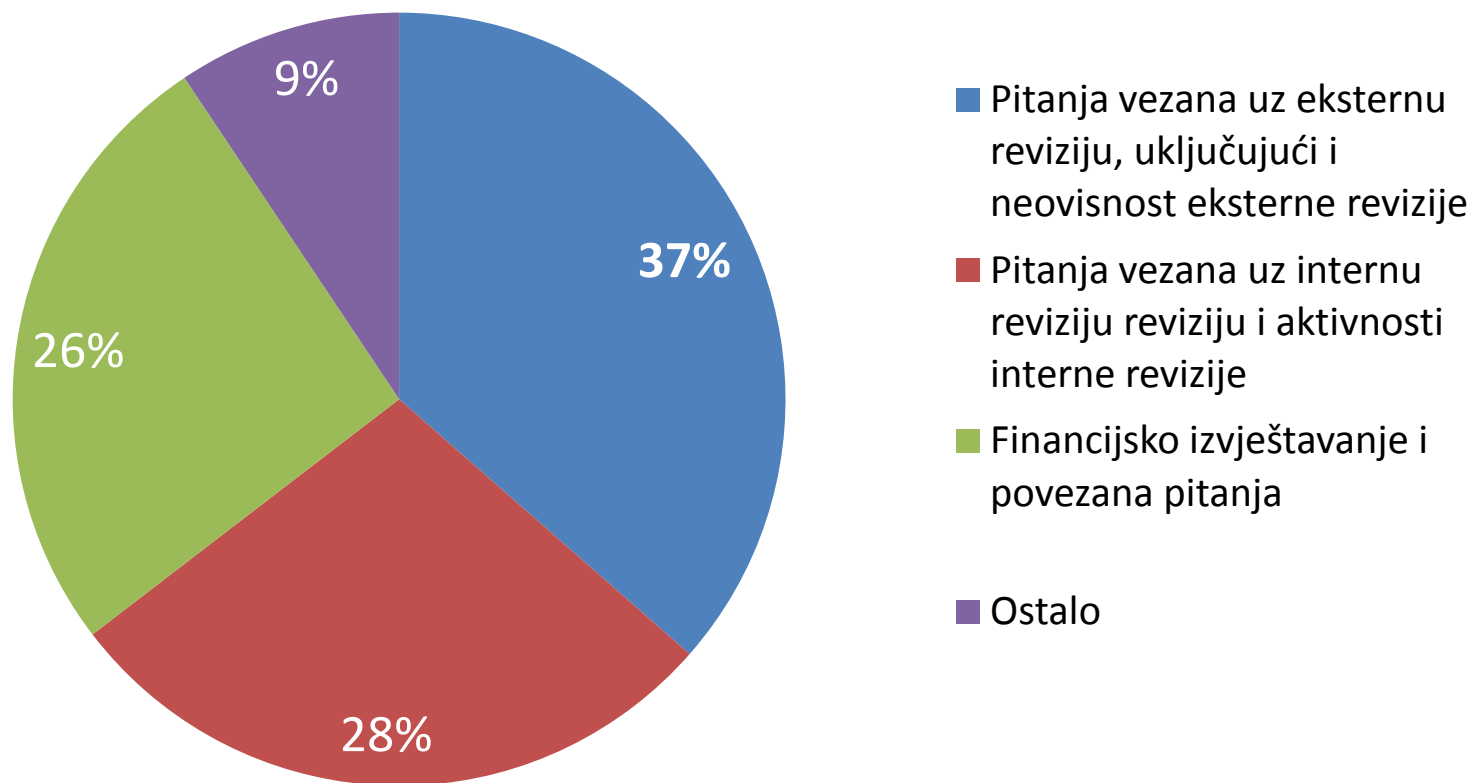
* Rezultati na globalnoj razini

Q: Koliko ste zadovoljni kvalitetom komunikacije između RO i eksterne revizije u sljedećim područjima?



* Rezultati na globalnoj razini

PRIMJER : PODRUČJA O KOJIMA SE NAJČEŠĆE RASPRAVLJA NA SASTANCIMA REVIZIJSKOG ODBORA



Izvor: <http://dragonoil.annualreport2010.com/governance/corporate-governance-statement>

ZAKLJUČAK

- Komunikacija revizora i revizijskog odbora je bitna pretpostavka za **ostvarivanje ciljeva i svrhe revizije financijskih izvještaja**
- Komunikacija revizora i revizijskog odbora osigurava **lakše planiranje i obavljanje revizije te upravljanje** pojedinačnim revizijskim angažmanom ali i ostvarivanje **nadzorne uloge revizijskog odbora u procesu financijskog izvještavanja**
- MRevS 260 osigurava **sveobuhvatan okvir** za uspostavljanje i održavanje komunikacije revizora s onima koji su zaduženi za upravljanje kod klijenta (subjekta)