ANALIZA TRANSPARENTNOSTI REVIZORSKIH DRUŠTAVA U REPUBLICI HRVATSKOJ

Marić, Ivana

Master's thesis / Diplomski rad

2016

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Split, Faculty of economics Split / Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:124:754932

Rights / Prava: In copyright / Zaštićeno autorskim pravom.

Download date / Datum preuzimanja: **2024-03-28**

Repository / Repozitorij:

REFST - Repository of Economics faculty in Split

zir.nsk.hr

UNIVERSITY OF SPLIT

dabar

DIGITALNI AKADEMSKI ARHIVI I REPOZITORIJI

SVEUČILIŠTE U SPLITU

EKONOMSKI FAKULTET

DIPLOMSKI RAD

ANALIZA TRANSPARENTNOSTI REVIZORSKIH DRUŠTAVA U REPUBLICI HRVATSKOJ

Mentor:

izv.prof. dr. sc. Tina Vuko

Student:

Ivana Marić

Split, listopad, 2016.

SADRŽAJ

1. UVOD 4

1.1. Problem i predmet istraživanja 4

1.2. Ciljevi istraživanja i istraživačke hipoteze 6

1.3. Metode istraživanja 8

1.4. Struktura diplomskog rada 9

2. OBILJEŽJA REVIZIJE I REVIZIJSKE PROFESIJE 11

2.1. Definiranje revizije i svrha revizijske profesije 11

2.2. Revizijska načela i standardi 16

2.3. Temeljna polazišta revizije 18

2.4. Proces revizije financijskih izvještaja 20

2.4.1. Predrevizijske radnje 21

2.4.2. Planiranje revizije 22

2.4.3. Razmatranje interne kontrole i provođenje testova kontrole 22

2.4.4. Provođenje dokaznih testova 23

2.4.5. Dovršavanje revizije 25

2.4.6. Izdavanje revizorova izvješća 25

3. POVIJESNI RAZVOJ I REGULATIVNI OKVIR REVIZIJSKE PROFESIJE 27

3.1. Povijesni razvoj revizije i obilježja revizijskih tržišta 27

3.2. Regulativni okvir revizijske profesije u svijetu 29

3.3. Regulativni okvir revizijske profesije u Republici Hrvatskoj 32

3.3.1. Izvješće o transparentnosti 34

3.3.2. Ostale specifičnosti revizije društava od javnog interesa 36

4. KONTROLA KVALITETE I SUSTAVI NADZORA U REVIZIJI .. 38

4.1. Standardi kontrole kvalitete 38

4.2. Sustavi eksternog nadzora i kontrole kvalitete u revizijskoj profesiji 40

4.2.1. Hrvatska revizorska komora 41

4.2.2. Odbor za javni nadzor revizije 45

5. ANALIZA TRANSPARENTNOSTI REVIZORSKIH DRUŠTVA U REPUBLICI HRVATSKOJ 48

5.1. Rezultati prethodnih istraživanja 48

5.2. Definiranje uzorka i metodologije istraživanja 49

5.3. Razvoj hipoteza 50

5.4. Analiza rezultata istraživanja 51

6. ZAKLJUČAK 69

7. SAŽETAK 71

8. SUMMARY 71

9. LITERATURA 72

1. UVOD

1.1. Problem i predmet istraživanja

Razvojem doba interneta i tehnologije podaci o poslovanju poduzeća postaju sve dostupniji, a relevantnost i pouzdanost objavljenih podataka vrlo je važna za dioničare, zaposlenike, kupce i sve ostale sudionike na tržištu. Upravo potreba za istinitom i pouzdanom informacijom naglašava važnost transparentnosti poslovanja kao bitne odlike društva. Stanje u društvu nerazvijenih korporativnih kultura u kojem brojni menadžeri misle da je pristup informacijama preduvjet za stjecanje moći, brojne financijske prijevare i bankroti usmjerile su korisnike poslovnih informacija na ulogu revizorskih društava. Većina bitnih financijskih informacija nalazi se u financijskim izvještajima koji bi trebali javnosti pružati fer i istinitu sliku poslovanja poduzeća, a glavna zadaća revizorskih društava upravo je revidiranje financijskih izvještaja kako bi se osigurala njihova vjerodostojnost. Brojni korporativni skandali koji su se odigrali posljednjih godina bili su često povezani s revizijskom profesijom koja je više puta razočarala javnost te dodatno povećala potrebu za regulacijom i transparentnosti. Revizorska profesija regulirana je zakonom i temelji se na objektivnim dokazima pa je logično da revizori kao nezavisne i stručne osobe imaju veći pristup informacijama o poslovanju poduzeća od eksternih korisnika. Nakon obavljene revizije, revizori pružaju mišljenje jesu li financijski izvještaji fer i istinito prikazani. Revizorovo mišljenje pomaže brojnim korisnicima u donošenju poslovnih odluka, što ukazuje na važnost povjerenja u obavljenu reviziju. S obzirom na to da je od cijelog procesa revizije korisnicima dostupno samo standardizirano i šturo revizijsko izvješće, kvalitetu revizije je iznimno teško procijeniti. S ciljem da se poveća transparentnost poslovanja revizijskih društava te bolje procijeni kvaliteta njihova rada, regulativna tijela su uvela obvezu sastavljanja i objavljivanja izvješća o transparentnosti. Na temelju Zakona o reviziji, revizorska društva i samostalni revizori koji obavljaju reviziju društava od javnog interesa dužni su u roku od tri mjeseca od isteka poslovne godine objaviti na svojim internetskim stranicama ili internetskim stranicama Hrvatske revizorske komore godišnja izvješća o transparentnosti, kako bi se smanjila asimetričnost informacija između revizora i korisnika revidiranih izvještaja te povećala razina povjerenja u iste. U kontekstu navedene problematike, postavlja se pitanje **u kojoj mjeri se ova zakonska odredba primjenjuje u praksi?** Također, nije dovoljno zadovoljiti zakonsku formu, već je bit u suštini i kvaliteti objavljenih informacija, pa se postavlja pitanje **u kojoj su mjeri kvalitetna objavljena izvješća o transparentnosti?**

Budući da je pitanje transparentnosti vrlo važno, ova problematika je već bila predmet nekolicine istraživanja u Republici Hrvatskoj, kojima je dokazano da nemaju sva revizorska društva objavljena izvješća o transparentnosti, a i od onih koji imaju ne zadovoljavaju svi zakonske odredbe. Stoga se može postaviti i pitanje **je li se transparentnost revizorskih društava povećala tijekom vremena?** Također, ranije je dokazano da postoji pozitivna veza između razine transparentnosti i veličine revizorskog društva pa se može postaviti i pitanje je li se ta veza promijenila te koliko. Brzina poslovnih promjena, novi tržišni izazovi, promjena Zakona o računovodstvu te novi skandali u politici uvijek iznova stvaraju potrebu za novim istraživanjima pa se postavlja pitanje **postoji li i kakva je veza između razine transparentnosti i veličine revizorskog društva koja može biti mjerena brojem zaposlenih ili prihodima revizorskog društva?** U Hrvatskoj je 2013. bilo registrirano 263, a trenutačno 228 revizorskih društava, ali kod nas, kao i u svijetu, to tržište obilježava velika koncentracija poznate 'Velike Četvorke' koju čine revizorske tvrtke PriceWaterhouseCoopers, Ernst&Young, KPMG i Deloitte koje drže više od 50% tržišta, također prema podacima Hrvatske revizorske komore, broj poduzetnika koji prema zakonu trebaju obaviti reviziju pada, a tako se smanjuje revizorsko tržište.[1] Bez obzira na pad revizorskog tržišta, pitanje koje je uvijek aktualno je **postoji li značajna razlika u razini transparentnosti između revizorskih društava s međunarodnom reputacijom ('Velika četvorka') i ostalih revizorskih društava u Hrvatskoj?**

Ovo istraživanje prikazuje analizu objavljivanja izvješća o transparentnosti, kvalitetu tih izvješća po svakoj obveznoj točki u izvješću, te predviđa budući trend transparentnosti revizorskih društava u Republici Hrvatskoj.

Podaci o pravnom i upravljačkom ustrojstvu, internim kontrolama revizorskog društva, provjeri kvalitete rada, popis društava od javnog interesa za koja su tijekom prethodne poslovne godine provedene revizije, izjava koja se odnosi na neovisnost rada, izjava o politici revizorskog društva, sveukupne financijske informacije te podaci o osnovici za primanja ovlaštenih revizora nalaze se u izvješću o transparentnosti koji predstavlja glavni dokument ovog istraživanja i analize.

[1] Sušec, N. (2013): Korist od kvalitetne revizije neusporedivo premašuje troškove, [Internet], raspoloživo na: http://liderpress.hr/tvrtke-i-trzista/poslovna-scena/korist-od-kvalitetne-revizije-neusporedivo-premasuje-troskove (20.03.2016.)

Istražena je stvarna razina transparentnosti revizorskih društava koja provode reviziju društava koja kotiraju na Zagrebačkoj burzi u Republici Hrvatskoj. Analizirano je 10 elemenata izvješća o transparentnosti kako bi se utvrdila kvaliteta objavljenih izvješća mjerena stupnjem transparentnosti. Istraživanje je provedeno na uzorku objavljenih izvješća o transparentnosti za 2012., 2013. i 2014. godinu, a koristeći se rezultatima već provedenih sličnih istraživanja za 2009., 2010. i 2011., istraženo je povećava li se transparentnost revizorskih društava tijekom vremena.

Također, istražena je korelacija između stupnja transparentnosti i veličine promatranog revizorskog društva koja je mjerena brojem zaposlenih i visinom ukupnih prihoda u analiziranoj poslovnoj godini.

Budući da 'Velika četvorka' revidiraju većinu društava od javnog interesa u Hrvatskoj, uspoređena je njihova transparentnost s transparentnošću ostalih revizorskih društava u RH.

1.2. Ciljevi istraživanja i istraživačke hipoteze

Na temelju definiranih istraživačkih pitanja proizlaze ciljevi ovog istraživanja:

- utvrditi u kojoj se mjeri zakonska obveza objavljivanja izvješća o transparentnosti primjenjuje u praksi u RH,
- procijeniti razinu transparentnosti revizorskih društava mjerenu stupnjem transparentnosti,
- utvrditi je li se razina transparentnosti povećala tijekom vremena,
- utvrditi u kojim točkama izvješća o transparentnosti postoje najmanja, a u kojim najveća odstupanja,
- analizirati i utvrditi utjecaj određenih karakteristika revizorskog društva na njegovu transparentnost,
- naglasiti važnost transparentnosti u revizijskoj profesiji kako bi se potakla regulacijska tijela i revizorska društva na povećanje transparentnosti.

Nakon utvrđenog i opisanog problema i predmeta istraživanja te definiranih ciljeva, postavljene su hipoteze čijim se testiranjem došlo do zaključaka ove problematike.

Postavljene hipoteze su sljedeće:

H1 – Tijekom vremena transparentnost revizorskih društava se značajno povećala. Obveza revizorskih društava da objave izvješće o transparentnosti postoji od 2009. godine pa se može pretpostaviti kako je trebalo proći neko vrijeme kako bi se ova zakonska odredba u što većoj mjeri poštovala. Osim toga, nadzor nad revizijskom profesijom je postao sve učinkovitiji jer Hrvatska revizorska komora sada aktivno vrši nadzor i kvalitetu rada revizorskih društava, a posljedično nad društvima s nalazima o utvrđenim nezakonitostima i nepravilnostima provode se stegovni postupci te ostale mjere usmjerene povećanju transparentnosti. Dokazano je u prethodnim istraživanjima da se transparentnost revizorskih društava znatno povećala od 2009. do 2011. pa se može pretpostaviti da postoje pozitivni učinci nadzora na razinu transparentnosti tijekom vremena.

H2 - Izvješća o transparentnosti revizorskih društava nisu u potpunosti usklađena sa Zakonom.

Cilj objavljivanja izvješća o transparentnosti je povećanje povjerenja u revizijsku profesiju pa je svakako važno da to izvješće ne bude samo objavljeno, već usklađeno sa Zakonom. Prema Zakonu o reviziji, izvješće o transparentnosti treba sadržavati 10 točaka, na način da je svaka točka pomno objašnjena s potpunim informacija. U praksi je nažalost drugačije, pa su tako financijske informacije često nedovoljne i siromašne dok informacije o naknadama uglavnom nisu objavljene. Potrebno je ispitati u kojoj mjeri su objavljena izvješća usklađena sa zakonom te utvrditi u kojim točkama izvješća o transparentnosti postoje najmanja, a u kojim najveća odstupanja. U tom kontekstu kvaliteta izvješća o transparentnosti procijenjena je stupnjem transparentnosti revizorskog društva.

H3 – Postoji pozitivna veza između stupnja transparentnosti i veličine revizorskog društva mjereno brojem zaposlenih i veličinom ostvarenih prihoda.

Izvješće o transparentnosti služi investitorima za donošenje poslovnih odluka te ostalim korisnicima kako bi povećali povjerenje u revizore. Često se stvara slika da veća revizorska društva obavljaju kvalitetniju reviziju i imaju veću transparentnost poslovanje želeći očuvati reputaciju pa je potrebno ispitati tu povezanost.

H4 – 'Velika četvorka' imaju značajno veću razinu transparentnosti od ostalih revizorskih društava u Hrvatskoj.

'Velika četvorka' kao poduzeća s međunarodnom reputacijom revidiraju većinu društava od javnog interesa u Hrvatskoj pa je potrebno ispitati koliko se njihova razina transparentnosti razlikuje od ostalih društava u RH te u kojim elementima izvješća o transparentnosti su najveće razlike.

1.3. Metode istraživanja

Za provođenje ovog istraživanja korištene su različite metode pomoću kojih su se kvalitetno analizirali i obrađivali prikupljeni podaci. Korištene metode istraživanja su sljedeće:

- **Induktivna i deduktivna metoda**

Induktivna metoda je sustavna primjena induktivnog načina zaključivanja, kojim se na temelju analize pojedinih činjenica dolazi do zaključka o općem sudu; od zapažanja konkretnih pojedinačnih izvješća o transparentnosti dolazi se do općih zaključaka o transparentnosti u revizijskoj profesiji. Pouzdanost induktivnog zaključka izravno ovisi o broju istraženih izvješća te reprezentativnosti analiziranih izvješća. Deduktivna metoda je sustavna primjena deduktivnog načina zaključivanja, u kojemu se iz općih sudova izvode posebni i pojedinačni zaključci. Dedukcija uvijek pretpostavlja poznavanje općih znanja na temelju kojih se spoznaje ono posebno ili pojedinačno.[2]

- **Metoda analize**

Metoda analize je postupak znanstvenog istraživanja raščlanjivanjem složenih pojmova, sudova i zaključaka na njihove jednostavnije sastavne dijelove i elemente. Konkretno u ovom istraživanju, pomoću ove metode obrađena su prikupljena izvješća o transparentnosti raščlanjivanjem izvješća ne deset elemenata koji su obvezni kod sastavljanju izvješća o transparentnosti.

- **Metoda dokazivanja i opovrgavanja**

Dokazivanje je jedna od najvažnijih znanstvenih metoda u kojoj su sadržane skoro sve metode i svi posebni metodički postupci jer svrha metode je utvrditi točnost neke spoznaje. Metoda

[2] Zelenika, R. (2014): Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog rada, Ekonomski fakultet Rijeka, Rijeka, str. 320-360.

opovrgavanja je suprotan postupak u odnosu na postupak dokazivanja, a sastoji se u dokazivanju pogrešnosti postavljenih teza.

- **Metoda kompilacije**

Metoda kompilacije je postupak preuzimanja tuđih rezultata znanstveno-istraživačkog rada, odnosno tuđih opažanja, stavova, zaključaka i spoznaja. U ovom radu zaključci prethodnih istraživanja pomogli su kako bi se donijeli novi zaključci o transparentnosti za duži vremenski period.

- **Metoda deskripcije**

Metoda deskripcije se uglavnom primjenjuje u početnoj fazi istraživanja, a predstavlja postupak jednostavnog opisivanja činjenica, procesa i predmeta te njihovih empirijskih potvrđivanja odnosa i veza.

- **Metoda komparacije**

Metoda komparacije je postupak uspoređivanja istih srodnih pojava ili utvrđivanja njihove sličnosti u ponašanju i intenzitetu i razlika među njima.

- **Statistička metoda**

Statistička metoda može se nazvati i općom metodom znanstvenih istraživanja u svim znanstvenim područjima jer predstavlja temelj za provođenje statističke analize društvenih i prirodnih pojava. U analizi statističkih nizova koriste se pomoćna sredstva kao što su tablice i grafikoni koji omogućuju otkrivanje karakteristika, strukture, zakonitosti i uzročno-posljedičnih veza pojava koje nas okružuju.[3] Prikupljeni statistički podaci za ovaj diplomski rad obrađeni su i analizirani pomoću popularnog softvera MS Excel i statističkog programa SPSS.

1.4. Struktura diplomskog rada

Diplomski rad podijeljen je u šest cjelina uključujući uvod, teorijsku i empirijsku obradu problematike i zaključak.

[3] Pivac, S. (2010): Statističke metode, Ekonomski fakultet Split, Split, str. 11-36.

U uvodnom dijelu definiran je problem i predmet istraživanja iz kojih proizlaze ciljevi istraživanja koji se žele postići. Zatim su objašnjene postavljene hipoteze te navedene metode koje su se koristile za analizu i obradu podataka u ovom radu. Nakon toga prikazan je kratak pregled strukture diplomskog rada.

Drugi dio definira i opisuje pojam revizije, svrhu revizijske profesije, načela i standarde, proces revizije te ostale karakteristike revizije nužne za razumijevanje ove problematike.

U trećem dijelu opisan je razvoj revizije, revizijsko tržište i regulativni okvir, kako u svijetu, tako i u Republici Hrvatskoj. Također, dan je pregled zakonski obveznih elemenata izvješća o transparentnosti te su objašnjene ostale specifičnosti revizije društava od javnog interesa.

Četvrti dio prikazuje kontrolu kvalitete i sustave nadzora u reviziji, opisuje međunarodne standarde kontrole kvalitete, rad Hrvatske revizorske komore, domenu djelovanja i odgovornosti Odbora za javni nadzor revizije.

Peti dio predstavlja empirijski dio rada u kojem su testirane hipoteze i analizirana transparentnost revizorskih društava u Republici Hrvatskoj. Prikazani su rezultati prijašnjih istraživanja na temu transparentnosti te uspoređeni s novijim rezultatima koji su prikazani kroz tablice i grafikone.

U posljednjem šestom dijelu izneseni su rezultati istraživanja i zaključci koji su proizašli nakon provedene analize transparentnosti.

2. OBILJEŽJA REVIZIJE I REVIZIJSKE PROFESIJE

2.1. Definiranje revizije i svrha revizijske profesije

Informacije nužne za poslovno odlučivanje nastaju u računovodstvu, a najviše takvih informacija nalazi se u financijskim izvještajima. Temeljni financijski izvještaji moraju pružiti istinit i objektivan prikaz financijskog položaja i uspješnosti poslovanja poduzeća. Također, financijski izvještaji su propisana obveza svakog poduzeća i uvjet zakonitog poslovanja. Oblik i sadržaj ovih izvještaja uređen je Zakonom o računovodstvu i Međunarodnim računovodstvenim standardima, s ciljem da informacije u izvještajima korisnicima pruže realnu sliku o poduzeću. Korisnici na temelju tih informacija donose poslovne odluke pa je vrlo važno da imaju povjerenje u iste. Upravo povjerenje u prikazane informacije pruža revizija, odnosno financijski izvještaji koji su revidirani.

Revizija je naknadni pregled poslovanja nekog poduzeća i to je čini izuzetno važnom za korisnike, jer ona pruža vjerodostojnost informacija sadržanih u financijskim izvještajima. Zakon o reviziji[4] u Republici Hrvatskoj definira reviziju 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.

Prema Robertsonu i Devisu[5] revizija je proces kojim se na sustavni način ispituju poslovne aktivnosti i događaji temeljeni na prikupljenim dokazima, njihova međusobna usklađenost te primjena utvrđenih kriterija i njihov odraz na prikazan rezultat.

Revizija je sustavni i planirani proces koji obavljaju nezavisne stručne osobe na način da prikupljaju i procjenjuju dokaze vezane uz izjave o gospodarskim aktivnostima i događajima, radi utvrđivanja stupnja podudarnosti između tih izjava i utvrđenih kriterija, kao i predočavanje tih rezultata zainteresiranim korisnicima kroz pisano izvješće o obavljenoj reviziji u kojem se nalazi revizorovo mišljenje.[6]

---

[4] Narodne novine, (2005, 2008, 2012): Zakon o reviziji, pročišćeni tekst, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 146, 139 i 144., članak 2.
[5] Robertson, J. C., Davis, F.G. (1998): Auditing, Irwin, Homewood, Illinois, str. 4.
[6] Messier, W. F. (2000): Revizija, Priručnik za revizore i studente s rješenjima zadataka, II. dopunjeno izdanje, Faber & Zgombić Plus, Zagreb, str. 8.

Bitno je istaknuti ključne riječi koje najbolje objašnjavaju svaku definiciju revizije, a iz kojih se vidi svrha revizijske profesije: [7]

- **Neovisno prikupljanje i procjenjivanje dokaza –** da bi se svrha i cilj revizije zadovoljili nužno je prikupiti dovoljno vjerodostojnih dokaza. Dokaz je bilo koja informacija za koju revizor misli da je dovoljno dobra da pomoću nje može dokazati usklađenost s utvrđenim kriterijima.

- **Stručna, nezavisna osoba –** revizijska metodologija rada zahtijeva od revizora određene kvalifikacije, a naročito stručnost, i to kod odabira vrste, broja dokaza i donošenja zaključka. Važno je pritom da njegov stav i mišljenje bude nezavisno. Nezavisnost ne može biti apsolutna, a treba biti cilj kojemu se teži te mora dostići određen stupanj.

- **Informacije –** uvijek je riječ o informacijama koje se odnose na poslovanje i položaj poduzeća te na tvrdnje koje se mogu provjeriti, što znači da moraju biti kvantitativnog obilježja.

- **Utvrđeni kriteriji –** kriteriji znače da moraju postojati određeni standardi i načela (računovodstveni, revizijski i ostali), pomoću kojih će revizor procijeniti vjerodostojnost informacija.

- **Izvješćivanje –** rezultat revizije je revizorsko izvješće koje korisnicima predstavlja vjerodostojnu informaciju. Iako se izvješća mogu bitno razlikovati, ona ipak trebaju korisnika informirati o stupnju usklađenosti između kvantitativnih informacija i postavljenih kriterija.

Nakon navedenih definicija i karakteristika revizije potrebno je spomenuti da u praksi susrećemo više vrsta revizije.

Prema objektu ispitivanja reviziju možemo podijeliti na: [8] **reviziju financijskih izvještaja** koja nastoji utvrditi jesu li financijski izvještaji objavljeni u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, **reviziju podudarnosti** koja nastoji utvrditi razinu usklađenosti s

[7] Popović, Ž., Vitezić, N., (2009): Revizija i analiza, instrumenti uspješnog donošenja poslovnih odluka, Udruženje Sveučilišta u Rijeci, Zagreb, str. 13-14.
[8] Vuko, T. (2014): Uloga i značaj revizije, nastavni materijali, Ekonomski fakultet Split, Split str. 6.

određenim pravilima i zakonima, te **reviziju poslovanja** koja se odnosi na ispitivanje aktivnosti poduzeća s ciljem unaprjeđenja njegova poslovanja.

Nadalje, ovisno o tome tko provodi reviziju, u praksi se pojavljuju **eksterna, interna i državna revizija.** Eksterna revizija usmjerena je na izražavanje mišljenja o tome jesu li financijski izvještaji realni i objektivni, a provode je ovlašteni revizori koji nisu zaposlenici poslovnog subjekta čiji se financijski izvještaji revidiraju. Interna revizija utemeljena je unutar poslovnog subjekta, odnosno interni revizori imaju osnovnu zadaću poboljšati kvalitetu poslovanja tog subjekta u kojem su i sami zaposleni. Državnu reviziju provode državni revizori, koji su zaposleni u Državnom uredu za reviziju, a imaju zadatak ispitati trošenje državnih sredstava kako bi zaštitili opće interese.

Treba naglasiti da se poslovi koje obavljaju eksterni, interni i državni revizori međusobno ne isključuju, već se nadopunjavaju ako okolnosti tako dopuštaju. Ipak, prezentirane informacije u daljnjem tekstu uglavnom se odnose na eksternu reviziju financijskih izvještaja u skladu s istraživanom tematikom ovog diplomskog rada.

Revizorska profesija, kao i svaka djelatnost, ima svoju svrhu budući da na tržištu postoji potreba za njom. Revizija nije samo zakonska obveza, već ona pruža mnoge koristi vlasnicima, ulagačima i cjelokupnoj zainteresiranoj javnosti. Budući da vlasnici često nisu u mogućnosti kontrolirati poslovanje vlastitog poduzeća, revizija im je izrazito bitna kako bi nadzirali menadžere i kako bi dobili realnu sliku cjelokupnog poslovanja kroz nezavisno uvjerenje koje pruža revizijska profesija. S druge strane, ulagači imaju koristi od revizije prilikom donošenja poslovnih odluka o investiranju u druga poduzeća, oslanjajući se upravo na neovisnost i stručnost obavljene revizije. Također, ostala javnost na različite načine ima koristi od revizijske profesije, primjerice: banka prilikom odobravanja kredita poduzeću, otkrivanje raznih afera u politici i gospodarstvu koje utječu na opće dobro i slično.

Uloga revizijske profesije je značajna za svako gospodarstvo i državu, budući da uvijek postoji potreba za profesionalnim neovisnim stručnjacima koji će svojom objektivnošću korisnicima pomoći u ostvarenju ciljeva i donošenju boljih odluka..

Uloga revizije[9] je omogućiti revizoru izražavanje mišljenja o tome jesu li financijski izvještaji u svim značajnim odrednicama pripremljeni u skladu s primjenjivim okvirom

[9] Vuko, T. (2014): Uloga i značaj revizije, nastavni materijali, Ekonomski fakultet Split, Split, str. 3.

financijskog izvještavanja. Revizija dodaje vrijednost procesu financijskog izvještavanja tako što utječe na smanjenje informacijskog rizika, tj. rizika donošenja pogrešne odluke na temelju nevjerodostojnih informacija. Uloga revizora je da osmisli i provede adekvatne revizijske postupke koji će mu omogućiti da otkrije značajne nedostatke i nepravilnosti u financijskim izvještajima. Nakon provedenih revizijskih postupaka, revizor je dužan izvijestiti menadžment o eventualnim uočenim nepravilnostima, kako bi se oni korigirali prije objave financijskih izvještaja. Ako se dogodi da menadžment ignorira revizorove sugestije i nalaze, uloga revizora je da u svom izvješću upozori korisnike financijskih izvještaja na uočene nedostatke i na taj način im pomogne u poslovnom odlučivanju.

S obzirom na to da revizijska profesija bitno utječe na mnoge korisnike, jer je odgovorna prema trećim strankama, revizor ne samo da mora imati visoku razinu stručnih znanja iz područja revizije i računovodstva, već mora biti častan, pošten i nepristran.

Svaka profesija nosi određenu odgovornost i zahtjeva profesionalno ponašanje u skladu s pravilima i utvrđenim standardima. Skup standarda profesionalnog ponašanja koji objašnjavaju revizorima što i kako trebaju raditi nalazi se u kodeksu profesionalne etike.

Svako razvijeno društvo pridaje posebno značenje profesionalnom ponašanju pojedinca zbog potrebe za javnim povjerenjem i kvalitetom usluga. Kako bi se postiglo takvo profesionalno ponašanje, razvila su se općeprihvaćena pravila koja proizlaze iz kruga stručnjaka, odnosno profesije na koju se odnose. U revizijskoj profesiji revizor treba obaviti profesionalne usluge s dužnom brigom, sposobnošću i marljivošću, budući da revizorovo mišljenje pomaže utemeljivanju pouzdanosti financijskih izvještaja na kojem mnogobrojni korisnici zasnivaju svoje odluke.

Odbor za međunarodne standarde etike (IESBA) za računovođe izdao je izmijenjen Kodeks etike za profesionalne računovođe koji je u Hrvatskoj na snazi od 1. siječnja 2011. godine. Naime, ovim Kodeksom pojašnjeni su zahtjevi koji se stavljaju pred sve profesionalne računovođe i pooštreni su zahtjevi neovisnosti za sve revizore.

Sadržaj IESBA-ovog Kodeksa etike:[10]

- **Dio A. Opća primjena kodeksa** – u kojem su objašnjena temeljna načela profesionalne etike, načelo poštenja, objektivnosti, povjerljivosti, profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje i profesionalnog ponašanja. Također, kroz konceptualni okvir objašnjeno je kako će profesionalni računovođa uz profesionalnu prosudbu prepoznati prijetnje poštivanja temeljnih načela, ocijeniti važnost prepoznatih prijetnji i poduzeti odgovarajuće mjere zaštite kada je to nužno.

- **Dio B. Profesionalni računovođa u javnoj praksi** - ovaj dio opisuje kako se konceptualni okvir sadržanu dijelu A primjenjuje u određenim situacijama kod profesionalnih računovođa u javnom djelovanju.

- **Dio C. Profesionalni računovođa u poduzećima** - ovaj dio opisuje kako se konceptualni okvir sadržanu dijelu A primjenjuje u određenim situacijama kod profesionalnih računovođa u gospodarstvu.

Problemi revizijske profesije koje donosi suvremeni trend i brzina promjena su brojni, ali u teoriji se većinom ističu četiri najvažnija:[11]

- **neispunjena očekivanja** zbog toga što mnogi korisnici vjeruju da su revizori odgovorni za otkrivanje svih vrsta prijevara i pogrešaka, iako je revizor prema MrevS-ima odgovoran samo za pružanje razumnog uvjerenja,

- **sudski sporovi** protiv revizora kojih je sve više, a revizijska profesija ih pokušava riješiti reformom određenih zakonskih propisa,

- **proširivanje usluga,** budući da se javljaju sve veći zahtjevi za revizore od kojih se često očekuje sprječavanje i otkrivanje prijevara,

- **spajanje revizorskih društava i globalizacija** zahtijevaju praćenje i prilagođavanje revizorske struke suvremenim trendovima u svjetskom gospodarstvu.

[10]Hrvatska revizorska komora (2010): Kodeks etike za profesionalne računovođe, [Internet], raspoloživo na : http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Kodeks-etike/Kodeks-profesinalne-etike-revizora.pdf (26.10.2016)
[11] Vujević, I. (2005): Revizija, Ekonomski fakultet Split, Split, str. 136-137.

2.2. Revizijska načela i standardi

Revizijska načela predstavljaju osnovna pravila ponašanja i smjernice revizorima kako bi obavili reviziju odgovorno i profesionalno. S obzirom na dostignuti stupanj razvoja gospodarstva i razvoja revizije u Hrvatskoj, uobičajeno se spominju sljedeća temeljna revizijska načela: [12]

- **Načelo zakonitosti** je osnovno i jedno od najstarijih načela od kojeg revizija polazi, a sastoji se u ispitivanju usklađenosti stvarnog stanja s postojećim zakonskim propisima.

- **Načelo profesionalne etike** sastoji se u tome da se revizor u svom radu mora pridržavati određenih pravila ponašanja kako bi se zaštitila revizija kao profesija. Ta pravila ponašanja obuhvaćena su kodeksom profesionalne etike. Nacionalni instituti za reviziju nadležni su za nadzor nad primjenom Kodeksa profesionalne etike, odnosno za osiguranje njegovog poštivanja.

- **Načelo nezavisnosti** zahtijeva da revizori moraju biti samostalne i nezavisne osobe. Stoga nije bez razloga da vanjsku reviziju obavljaju revizijske tvrtke čiji djelatnici nisu u nikakvoj poslovnoj vezi s poslovanjem klijenta.

- **Načelo stručnosti i kompetentnosti** zahtijeva da revizor, osim etičkih i moralnih normi koji proizlaze iz Kodeksa profesionalne etike, mora imati i određeno stručno obrazovanje i znanje za obavljanje revizijskog posla. S obzirom da su računovodstvo i revizija usko povezani, računovodstvena znanja su nužna za stručnost i kompetentnost u reviziji.

- **Načelo odgovornosti** sastoji se u obvezi revizora da utvrdi konkretnu odgovornost za nastale eventualne nepravilnosti u poslovanju klijenta. U slučaju prikrivanja stvarnog stanja i donošenja pogrešne ocjene, revizor snosi odgovornost.

- **Načelo dokumentiranosti**, uz načelo zakonitosti, ubraja se u vrlo stara načela revizije. Podloga za reviziju mora biti pouzdana i pregledna, dobro organizirana,

[12] Vujević, I. (2005): Revizija, Ekonomski fakultet Split, Split, str. 98.

sređena i ažurna računovodstvena, statistička i ostala operativna evidencija. Podloga za reviziju su i poslovni procesi koje revizor ispituje direktnim promatranjem.

- **Načelo korektnog izvještavanja** sastoji se u izražavanju revizorova mišljenja koje mora biti korektno i konkretno. Prema Međunarodnom revizijskom standardu 700 navode se bezuvjetno pozitivno mišljenje i uvjetno koje može biti s rezervom, suzdržano i negativno.

Povezanost revizijskih načela sa standardima proizlazi iz toga da su se standardi razvili na temelju postulata i gore objašnjenih revizorskih načela. Standardi su nastali prikupljanjem postojećih iskustava u području revizije te kao takvi sadrže praktične upute za obavljanje revizije. Nemaju snagu zakona, ali se redovito koriste u praksi, jer predstavljaju temeljna pravila i upute za provođenje revizije financijskih izvještaja pomoću kojih se osigurava stručnost, nezavisnost i kompetentnost revizora.

Pravila revidiranja se razlikuju od države do države, ali općenito sva ta pravila se na međunarodnoj razini objavljuju kao Međunarodni revizijski standardi. Objavljeni Međunarodni revizijski standardi predstavljaju smjernice koje revizori primjenjuju u praksi. Također, na temelju njih pojedine zemlje izrađuju nacionalne revizijske standarde.

Najpoznatiji nacionalni revizijski standardi su američki revizijski standardi poznati pod nazivom GAAS – općeprihvaćeni revizijski standardi koje primjenjuju nekotirajuća poduzeća u SAD-u.

Nakon korporativnih skandala u SAD-u 2002. godine donesen je Sarbanes-Oxley zakon, kojim je osnovan **Odbor za nadzor nad računovodstvom javnih poduzeća** (Public Company Oversight Board – PCAOB) koji ima ovlast donošenja revizijskih standarda za kotirajuća poduzeća i ulogu nadzora revizijske profesije. Članove odbora imenuje i razrješava dužnosti Komisija za vrijednosne papire (Security and Exchange Commission – SEC). Ovaj odbor provodi inspekcije registriranih revizorskih poduzeća koja revidiraju poduzeća s burze te provjerava usklađenost njihova poslovanja s pravilima.[13]

[13] Sever Mališ S., Tušek B.,Žager. L., (2012): Revizija – načela, standardi i postupci, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 144-147.

Međunarodne revizijske standarde koje izdaje Međunarodna federacija računovođa (IFAC) primjenjuju revizijska poduzeća u Europskoj uniji. Republika Hrvatska još uvijek nema dovoljno razvijenu revizijsku praksu i nema vlastite nacionalne standarde, stoga su hrvatski revizori dužni primjenjivati Međunarodne revizijske standarde. Međunarodni revizijski standardi (MRevS-ovi) nisu jednom zauvijek dani već se oni usavršavaju i prilagođavaju ovisno promjenama u okruženju i revizijskoj praksi.

2.3. Temeljna polazišta revizije

Provođenje revizije financijskih izvještaja zahtijeva od revizora određivanje vrste i opsega revizijskih aktivnosti, za što je nužno razumijevanje temeljnih polazišta revizije. Temeljna polazišta revizije su značajnost, revizijski rizik i revizijski dokazi.

Značajnost [14] se u reviziji može definirati kao razina propuštenih ili pogrešnih računovodstvenih informacija za koje se može razumno očekivati da oni pojedinačno ili u zbroju mogu utjecati na poslovne odluke i prosudbe korisnika financijskih izvještaja. Ona je jedna od osnovnih alata revizora koji im pomaže pri donošenju mišljenja o tome jesu li financijski izvještaji bez značajnog pogrešnog prikazivanja i stoga revizori pri određivanju osnovice za izračun značajnosti trebaju uvijek voditi računa o interesima korisnika financijskih izvještaja.

Većina financijskih izvještaja sadrži pogrešno prikazane informacije, a revizorov zadatak je otkriti one pogrešne iskaze koji su značajni za korisnika prilikom odlučivanja. Zbog ograničenih financijskih sredstava i ograničenog raspoloživog vremena, revizor se služi vlastitom profesionalnom prosudbom prilikom određivanja značajnosti. Sama riječ procjena upućuje na to da ne postoji jamstvo da će revizor otkriti sve značajne pogreške, već on pruža razumno uvjerenje na temelju svoje procjene. Revizor prilikom procjene značajnosti svakom klijentu pristupa individualno, uzimajući u obzir specifičnosti njegove djelatnosti, a kod svake revizije procjenjuje značajnost u početnoj fazi planiranja revizije, tijekom provođenja revizije i na kraju pri formiranju revizorskog mišljenja. Ako tijekom izvođenja revizije revizor spozna nove značajne informacije ili prikupi nove dokaze, on može promijeniti određenu razinu značajnosti, a sve u cilju obavljanja što kvalitetnije revizije.

[14] Roška, V., Grabić, B. (2015): Kriterij za izračun značajnosti u reviziji financijskih izvještaja, Računovodstvo revizija i financije, broj 10., str. 163.

Kada se općenito govori o značajnosti u reviziji bitno je istaknuti odnos između značajnosti i revizijskog rizika i dokaza. Značajnost i razina revizijskog rizika[15] nalaze se u obrnuto proporcionalnom odnosu, tj. što je veća razina značajnosti, to je niži revizijski rizik, i obrnuto. Revizijski rizik smanjit će se proširivanjem revizijskih postupaka ili postavljanjem zahtjeva menadžmentu da ispravi financijske izvještaje. Tu činjenicu revizor uzima u obzir kada određuje vrste, vremenski raspored i opseg revizijskih postupaka. Također, između značajnosti i opsega revizijskih dokaza postoji obrnuto proporcionalan odnos, što znači ako je revizor odredio nižu razinu prihvatljive pogreške, mora pribaviti više dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza.

Obavljanje bilo kojeg posla podrazumijeva suočavanje s različitim rizicima, pa se tako revizori prilikom obavljanja revizije financijskih izvještaja susreću s poslovnim i revizijskim rizikom. **Revizijski rizik**[16] proizlazi iz mogućnosti da revizor može dati neprimjereno mišljenje o financijskim izvještajima koji su značajno pogrešno prikazani, dok se poslovni rizik odnosi na situacije u kojima se revizor izlaže gubitku spora, negativnog mišljenja javnosti ili drugih događaja vezanih za financijske izvještaje koje revidira. Revizor treba planirati i obavljati reviziju kako bi sveo rizik na prihvatljivo nisku razinu s ciljem postizanja razumnog uvjerenja.

Revizor koristi postupke testiranja kako bi izravno kontrolirao revizijski rizik i nastoji opsežno provesti posao kako bi obavljena revizija bila što učinkovitija uz što manji rizik. Procjena revizijskog rizika na razini financijskih izvještaja i elemenata tih izvještaja obavlja se na način da revizor razmatra međuovisnosti između komponenata revizijskog rizika i tako određuje strategiju obavljanja revizije. Prvu komponentu revizijskog rizika čini **inherentni rizik**[17], odnosno vjerojatnost da u financijskim izvještajima postoje značajne pogreške pod pretpostavkom da ne postoje interne kontrole. Na procjenu inherentnog rizika najčešće utječe menadžment, djelatnost, poslovanje i financijska stabilnost klijenta, a uobičajeno ga je procijeniti iznad 50%, pa sve do 100%. Rizik da sustav internih kontrola ne otkriva pogreške naziva se **kontrolni rizik** i on je druga komponenta revizijskog rizika. Mogućnost pogreške zaposlenika uvijek postoji, a hoće li se ta pogreška otkriti ovisi o djelotvornosti internih

[15] Narodne novine, (2010): Međunarodni revizijski standard 320-Značajnost u reviziji, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 49., str. 113.
[16] Filipović, I. (2009): Revizija, Sinergija nakladništvo d.o.o., Zagreb, str. 73.74.
[17] Vuko, T. (2014): Temeljna polazišta revizije: značajnost i rizik , nastavni materijali, Ekonomski fakultet Split, Split, str. 17-20.

kontrola. Treću komponentu čini **detekcijski rizik,** koji predstavlja onaj rizik kada se revizijskim postupcima ne otkriju pogreške koje mogu biti značajne.

Temeljno polazište revizije čine **revizorski dokazi i dokumentacija,** jer na temelju njih revizor pruža mišljenje u svom izvješću. Revizor nastoji prikupiti dostatne i primjerene dokaze kako bi mogao pružiti razumno uvjerenje. Revizorski dokazi obuhvaćaju sve informacije koje je revizor prikupio iz eksternih, internih i izravnih izvora, od kojih su dokazi iz izravnih izvora najkvalitetniji i najpouzdaniji, jer ih je revizor sam sačinio tijekom ispitivanja.

Pribavljanje dokaza[18] značajan je segment ukupnog revizijskog postupka u okviru kojeg se najčešće spominju inspekcija, promatranje, ispitivanje, izračunavanje te analitički uvid. Važno mjesto u pribavljanju dokaza ima i revizija na temelju uzorka, pod kojom se podrazumijeva provjeravanje i kontrola podataka na manje od 100% stavki o stanju računa ili transakcija te oblikovanje zaključaka o cjelini iz koje je uzet reprezentativni uzorak.

Pribavljeni dokazi, rezultati testiranja i važne informacije prikupljene tijekom revizije čine radnu dokumentaciju revizora. **Radna dokumentacija**[19] sadržava revizorove bilješke o planiranju i izvođenju revizije, o vrsti i opsegu provedenih revizorskih postupaka, o rezultatima takvih postupaka, a može biti zabilježena na papir ili elektronički pohranjena. Svi radni papiri prikupljeni tijekom obavljanja revizijskih postupaka vlasništvo su revizora, povjerljivi su i trebaju se čuvati minimalno deset godina počevši od poslovne godine na koju se revizija odnosi.

2.4. Proces revizije financijskih izvještaja

Revizorovo izvješće rezultat je složenog procesa revizije financijskih izvještaja koji se sastoji od šest faza revizijskih aktivnosti:[20]

1. Predrevizijske aktivnosti,
2. Planiranje revizije,
3. Razmatranje interne kontrole i provođenja testova kontrole,

[18] Carmichael, D. R., Willingham J. J. (2000): Pojmovi i metode revizije, MATE d.o.o., Zagreb, str. 589.
[19] Filipović, I. (2009): Revizija, Sinergija nakladništvo d.o.o., Zagreb, str. 96.
[20] Tipurić, D. (2008): Korporativno upravljanje, Sinergija nakladništvo d.o.o., Zagreb, str. 594.

4. Provođenje dokaznih testova,
5. Dovršavanje revizije,
6. Izdavanje revizorova izvješća.

2.4.1. Predrevizijske radnje

Najznačajnije Predrevizijske radnje su: [21]

1. Prihvaćanje novog ili zadržavanje postojećeg klijenta,
2. Uspostavljanje komunikacije s revizijskim odborom,
3. Priprema pisma o preuzimanju revizije,
4. Razmatranje i procjena rada internog revizora.

Predrevizijske radnje treba razlikovati ovisno o tome provodi li se revizija za postojećeg klijenta ili novog. Obavljanje revizije za postojećeg klijenta olakšano je činjenicom da revizor raspolaže s više informacija o poslovanju klijenta i njegovom menadžmentu, što mu pomaže pri odlučivanju o zadržavanju postojećeg klijenta. Prilikom donošenja odluke o prihvaćanju novog klijenta, revizor ipak mora obaviti složenije aktivnosti i prikupiti što više informacija o ugledu klijenta i menadžmenta. Neovisno radi li se o novom ili postojećem klijentu, revizor mora preispitati vlastite sposobnosti pružanja traženih usluga, analizirajući raspoloživost osoblja i vremena. Revizorsko društvo prilikom donošenja odluke vezane za prihvaćanje klijenta mora postupiti u skladu sa zakonskom i profesionalnom regulativom, a za to je nužna dubinska analiza klijenta prije stupanja u poslovni odnos.

U ovoj fazi[22] definiraju se uvjeti revizije, čije je definiranje znatno lakše kada se radi o revidiranju malog poslovnog subjekta, jer tada revizor najčešće s menadžmentom dogovara vrstu i opseg revizijskih aktivnosti. Kod velikih poslovnih subjekata revizor uspostavlja komunikaciju s revizijskim odborom, priprema pismo o preuzimanju obveze revizije te razmatra i procjenjuje rad internog revizora. Pismo sadrži obveze obiju stranaka, a potvrđuje se potpisom revizora i klijenta. Nakon potpisivanja pisma obiju strana, revizor procjenjuje rad internog revizora te određuje koliko će se koristiti njime.

[21] Filipović, I. (2009): Revizija, Sinergija nakladništvo d.o.o., Zagreb, str. 103.
[22] Filipović, I. (2009): Revizija, Sinergija nakladništvo d.o.o., Zagreb, str. 102-204.

2.4.2. Planiranje revizije

Planiranje je važan dio obavljanja svakog posla, pa je tako i revizija proces koji se sastoji od dobro isplaniranih postupaka. Planiranje se odvija tijekom cijelog procesa revizije, kako bi se revizija provela uz prihvatljive troškove na kvalitetan i efikasan način.

Revizor prilikom planiranja treba u revizijsku dokumentaciju uključiti:[23]

- **Opću strategiju revizije** u okviru koje određuje djelokrug, vremenski raspored i ciljeve svojih angažmana. Nakon što revizor odredi što želi ostvariti, određuje količinu, raspored i vrijeme korištenja resursa koje će koristiti, kao i način upravljanja i nadzor nad tim resursima.

- **Plan revizije** je detaljniji od opće strategije revizije u tome što on uključuje vrste, vremenski raspored i obujam revizijskih postupaka koje trebaju obaviti članovi angažiranog tima. Plan revizije se provodi kroz program revizije, koji sadrži sve postupke koje revizor namjerava izvršiti. Prije provođenja samih postupaka, nužno je revizorovo stjecanje razumijevanja poslovnog subjekta i njegovog okruženja.

- **Svaku važnu promjenu** izvršenu tijekom revizijskog angažmana u općoj strategiji ili planu revizije i razloge takve promjene.

2.4.3. Razmatranje interne kontrole i provođenje testova kontrole

Sustav internih kontrola ovisi o veličini poduzeća, raspoloživim resursima i sposobnostima menadžera pa je različit u svakom poduzeću. Dobro utemeljen i učinkovit sustav internih kontrola može uvelike olakšati posao revizora, na način da skrati vrijeme obavljanja revizije i osigura kvalitetnije rezultate.

Sustav internih kontrola je skup načela, metoda i postupaka koje uspostavlja menadžment kako bi se zadovoljili sljedeći ciljevi:[24]

- provođenje poslovne politike koju je usvojio menadžment,

- zaštita imovine poduzeća,

[23] Vuko, T. (2014): Proces revizije financijskih izvještaja-planiranje i procjena sustava internih kontrola, nastavni materijal, Ekonomski fakultet Split, Split, str. 5-7.
[24] Filipović, I. (2009): Revizija, Sinergija nakladništvo d.o.o., Zagreb, str. 109-120.

- preventivno djelovanje i naknadno otkrivanje prijevara i pogrešaka,
- osiguravanje točnosti, valjanosti i sveobuhvatnosti računovodstvenih evidencija,
- omogućavanje pravodobne pripreme vjerodostojnih financijskih informacija.

Nakon revizorovog upoznavanja i razmatranja sustava internih kontrola, revizor procjenjuje kontrolni rizik, tj. mjeru u kojoj će se osloniti na sustav internih kontrola. Postojanje internih kontrola utječe na razinu ukupnog rizika revizije, tj. što je sustav internih kontrola učinkovitiji, više se smanjuje ukupni rizik. Revizor oblikuje i provodi testove kontrole kako bi što bolje ocijenio učinkovitost internih kontrola i odredio strategiju nepouzdanja ili pouzdanja u interne kontrole klijenta.

Nakon pregleda prikupljene dokumentacije o internim kontrolama revizijska strategija se određuje za svaku značajniju komponentu financijskih izvještaja. Postoje dva različita pristupa prikazana u tablici broj 1. Revizor procjenjuje znanja i informacije koje je prikupio o svakoj komponenti interne kontrole. Primjerice, ako revizor prosudi da posjeduje opsežna znanja o nekoj komponenti interne kontrole, izabrat će strategiju pouzdavanja, a ukoliko je procjena suprotna, izabrat će strategiju nepouzdavanja u interne kontrole.

Tablica 1: Revizijske strategije pri razmatranju sustava internih kontrola

Strategija nepouzdavanja u interne kontrole ili strategija dokaznih postupaka	Strategija pouzdavanja u interne kontrole ili strategija niže procjene CR-a
Revizor procjenjuje da interne kontrole nisu djelotvorne ili da ne postoje	Dostatnim upoznavanjem internih kontrola stvara preduvjet za procjena kontrolnog rizika na razinu ispod najviše
Kontrolni rizik postavlja na maksimalnu razinu i dokumentira procjenu CR-a	Detaljnije upoznavanje s internom kontrolom i širi opseg testova kontrole
Izravno revidira povezane račune financijskih izvještaja, tj. provodi više dokaznih testova	Ako prethodna procjena CR-a podržava konačnu manji je opseg dokaznih testova u završnoj fazi, a ako ne podržava opseg je veći

Izvor: Vuko, T. (2014): Proces revizije financijskih izvještaja-planiranje i procjena sustava internih kontrola, nastavni materijal, Ekonomski fakultet Split, Split, str. 26.

2.4.4. Provođenje dokaznih testova

Već je navedeno da je pribavljanje revizijskih dokaza značajan segment revizijskog procesa, jer se revizorovo mišljenje temelji na dokazima. Kako bi se prikupili revizijski dokazi,

provode se dokazni testovi, koji uključuju ispitivanje realnosti i objektivnosti pojedinih računa i poslovnih događaja radi otkrivanja značajnih pogrešaka.

Uobičajeno se ističu tri temeljne vrste dokaznih testova[25]:

- **Neovisni testovi poslovnih događaja –** podrazumijevaju neposredno testiranje pojedinačnih poslovnih događaja koji utječu na salda na računima glavne knjige, a imaju za cilj utvrditi ostvaruju li se specifični revizijski ciljevi transakcije. Sastoje se od različitih postupaka: kontrola dokumentacije, fizička provjera postojanja imovine, provjera razgraničenja, provjera klasifikacija i slično. Ubrajaju se u testove detalja, a najčešće se koriste za provjeru dugotrajne imovine i kod ispitivanja jesu li poslovni događaji uistinu nastali kada su i proknjiženi.

- **Testovi salda –** odnose se isključivo na utvrđivanje istinitosti konačnog stanja iskazanog u bilanci ili računu dobiti i gubitka. Također, ubrajaju se u testove detalja koji se provode sa stručnom revizorovom prosudbom, a najčešće se uz pomoć konfirmacija i provjere dokumentacije utvrđuje istinitost konačnog stanja zaliha, dobavljača ili kupaca. Specifičnost testova salda je činjenica da je njihovo provođenje skupo i zahtijeva dosta vremena, jer se često moraju oblikovati za konkretnu situaciju i nerijetko zahtijevaju velik uzorak.

- **Analitički postupci –** potrebno je koristiti tijekom cijelog procesa revizije, a u kontekstu prikupljanja dokaza služe kao potpora revizorovu mišljenju o realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja. Analitički postupci kao revizijski dokazni testovi najčešće uključuju: usporedbu očekivanih rezultata s ostvarenim, detaljno raščlanjivanje pojedine pozicije financijskih izvještaja kako bi se identificirali neočekivani rezultati, usporedba postojećih rezultata s rezultatima prethodnih razdoblja, te izračunavanje različitih pokazatelja poslovanja. Provođenje ovih testova ima niz prednosti, a neke od njih su: to što ne zahtijevaju puno vremena za provođenje, izazivaju najniže troškove te ukazuju na potencijalne pogreške kako bi se smanjili testovi salda.

[25] Tušek B., Žager L., (2007): Revizija, drugo izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 206-208.

2.4.5. Dovršavanje revizije

Nakon provođenja dokaznih testova revizor procjenjuje je li prikupljeno dovoljno dokaza i određuje koliko je važan svaki dokaz. Prije nego revizor donese zaključak o financijskim izvještajima, revizor u ovoj fazi provodi nekoliko dodatnih revizijskih postupaka koji se najčešće odnose na procjenjivanje mogućnosti da se određene potencijalne obveze ostvare i razmatranje događaja nakon datuma bilance.

Dodatni revizijski postupci u fazi dovršavanja revizije imaju nekoliko važnih zajedničkih obilježja:[26]

- razmatraju se na razini cjeline financijskih izvještaja,
- provode se nakon datuma bilance,
- uključuju veći stupanj subjektivne procjene revizora i
- obično ih provode voditelji revizorskog tima koji imaju intenzivniju suradnju s upravom i potrebno iskustvo u svezi s poslovanjem klijenta.

Kod utvrđivanja nastanka potencijalnih obveza najčešće se ispituju ishodi sudskih sporova te postojećih i prijetećih sudskih tužbi. Događaji nakon datuma bilance nazivaju se i naknadni događaji koje revizor ispituje od datuma bilance do datuma revizorskog izvješća. Primjerice, ako revizor utvrdi da je dužnik klijenta značajnijeg salda dugovanja na datum bilance proglasio stečaj, nakon datuma bilance zbog pogoršanja financijske situacije koje je nastupilo prije ili na sam datum bilance, potrebno je zahtijevati korekciju stanja potraživanja i priznavanje prihoda. S druge strane, ako je stečaj proglašen primjerice zbog požara koji se dogodio nakon datuma bilance, to se mora evidentirati u bilješkama.

2.4.6. Izdavanje revizorova izvješća

Završna faza revizijskog procesa je izdavanje revizijskog izvješća. Revizijsko izvješće sadrži zaključke i rezultate provedene revizije, pruža realniju i objektivniju sliku financijskih izvještaja, jer sadrži neovisno mišljenje revizora te je kao takvo iznimno važno svim zainteresiranim korisnicima.

---

[26] Sever Mališ S., Tušek B.,Žager. L., (2012): Revizija – načela, standardi i postupci, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 281

Revizorski izvještaj[27] je glavni učinak revizije koji pruža korisnicima financijskih izvještaja revizorski nalaz. Ovaj izvještaj predstavlja završne postupke prikupljanja i procjene dovoljnog broja primjerenih dokaza kako bi se utvrdila objektivnost i realnost prikazanih izjava uprave u financijskim izvještajima.

Međunarodni revizijski standardi pružaju upute o izvješćivanju pomoću kojih revizor zna u kojim okolnostima će izraziti pozitivno, a u kojim modificirano revizijsko mišljenje. **Pozitivno revizijsko izvješće**[28] je najuobičajenija vrsta revizorskog izvješća kojim se iskazuje da su financijski izvještaji nekog društva sastavljeni u skladu s računovodstvenim načelima, Međunarodnim revizijskim standardima, zakonskim propisima i revizijskim standardima. Pozitivno mišljenje revizor može dati samo ako je obavljao reviziju po zakonu, odnosno u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima.

Ako revizor nakon provedene revizije zaključi da ne može izraziti pozitivno mišljenje, u revizijskom izvješću izrazit će jedno od modificiranih mišljenja. Revizor pruža **mišljenje s rezervom** kada nakon uspješno provedene revizije zaključi da su financijski izvještaji realni i objektivni uz određena značajna, ali ne i prožimajuća odstupanja. Nadalje, **suzdržanost od mišljenja** revizor izražava kada ne može pružiti mišljenje o financijskim izvještajima, jer nije prikupio dovoljno potrebnih dokaza i ako smatra da su moguća neotkrivena odstupanja značajna i prožimajuća. Najnepoželjniji oblik mišljenja je svakako **negativno mišljenje** koje će revizor pružiti kada uspješno obavi reviziju, prikupi potrebne dokaze i nakon toga utvrdi da financijski izvještaji nisu realni i objektivni, jer su utvrđena odstupanja za njih značajna i prožimajuća.

[27] Sefić, N. (2003): Osnove revizije, Adamić, Rijeka, str. 61.
[28] Filipović, I. (2009): Revizija, Sinergija nakladništvo d.o.o., Zagreb, str. 143

3. POVIJESNI RAZVOJ I REGULATIVNI OKVIR REVIZIJSKE PROFESIJE

3.1. Povijesni razvoj revizije i obilježja revizijskih tržišta

Potražnja za revizijom proizlazi iz ljudske i društvene potrebe za povjerenjem u prikazano, za otkrivanjem nepravilnosti i potrebe za ostvarenjem postavljenih ciljeva, stoga ne čudi kako se revizija pojavila još u najstarijim civilizacijama Dalekog istoka. Najstarije sačuvane računovodstvene i revizijske zabilješke[29] su one iz državne blagajne Engleske i Škotske koje datiraju iz 1130. godine. Također, postoje zabilješke vezane za reviziju u Italiji i Francuskoj iz 13. st., a može se reći da razvoj eksterne revizije započinje početkom 15. stoljeća u Italiji te se vezuje za Hrvata Bena Kotruljevića i Talijana Luku Paciolija.

Iako su počeci stari, razvoj moderne revizije bio je najbrži tijekom prošlog stoljeća kada se oblikuju dionička društva. Razdvajanjem vlasničke od upravljačke funkcije pojavila se potreba za angažiranjem revizora koji su bili zaduženi za otkrivanje prijevara i zaštitu imovine. Dioničari su željeli zaštiti vlastite uloge, znati da postoji kontrola i nadzor nad menadžerima i tako se posao revizora proširio na provjeru informacija prikazanih u financijskim izvještajima poduzeća.

Prva profesionalna organizacija revizora je udruženje knjigovođa osnovano 1581. godine u Veneciji, dok se ubrzani razvoj revizije događa tek 1853. u Engleskoj. U Engleskoj je osnovan ugledni revizorski institut – The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, a također se uvodi zvanje ovlašteni računovođa, a pedesetak godina kasnije uvedena je i uloga revizora. Ondašnja uloga revizora aktualna je i danas, jer je prema njoj revizor neovisna osoba koja štiti interese vlasnika kapitala te ima funkciju potvrditi jesu li informacije prezentirane od strane menadžmenta istinite i valjane. Razvoj revizije u SAD-u je bio pod velikim utjecajem Engleske, pa je 1887. godine osnovan Američki institut ovlaštenih javnih računovođa koji je danas najpoznatiji na svijetu. [30]

[29] Popović, Ž., Vitezić, N. (2009): Revizija i analiza, instrumenti uspješnog donošenja poslovnih odluka, Udruženje Sveučilišta u Rijeci, Zagreb, str. 15.
[30] Sever Mališ S., Tušek B.,Žager. L., (2012): Revizija – načela, standardi i postupci, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 58.

Činjenica je da se u zemljama s razvijenim tržišnim gospodarstvom više razvijala i revizijska profesija, pa su tako slabije razvijene zemlje kasnije stvarale vlastitu revizijsku praksu po uzoru na države kao što su SAD, Velika Britanija, Kanada, Italija, Njemačka i Francuska.

Ozbiljniji razvoj revizije na našim prostorima počinje 1935. godine kada je u sklopu Trgovinsko-industrijske komore u Zagrebu osnovan Revizorski ured. Osnivanjem Revizorskog ureda definirani su uvjeti koje kandidati moraju zadovoljavati ukoliko žele biti revizori, te se počelo voditi računa o razvoju revizijske prakse. Nažalost, daljnji razvoj revizije nadilazi na velike probleme kada je već 1939. ukinut Revizorski ured u Zagrebu, a uz to, tijek i posljedice II. svjetskog rata zaustavile su svaki razvoj revizije na našim prostorima. Razvojem suvremenog tržišnog gospodarstva revizijska djelatnost je sve više dobila na važnosti, pa su tako Hrvatskoj bile nužne promjene kako bi se nanovo pokrenuo razvoj revizije. Naime, tek 90-tih godina sankcioniran je problem razvoja revizije, kada je donesen Zakon o računovodstvu i Zakon o reviziji.[31]

Procesom privatizacije počela se uređivati zakonska regulativa revizije u Hrvatskoj. Velike promjene dogodile su se kada je 2005. uređen i izmijenjen Zakon o reviziji iz 1993., te kada je 2006. godine osnovana Hrvatska revizorska komora. Ulaskom Republike Hrvatske u Europsku uniju 1. srpnja 2013. godine još više se počela prihvaćati europska revizijska regulativa i praksa. Bitno je naglasiti da revizija u Hrvatskoj još uvijek nije dovoljno razvijena. Naime, potrebno je promijeniti percepciju o pravoj svrsi revizije. Mnogi naši gospodarstvenici reviziju promatraju kao trošak i žele samo zadovoljiti zakonsku formu, a reviziju je potrebno promatrati kao pomoć za učinkovitije poslovanje. U budućnosti se očekuje veći razvoj u revizijskoj profesiji na hrvatskom tržištu, jer prostora za napredak ima dosta.

Kako se razvijala revizijska profesija tijekom povijesti, mijenjala su se i obilježja revizijskih tržišta. Glavno obilježje današnjih revizijskih tržišta u cijelom svijetu je postojanje oligopola koji imaju četiri najveće međunarodne kompanije koje nude usluge revizije. Riječ je o 'Velikoj četvorci' koju predstavljaju ugledne tvrtke Deloitte, Pricewaterhouse, Ernst & Young i KPMG.

[31] Tušek B., Žager L., (2007): Revizija, drugo izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 58-62.

Grupa najvećih revizijskih kompanija nekad je bila poznata kao 'Velika osmorica', pa 'Velika šestorka', a nakon spajanja i preuzimanja kao 'Velika petorka'. Današnji naziv 'Velika četvorka' poznat je već 14 godina od kada je velika revizorska kompanija Arthur Andersen doživjela skandaloznu propast, koja će u nastavku rada biti detaljnije objašnjena.

'Velika četvorka' revidira reviziju čak 99 kompanija čije su dionice uvrštene u jedan od najpoznatijih burzovnih indeksa na svijetu, indeks FTSE100. Te četiri kompanije zapošljavaju 750.000 ljudi diljem svijeta, a godišnji prihod im je 119 milijardi dolara. Deloitte i KPMG imaju sjedište u Europi, a PWC i Ernst & Young u SAD-u. Nijedna kompanija nije samostalna, nego je riječ o mreži profesionalnih usluga, svaka u svom vlasništvu i sa samostalnim upravljanjem koje na temelju ugovora s drugim članicama dijele zajedničko ime, brend i standarde kvalitete.[32]

3.2. Regulativni okvir revizijske profesije u svijetu

Na početku prošlog stoljeća revizija zakonski nije bila obvezna, već su je pojedina poduzeća dobrovoljno provodila kako bi zaštitili vlastite interese. Poslovanje društva od javnog interesa zahtijeva postojanje određene regulacije, s obzirom da je potrebno zaštiti interese poduzeća, isto tako potrebno je zaštiti interese društva. Društveni interes stvara potrebu za mišljenjem treće neovisne strane jer vlasnici i ostali korisnici nisu u mogućnosti sami kontrolirati menadžere, a ta potreba naziva se potreba za obveznom revizijom.

Poznati skandali na revizijskom tržištu bitno su utjecali na današnji regulativni okvir revizijske profesije u cijelom svijetu. Skandali su uvelike narušili povjerenje korisnika u revizore, a time i svrhu postojanja revizije. Jedan od najpoznatijih skandala veže se za dva imena, **'Enron i Andersen'**, naime ta afera istaknula je brojne nedostatke računovodstva i revizije i potakla važne promjene u vezi regulacije revizije.

Priča o Enronu i Andersenu prepričavana je u brojnim literaturama, jer je uvijek važno istaknuti njeno značenje za razvoj revizije. Naime, Enron [33] je bio sedmo najveće poduzeće u SAD-u po prihodima te često reklamiran kao inovativni prodavač prirodnog plina i električne energije, sve do 2001. godine kada su isplivale sve manipulacije i kršenja općeprihvaćenih

[32] Bašić, T. (2014): Svijetom drmaju Velika trojka i Velika četvorka, [Internet], raspoloživo na: http://lider.media/aktualno/tvrtke-i-trzista/poslovna-scena/n-svijetom-drmaju-velika-trojka-i-velika-cetvorka/ (17.07.2016.)
[33] Soltani B. (2009): Revizija, međunarodni pristup, Mate d.o.o. Zagreb, str. 556-560.

računovodstvenih načela, dok je revizorska tvrtka Anderson bila peta po veličini revizorska tvrtka na svijetu sa 85.000 zaposlenika. Propast Enrona doveo je do detaljnog ispitivanja revizorskih društava koje istovremeno pružaju usluge revidiranja i savjetovanja. Arthur Andersen djelovao je kao Enronov eksterni i interni revizor i pružao mu je ostale savjetodavne usluge, čime je narušeno temeljno načelo neovisnosti u reviziji. Tijekom 2001. Andersen je ostvario 9 milijardi dolara te je imao ugled zbog nadprosječnog revizijskog poštenja i stručnosti. Revidirajući Enrona, tvrtka Andersen je dala neopravdano pozitivno mišljenje, također je tvrdila da su uredno pregledane sve transakcije s povezanim strankama, proglasila beznačajnim ono što je bilo značajno, te naposljetku uništila revizorsku dokumentaciju kako bi prekrila dokaze o nepoštivanju zakona i kršenju brojnih važnih pravila revizorske struke. Do kraja 2002. kompaniji Andersen zabranjeno je pružanje usluga revizije u SAD-u, prodala je svoje poslovanje konkurenciji te smanjila radnu snagu na manje od 3000 radnika.

Osim Enrona, jedan od najvećih stečaja povijesti SAD-a doživio je **WorldCom**, veliko poduzeće za međugradsku telekomunikaciju. WorldCom[34] je poduzeće koje je putem spajanja i pripajanja raslo jako brzo i tako postalo jedna od najvećih zvijezda tržišta dionica 90-tih godina 20. stoljeća. Najveća zvijezda tržišta dionica postala je najveći slučaj računovodstvene prijevare procijenjene na čak 11 milijardi dolara do ožujka 2004. godine. Već ranije spomenuto revizorsko društvo Arthur Andersen bio je tadašnji eksterni revizor WorldComa te nije otkrio prijevare i računovodstvene nepravilnosti u njegovom poslovanju. Naime, WorldCom nije knjižio troškove kad su nastali, nego ih je sakrio gurajući ih u budućnost i na taj način prikrivao veliki gubitak. Novi revizor WorldComa postala je revizorska tvrtka KMPG, koja je otkrila sve nepravilnosti, posljedično tome tvrtka je doživjela propast, investitori su izgubili više od 180 milijardi dolara i 20.000 zaposlenika je izgubilo posao.

Poznati skandal na revizijskom tržištu veže se za poduzeće **Parmalat**. Naime, Parmalat[35] je bio jedno od najvećih poduzeća u Italiji i div na svjetskom tržištu mliječnih i prehrambenih proizvoda sve do 2003. godine. Ovaj skandal obilježila je zabrinjavajuća činjenica da mnoge ugledne revizorske tvrtke nisu uspjele otkriti prijevarne radnje. U poslovanju Parmalata otkrivena su značajna pogrešna prikazivanja u poslovnim knjigama na način da je poduzeće precjenjivalo imovinu i podcjenjivalo obveze. Sve je izašlo na vidjelo 2003. godine kad je

[34] Soltani B. (2009): Revizija, međunarodni pristup, Mate d.o.o. Zagreb, str. 555-560.
[35] Soltani B. (2009): Revizija, međunarodni pristup, Mate d.o.o. Zagreb, str. 560-575.

Parmalat imao poteškoća s plaćanjem obveznica pa je to pokrenulo daljnje istrage njegovog poslovanja. Slučaj Parmalat uvelike je narušio povjerenje korisnika u revizorski posao jer su se utvrđene nepravilnosti mogle ranije otkriti i spriječiti, a tek je revizorsko društvo PWC otkrilo javnosti nemarnost direktora, uzimanje mita od dobavljača, fiktivne prihode, prepravljanje poslovnih knjiga, prebacivanju duga na povezana društva i ostalo.

Uz brojne skandale, nedostatak društvene prihvaćenosti uloge revizora doveo je do gubitka povjerenja javnosti u revizore i stvaranja potrebe za novim pravilima. Početkom 21. stoljeća američki kongres usvojio **Zakon Sarbanes-Oxley** koji je uvelike pomogao razvoju i oporavku revizijske profesije. SOX zakon je kreirao Odbor za nadzor javnih poduzeća (PCAOB) s ciljem povećanja povjerenja investitora i društva u revizore. Također, SOX zakon je ukinuo samoregulaciju profesije oduzimanjem autoriteta računovodstvenoj profesiji da postavlja standarde. Uvođenjem ovog zakona postavljanje standarda i nadzor nad njihovom primjenom postala je uloga Odbora za nadzor javnih poduzeća. Upravo su korporativne prijevare potaknule velike pozitivne promjene u SAD-u, ali i u cijelom svijetu na području regulacije revizijske profesije.

Revizijsku profesiju u Europskoj uniji reguliraju dva glavna instrumenta: direktive koje su moraju uključiti u zakone svake pojedine članice EU i usvojeni propisi. Nakon burnih skandala na revizijskom tržištu Europska unija je 2006. godine donijela novu Osmu direktivu (**Direktiva 2006/46/EC**) kako bi se unaprijedio javni nadzor nad revizijskom strukom, povećala kvaliteta revizije, te kako bi se zaštitili interesi korisnika revizijskih usluga. Ova Direktiva ima za cilj ojačati neovisnost revizora, ojačati komunikaciju neovisnog revizora i revizijskog odbora te osigurati njihovu integriranost u sustav korporativnog upravljanja. Također, direktiva propisuje program edukacije i usavršavanja revizora kako bi se podigla kvaliteta revizije i stvara preduvjete za internacionalizaciju revizijskih usluga.[36]

Globalizacija financijskih tržišta i proces harmonizacije računovodstvene i revizijske profesije doveli su osnivanja **Međunarodnog udruženja računovođa – IFAC** koji obuhvaća 124 države diljem svijeta. Globalno harmoniziran sustav revizijske profesije čine Međunarodni

[36] Sever Mališ S., Tušek B.,Žager. L., (2012): Revizija – načela, standardi i postupci, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 125-127.

revizijski standardi, Kodeks profesionalne etike, Međunarodni edukacijski standardi i Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor. [37]

3.3. Regulativni okvir revizijske profesije u Republici Hrvatskoj

Regulativni okvir revizijske profesije u Republici Hrvatskoj najvećim se dijelom temelji na novoj 8. Direktivi Europske unije. Kako bi provođenje revizije u praksi uspješno funkcioniralo, regulirano je različitim pravilima i zakonima. Republika Hrvatska postala je 2013. godine članica Europske unije i svoju zakonsku regulativu uvijek mora usklađivati s direktivama i propisima unije. Revizija financijskih izvještaja u Hrvatskoj regulirana je Zakonom o računovodstvu i Zakonom o reviziji.

Novi zakon o računovodstvu stupio je na snagu od 1. siječnja 2016. godine i donio mnogo novina, kako u računovodstvenoj profesiji, tako i u revizijskoj profesiji, pa su neke od njih objašnjene u ovom radu. Između ostalog, nastale su promjene u određivanju obveznika revizije. Kao i do sada obveznici revizije su svi srednji i veliki poduzetnici, ali promijenili su se kriteriji za razvrstavanje poduzetnika. Kriteriji za određivanje obveznika revizije su sljedeći: [38]

- Obvezi revizije godišnjih financijskih izvještaja podliježu godišnji odvojeni i konsolidirani financijski izvještaji subjekata od javnog interesa te velikih i srednjih poduzetnika koji nisu subjekti od javnog interesa,
- obvezi revizije konsolidiranih financijskih izvještaja podliježu i poduzetnici koji su matična društva velikih i srednjih grupa ako nisu obveznici revizije sukladno prvoj točki,
- ako nisu obveznici revizije sukladno prve dvi točke, obvezi revizije podliježi i odvojeni i konsolidirani godišnji financijski izvještaji dioničkih društava te komanditnih društava i društava s ograničenom odgovornošću čiji odvojeni, odnosno konsolidirani podaci u godini koja prethodi reviziji prelaze pokazatelje u dva od sljedeća tri uvjeta: ukupna aktiva 15.000.000,00 kn, prihod 30.000.000,00 kn, prosječan broj radnika tijekom godine 25,

[37] Čular. M (2014): Međunarodne usluge revizije i izražavanja uvjerenja, nastavni materijali, Ekonomski fakultet Split, Split, str. 3.
[38] Narodne novine (2015): Zakon o računovodstvu, pročišćeni tekst, Narodne Novine d.d., Zagreb, broj 78, 134. članak 20.

- ako nisu obveznici revizije sukladno prve tri točke, obvezi revizije godišnjih financijskih izvještaja podliježu godišnji odvojeni i konsolidirani financijski izvještaji poduzetnika koji su podnijeli zahtjev za uvrštavanjem svojih vrijednosnica na burzu,
- Reviziji podliježu i godišnji financijski izvještaji poduzetnika koji su sudjelovali u poslovnim spajanjima, odnosno podjelama kao preuzimatelji ili novoosnovana društva, ako obvezi revizije ne podliježu prema prethodnim točkama.

Tablica 2: Sažeti prikaz obveznika revizije financijskih izvještaja

OBVEZNICI REVIZIJE
Subjekti od javnog interesa
Veliki poduzetnici
Srednji poduzetnici
Matična društva velikih i srednjih grupa
Poduzetnici koju su podnijeli zahtjev za uvrštavanje vrijednosnih papira na uređeno tržište
Dionička društva
Društva stjecatelji u spajanjima
Društva preuzimatelji u podjelama
Novoosnovana društva
Društva s ograničenom odgovornošću i komanditna društva ako prelaze dva od tri uvjeta (aktiva 15 milijuna kn, prihodi 30 milijuna kn i prosječan broj radnika 25)

Izvor: Guzić Š. (2016): Izbor revizora za 2016. godinu u skladu s novim propisima, Računovodstvo, revizija i financije 9/16, str. 167

Uprava društva zadužena je za izbor revizora koji ispunjava sve propisane uvjete za obavljanje revizije. Reviziju u Hrvatskoj mogu obavljati revizorska društva u kojima najmanje 75% glasačkih prava imaju revizorska društva, odnosno ovlašteni revizori, koji ispunjavaju propisane uvjete ili revizorska društva, odnosno revizori, ovlašteni u jednoj od članica EU, također, samostalni revizori koji su ovlašteni revizori, revizori iz trećih zemalja kada osnuju podružnice revizorskih društava u skladu s ZTD-om i prema načelu uzajamnosti s tim zemljama u kojima to revizorsko društvo ima sjedište. Dozvolu za obavljanje revizije

izdaje Hrvatska revizorska komora. Revizora, odnosno revizorsko društvo, bira i imenuje skupština najkasnije do kraja rujna za tekuću godinu. [39]

Regulativa u revizijskoj profesiji uvijek posebno ističe neovisnost, jer izbor revizora ne smije biti ničim uvjetovan. Revizor ne smije obavljati zakonsku reviziju kod klijenta kod kojeg obavlja dodatne usluge, a to su: [40] usluge s područja financija i računovodstva, poreznog i ostalog poslovnog savjetovanja, procjenjivanje vrijednosti poduzeća, imovine i obveza, sudska vještačenja, izrada i ocjena investicijskih projekata.

Zakonom[41] je određeno da ovlašteni revizor ne smije obavljati reviziju društva: u kojem je vlasnik udjela ili dionica, u kojem je sudjelovao u vođenju poslovnih knjiga ili izradi financijskih izvještaja za godinu na koju se revizija odnosi, u kojem je on, njegov bračni drug ili krvni srodnik u prvoj liniji do drugog stupnja član nadzornog odbora, član uprave ili prokurist, opunomoćenik ili zaposlenik, te ako postoje druge okolnosti koje dovode u sumnju njegovu neovisnost i objektivnost.

3.3.1. Izvješće o transparentnosti

Iskrenost je vrlo bitna u raznim segmentima života, jer na temelju nje ljudi stvaraju povjerenje i donose odluke o ulaganju, a to se poistovjećuje s transparentnošću koja je u svjetskom gospodarstvu sve više dobila na važnosti. Naime, povećanje broja velikih korporacija, korporativno upravljanje i uvijek prisutni subjekti od javnog interesa na tržištu uvijek stvaraju potrebu za povećanjem transparentnosti kako bi se zaštitili interesi javnosti. Revizorskim društvima povjerena je obveza revidiranja subjekta od javnog interesa kako bi se povećalo povjerenje javnosti u prezentiranje informacije u financijskim izvješćima. Bitno je razumjeti da kvalitetna revizija uvelike doprinosi funkcioniranju cjelokupnog tržišta, budući da učinkovito i transparentno poslovanje doprinosi cijelom društvu. Izvješće o transparentnosti revizorskog društva je upravo dokument koji može povećati povjerenje korisnika u prezentirane informacije i dovest do boljih poslovnih odluka.

---

[39] Guzić Š. (2016): Izbor revizora za 2016. godinu u skladu s novim propisima, Računovodstvo, revizija i financije 9/16, str. 169.

[40] Čular. M (2014): Regulativni okvir revizijske profesije u RH, nastavni materijali, Ekonomski fakultet Split, Split, str. 5.

[41] Narodne novine, (2005, 2008, 2012): Zakon o reviziji, pročišćeni tekst, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 146, 139 i 144., članak 21.

Prema Zakonu o reviziji u Republici Hrvatskoj, revizorska društva koja revidiraju barem jedan subjekt od javnog interesa moraju objaviti godišnje izvješće o transparentnosti najkasnije tri mjeseca od kraja poslovne godine na svojim internetskim stranicama ili na stranicama Hrvatske revizorske komore. Europska unija u svojim uredbama nalaže da objavljena izvješća o transparentnosti na web-mjestu trebaju ostati najmanje pet godina, što našim Zakonom o reviziji nije definirano. Samostalni revizor ili osoba ovlaštena za zastupanje revizorskog društva potpisuje izvješće o transparentnosti. Ukoliko revizorsko društvo na primjeren način ne objavi izvješće o transparentnosti snosit će sankciju u vidu novčane kazne od 20.000 do 100.000 kuna. Bitno je naglasiti da cilj ove odredbe nije sama objava izvješća o transparentnosti, već kvaliteta i primjerenost objavljenog izvješća.

Članak 17.a Zakona o reviziji u Hrvatskoj nalaže da izvješće o transparentnosti treba sadržavati deset elementa[42]:

1. opis pravnog ustrojstvenog oblika i strukture vlasništva revizorskog društva i samostalnog revizora,
2. opis mreže te njezinog pravnog i strukovnog uređenja, ako revizorsko društvo pripada mreži,
3. opis upravljačke strukture revizorskog društva i samostalnog revizora,
4. opis unutarnjeg sustava kontrole kvalitete revizorskog društva ili samostalnog revizora te izjavu upravnog ili poslovodnog tijela o djelotvornosti njegova rada,
5. naznaku kada je izvršena posljednja provjera kvalitete rada,
6. popis društva od javnog interesa za koja su tijekom prethodne godine provedene revizije,
7. izjavu koja se odnosi na neovisnost rada revizorskog društva i samostalnog revizora kojom se potvrđuje da je obavljen unutarnji pregled poštivanja zahtjeva o neovisnosti,
8. izjavu o politici revizorskog društva i samostalnog revizora, vezanu uz stalno usavršavanje ovlaštenih revizora

[42] Narodne novine, (2005, 2008, 2012): Zakon o reviziji, pročišćeni tekst, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 146, 139 i 144., članak 42.d

9. sveukupne financijske informacije i podatke koji pokazuju značaj revizorskog društva i samostalnog revizora, poput ukupnog prometa, razdijeljenog u naknade iz zakonom propisane revizije godišnjih i konsolidiranih financijskih izvještaja i naknade zaračunate za druge usluge davanja jamstva, poreznog savjetovanja i druge usluge koje nisu povezane s revizijom,

10. podatke o osnovici za primanja ovlaštenih revizora koji potpisuju revizorska izvješća o obavljenim revizijama društva od javnog interesa

Naš Zakon o reviziji temelji se na uredbama Direktive Europske unije koje detaljnije objašnjavaju posebnosti revizije društva od javnog interesa i informacije o izvješću o transparentnosti. Važno je spomenuti neke dodatne informacije koje nalažu uredbe Europske unije[43]. Naime, ako je revizorsko društvo član mreže, u izvješću o transparentnosti treba opisati mrežu, navesti ime svakog ovlaštenog revizora koji djeluje kao samostalni revizor ili revizorskog društva koji je član mreže, navesti zemlju u kojoj posluju, prihod od zakonske revizije koji ostvaruje djelujući samostalno. Ističe se nužnost objavljivanja informacija o osnovi za nagrađivanje partnera u revizorskim društvima, opis politike revizorskog društva u vezi s rotiranjem glavnih partnera za reviziju i zaposlenika.

3.3.2. Ostale specifičnosti revizije društava od javnog interesa

Društva od javnog interesa su specifična u odnosu na druga trgovačka društva, kako po načinu poslovanja, tako po zakonskoj regulaciji. Zakon o reviziji nalaže dodatne zahtjeve za reviziju društava od javnog interesa, a to su objava izvješća o transparentnosti, obvezna rotacija ovlaštenih revizora i zabrana zapošljavanja. Također, trgovačka društva od javnog interesa moraju osnovati revizorski odbor, kojem revizori jednom godišnje potvrđuju svoju neovisnost. Kako bi se što kvalitetnije zaštitili interesi i ulaganja javnosti, Hrvatska revizorska komora u skladu s propisima uvijek teži kontinuiranom napretku revizije i većoj regulaciji subjekta od javnog interesa.

Tablica 3: Subjekti od javnog interesa kao obveznici revizije prema čl. 3.Zor-a

	SUBJEKTI OD JAVNOG INTERESA
1.	Poduzetnik čiji su vrijednosni papiri uvršteni na uređeno tržište
2.	Kreditne institucije

[43] Službeni list Europske unije (2014): Uredba (EU) Europskog parlamenta i vijeća, broj 537. [Internet], raspoloživo na: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX%3A32014R0537 , (20.07.2016)

3.	Institucije za elektronički novac kako je određeno zakonom kojim se uređuju institucije za elektronički novac
4.	Društva za osiguranje
5.	Društva za reosiguranje
6.	Leasing-društva
7.	Društva za upravljanje UCITS-ovim fondovima
8.	Društva za upravljanje alternativnim investicijskim fondovima
9.	UCITS-ovi fondovi
10.	Alternativni investicijski fondovi
11.	Mirovinska društva koja upravljaju obveznim mirovinskim fondovima, mirovinska društva koja upravljaju dobrovoljnim investicijskim fondovima, dobrovoljni mirovinski fondovi, obvezni mirovinski fondovi i mirovinska osiguravajuća društva
12.	Društva za dokup mirovine
13.	Faktoring-društva
14.	Investicijska društva, burze, operateri MTP-a, središnja klirinška depozitarna društva, operateri središnjeg registra, operateri sustava poravnanja i/ili namire i operateri Fonda za zaštitu ulagatelja
15.	Hrvatska banka za obnovu i razvitak
16.	Druga trgovačka društva od javnog interesa sukladno odluci Vlade Republike Hrvatske o popisu pravnih osoba od posebnog državnog interesa
17.	Veliki poduzetnici u skladu s odredbama Zora-a

Izvor: Guzić Š. (2016): Izbor revizora za 2016. godinu u skladu s novim propisima, RRIF, br. 9/16

U cilju povećanja povjerenja klijenata u reviziju važna je **rotacija ovlaštenih revizora**. Zakon o reviziji nalaže obveznu rotaciju potpisnika revizorskog izvješća na način da ovlašteni revizor koji potpisuje revizorsko izvješće ne smije istom klijentu revidirati izvještaje dulje od sedam godina, već mora pauzirati dvije godine da bi mogao opet revidirati istog klijenta. Praksa na revizorskom tržištu uglavnom nije promjena revizorskog društva nakon sedam godina, već samo promjena ovlaštenog revizora koji potpisuje izvješće.

Zabrana zapošljavanja postoji za ovlaštene revizore koju su prestali raditi u nekom revizorskom društvu. Naime, ovlašteni revizor u razdoblju od najmanje dvije godine nakon otkaza ne smije postati članom upravljačke strukture subjekta čija je revizorska izvješća on potpisivao.

4. KONTROLA KVALITETE I SUSTAVI NADZORA U REVIZIJI

Važnost postojanja zakonski obvezne revizije i primjerenog regulativnog okvira je neupitna, ali isto tako jako je važna kvaliteta obavljene revizije, kao i kvaliteta sustava nadzora u reviziji. Regulacijska tijela razvila su standarde za osiguranje kvalitete revizije, etička pravila i propise koji su nužni kako bi se na što bolji način zadovoljili interesi korisnika revizijskih usluga. Koristi koje pruža kvalitetno obavljena revizija višestruke su, kako za reputaciju i razvoj svakog revizorskog društva, tako i za korisnike koji će na temelju kvalitetnog revizijskog rada donijeti bolje poslovne odluke i prihvatiti savjete revizora vjerujući u revizijsku struku.

Za provođenje revizije na način koji zadovoljava razumna očekivanja korisnika revidiranih financijskih izvještaja, ključno je da se revizijski posao obavlja uz dužnu pažnju prema kvaliteti revizije. Revizorsko poduzeće na prvom mjestu treba imati kvalitetu revizije, a tek onda vlastite financijske koristi. Strukture menadžmenta unutar revizorskih poduzeća trebaju provoditi politike i procese na način da kvaliteta revizijskog rada uvijek bude značajnija od komercijalnosti. Provjera poštivanja politika i procedura svrha je provođenja nadzora uz javne i samoregulativne mjere. Revizija treba biti obavljena u skladu s profesionalnim standardima i zakonskom regulativom, a ukoliko se utvrde nedostatci potrebno je provesti disciplinske mjere i sankcije.[44]

Temeljne komponente obavljanja kvalitetne revizije su : [45]

- Standardi
- Etika
- Interni i eksterni pregledi kvalitete

4.1. Standardi kontrole kvalitete

U prethodnom dijelu rada objašnjeno je koliko su i kako korporativni skladali narušili

[44] Soltani B. (2009): Revizija, međunarodni pristup, Mate d.o.o., Zagreb, str. 443-448.
[45] Sever, S., Tušek, B., Žager, L. (2012): Revizija - načela, standardi, postupci, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 355-356.

povjerenje u financijsko izvještavanja i revizijsku profesiju, što naglašava važnost kontrole kvalitete revizije i postojanje učinkovitog sustava nadzora. Kontrola kvalitete je neophodna kako bi se povećalo povjerenje u obavljene revizije te kako bi se osiguralo da revizijska profesija štiti javni interes.

Sustav kontrole razlikuje se od poduzeća do poduzeća, ovisno o njegovoj veličini, organizacijskoj strukturi, usvojenim politikama i drugim čimbenicima. Primjerice, mala poduzeća najčešće imaju jednostavan sustav kontrole koji provode sami zaposlenici društva, dok velika revizorska poduzeća imaju složenije i formalnije postupke kontrole kvalitete.

Općenito, kontrola kvalitete revizije može se pratiti na razini revizijskog društva i na razini pojedinačne revizije. Do prosinca 2009. godine pitanje kontrole kvalitete revizije za obje razine uređivao je Međunarodni revizijski standard 220 – kontrola kvalitete revizijskog rada, a nakon toga u primjeni je Međunarodni standard za kontrolu kvalitete 1 koji uređuje kvalitetu revizije na razini revizijskog društva, dok je stari standard 220 preuređen te nosi naslov Kontrola kvalitete revizije financijskih izvještaja, a odnosi se na razinu pojedinačne revizije. **Međunarodni revizijski standard 220** odgovornost za pojedinačni revizijski angažman pridaje angažiranom partneru, a ne revizorskom društvu. [46]

Međunarodni standard kontrole kvalitete 1 odnosi se na kontrolu kvalitete na razini revizorskog društva za poduzeća koja obavljaju reviziju i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge, a osmišljen je za unaprjeđivanje kvalitete kako bi revizorska društva dugoročno zadržala svoju profitabilnost pružajući kvalitetne usluge. Svako revizorsko društvo mora uspostaviti i održavati sustav kontrole kvalitete kojim će postići razumno uvjerenje da revizorsko društvo i revizori djeluju u skladu s profesionalnim standardima te ostalim regulatornim i zakonskim odredbama te da su izvještaji koje revizorsko društvo izdaje prikladni u pojedinim okolnostima. Ovisno o specifičnostima svakog revizorskog društva, razmatra se potrebna razina detaljnosti, vrsta i način komuniciranja te potrebna odgovarajuća razina dokumentiranja. [47]

[46] Sever, S., Tušek, B., Žager, L. (2012): Revizija - načela, standardi, postupci, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 346-348.

[47] Hrvatska revizorska komora (2011): Smjernica 2: Primjena Međunarodnog standarda kontrole kvalitete 1 (MSKK 1), str. 3., [Internet],
raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Smjernice/2_Smjernica2MSKK1.pdf, (15.08.2016.)

Uspostavljanje i održavanje sustava kontrole kvalitete znači definiranje politika i procedura vezanih za [48] :

- Odgovornost uprave za kvalitetu rada revizorskog društva,
- Djelovanje revizora u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima,
- Provođenje postupaka provjere prihvaćanja novih klijenata, odnosno sklapanja novih ugovora s postojećim klijentima,
- Politiku upravljanja ljudskim resursima,
- Uspostavljanje kontrole kvalitete na razini pojedinačnih angažmana,
- Nadzor nad uspostavljenim sustavom kontrole kvalitete revizorova rada.

Ključne značajke Međunarodnog sustava kontrole kvalitete 1 su: [49] zahtjev za dokumentiranjem je ponegdje specifičan, uprava društva mora preuzeti krajnju odgovornost za sustav kontrole kvalitete društva, naglasak je na sadržaju i detaljima formalnih politika i postupaka društva, te postoji popis pitanja koja je potrebno uzeti u obzir prilikom ispitivanja kontrole kvalitete angažmana.

4.2. Sustavi eksternog nadzora i kontrole kvalitete u revizijskoj profesiji

Ulaganje u eksterni nadzor i kontrolu kvalitete revizije od značajne je važnosti za razvoj revizijske profesije. Revizijska profesija mora osigurati kvalitetnu reviziju, na način da javni interesi, odnosno povjerenje šire javnosti, uvijek budu zaštićeni kako se ne bi komercijalizirali interesi menadžmenta revizijskih tvrtki. Upravljanje kvalitetom je sastavni dio revizijskog procesa koji ima za cilj pružiti razumnu sigurnost da se revizije obavljaju ekonomično, kvalitetno i učinkovito. Različite institucije eksterne revizije poduzimaju različite postupke za kontrolu kvalitete, imaju različite sustave i procese, a bez obzira na različitosti, sve imaju za cilj pružiti uslugu na prihvatljivoj razini kvalitete pa je potrebno praćenje i kontinuirano poboljšanje tih postupaka. Neke od njih imaju velik broj procedura u fazi planiranja,

[48] Sever, S., Tušek, B., Žager, L. (2012): Revizija - načela, standardi, postupci, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 345

[49] Hrvatska revizorska komora (2011): Smjernica 2: Primjena Međunarodnog standarda kontrole kvalitete 1 (MSKK 1), str. 5., [Internet],
raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Smjernice/2_Smjernica2MSKK1.pdf, (15.08.2016.)

izvođenja i revizijskog izvješćivanja, a neke od njih bez posebnog sustava kontrole kvalitete primjenjuju kontrolu na različite načine.

Regulacijska tijela uključuju u svoje aktivnosti osiguranje kontrole kvalitete revizorova rada, na način da provode istrage, disciplinske mjere i sankcije. Kreatori standarda i profesionalna udruženja koja su povezana s financijskim izvještavanjem i revizijom javnih poduzeća, kroz svoj rad posvećuju pažnju osiguranju kontrole kvalitete revizije. Naime, upravo postojanje visokokvalitetnih standarda, revizorovo profesionalno etičko ponašanje i primjena standarda uz kvalitetan kontinuiran nadzor dovodi do visokokvalitetne revizije.

U prošlosti je praksa pokazala da samoregulirajući nadzor revizijske profesije nije dovoljan za osiguranje kvalitete, prvenstveno zbog nedostatka neovisnog eksternog nadzora. Zamjenu okvira samoregulacije donio je Sarbanes-Oxleyev zakon iz 2002. godine u SAD-u. Sox-ov zakon formirao je Odbor za nadzor računovodstva javnih kompanija (PCAOB), čija je glavna uloga donošenje revizijskih standarda za javna dionička društva i nadziranje revizijske profesije. Veliki pomak u kontroli revizijske profesije EU dogodio se usvajanjem nove Osme direktive u 2006. godini, koja uređuje provođenje javnog nadzora nad revizijskom profesijom i provjeru kvalitete rada revizorskih društava, samostalnih revizora i ovlaštenih revizora u zemljama članicama EU i njihovom odnosu prema zemljama koje nisu članice. Europska komisija je u svibnju 2008. donijela Preporuke o osiguranju eksterne kvalitete za revizore i revizorske tvrtke koje obavljaju reviziju subjekta od javnog interesa koje koriste izraz autoritet javnog nadzora. Glavna prednost javnog nadzora je neovisnost, jer ga obavljaju članovi koji nisu izravno uključeni u revizijsku praksu.[50]

Kontrola kvalitete revizorova rada u Hrvatskoj uređena je Zakonom o reviziji i Pravilnikom o provođenju nadzora i provjere kvalitete rada revizorskih društava, samostalnih revizora, zajedničkih revizorskih ureda i ovlaštenih revizora koji su usklađeni sa zahtjevima direktive Europske unije. Provjeru kvalitete rada revizora u Hrvatskoj provodi strukovno tijelo Hrvatska revizorska komora, koju nadzire Odbor za javni nadzor revizije.

4.2.1. Hrvatska revizorska komora

Hrvatska revizorska komora je stručna organizacija revizorskih društava, samostalnih i

[50] Čular. M (2014): Kontrola kvalitete i sustavi nadzora u reviziji, nastavni materijali, Ekonomski fakultet Split, Split, str. 3-4.

ovlaštenih revizora koja posluje na teritoriju Republike Hrvatske. Komora ima svojstvo pravne osobe s javnim ovlastima utvrđene Zakonom o reviziji, Statutom Komore i drugim aktima. Vrlo je važna i transparentnost Hrvatske revizorske komore koja je dužna objaviti godišnja izvješća o radu, godišnje programe te godišnja izvješća o nadzoru i provjeri kvalitete revizije.

Komora obavlja brojne zadaće na području usluga revizije među kojima je provođenje nadzora i kvalitete rada u reviziji što obuhvaća provjeru sljedećih područja: [51]

- sukladnost obavljanja revizije u odnosu na Zakon, MrevS-ima i drugim pravilima revizorske struke,
- ispunjavanje zahtjeva neovisnosti u odnosu na korisnika revizijske usluge,
- kvantitetu i kvalitetu angažiranih ljudskih potencijala i ostalih sredstava za obavljanje revizije,
- zaračunavane revizorske naknade,
- primjerenost politika i procedura unutarnjeg sustava praćenja i kontrole kvalitete rada,
- ispunjavanje uvjeta za izdavanje dozvola za obavljanje usluga revizije, odnosno uvjete za dobivanje certifikata za zvanje ovlaštenog revizora,
- ispunjavanje uvjeta za upis u odgovarajuće registre Komore,
- sadržaj i objavu izvješća o transparentnosti,
- izvještaje, druge obavijesti i podatke koje su prema odredbama Zakona i drugih propisa dužni podnosit Komori, odnosno izvještavati je o pojedinim činjenicama i okolnostima.

Hrvatska revizorska komora provodi nadzor i provjeru kvalitete rada u razdoblju od 1. srpnja do 30. lipnja tekuće godine za prethodnu godinu, u skladu s planom i programom nadzora i provjere kvalitete rada. Komora provodi provjeru kvalitete rada najmanje jednom u 6 godina, odnosno najmanje jednom u 3 godine kod samostalnog revizora ili revizorskog društva koje

[51] Narodne novine, (2015): Pravilnik o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava, samostalnih revizora, zajedničkih i revizorskih ureda i ovlaštenih revizora, Narodne Novine d.d., Zagreb, broj 51.

obavlja reviziju od javnog interesa. Hrvatska revizorska komora provodi program dodatne izobrazbe za poslove provjere kvalitete rada revizora koji pohađaju zaposlenici HRK koji moraju biti ovlašteni revizori s najmanje pet godina iskustva na poslovima revizije. Imenuje ih Upravno vijeće Komore uz prethodnu suglasnost Odbora za javni nadzor revizije.

Provjera kvalitete rada mora se organizirati na način da bude neovisna o revizorima i revizorskim društvima koje Komora provjerava, također, mora se osigurati dovoljan broj revizorskih dokumenata kako bi provjere bile što kvalitetnije. U slučaju ne postupanja po Zakonu i u skladu sa revizijskim standardima, poduzimaju se određeni sankcijski postupci i dodatne mjere kako bi se u budućnosti otklonile nepravilnosti.

Pravilnikom o provođenju nadzora i provjere kvalitete revizorova rada je utvrđeno da se nadzor nad poslovanjem može obavljati [52]:

- **Izravnim nadzorom** koji se obavlja u prostorijama revizorskog društva, a Komora je dužna najaviti provjeru kontrole kvalitete rada u pisanom obliku najmanje 30 dana prije početka obavljanja provjere.
- **Kontinuiranim nadzorom**, odnosno analizom dokumentacije koji su subjekti nadzora dužni u propisanim rokovima dostaviti Komori.

Hrvatska revizorska komora provodi nadzor i provjeru kvalitete rada s ciljem jačanja kvalitete revizorskih usluga i povećanja stupnja povjerenja korisnika u financijske izvještaje, kao i povjerenja u obavljenu reviziju, jačanja ugleda u revizijsku profesiju u Hrvatskoj uz zaštitu javnog interesa. Jednom godišnje Komora objavljuje izvješće o nadzoru i provjeri kvalitete rada na svojoj internet stranici.

Za nadzornu godinu u razdoblju od 1. srpnja 2013. do 30. lipnja 2014. godine Komora je planirala provesti redovan nadzor nad 70 revizorskih društava, od kojih su 24 revizorska društva s klijentima od javnog interesa. Nadzor je proveden kod 69 revizorskih društava, a za jedno revizorsko društvo u postupku nadzora nije bila moguća komunikacija, zbog nedostupnosti odgovorne osobe i ne preuzimanja pošte. Što se tiče izvanrednog nadzora, Komora je na zahtjev treće strane i Odbora za javni nadzor revizije tijekom 2013. godine

[52] Sever, S., Tušek, B., Žager, L. (2012): Revizija - načela, standardi, postupci, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 364.

izvršila 4 izvanredna nadzora, a u 2 su utvrđene nezakonitosti i nepravilnosti u poslovanju te poduzete stegovne mjere.

Tablica 4 prikazuje nezakonitosti utvrđene izravnim nadzorom Komore. Naime, u stupcu broj nalaza u 2013./2014. više revizorskih društava može biti raspoređeno u više kategorija.

Tablica 4: Nezakonitosti utvrđene izravnim nadzorom HRK

UTVRĐENE NEZAKONITOSTI	BROJ NALAZA* U 2013./2014.
Obavljanje revizije nije u skladu s odredbama čl. 5 i čl. 15. Zakona	11
- od toga revizorska društva sa subjektima od javnog interesa	3
Obavljanje dodatne djelatnosti uz usluge revizije suprotno odredbama čl. 11 Zakona	1
- od toga revizorska društva sa subjektima od javnog interesa	0
Radna dokumentacija nije sastavljena na hrvatskom jeziku, što nije u skladu s odredbama čl. 15. st. 4. Zakona	3
- od toga revizorska društva sa subjektima od javnog interesa	3
Izvješće neovisnog revizora nije potpisano u skladu s odredbama čl. 17. st. 6. Zakona	8
- od toga revizorska društva sa subjektima od javnog interesa	5
Revizorskom izvješću nisu priloženi godišnji financijski izvještaji koji su bili predmetom revizije, što nije u skladu s odredbama čl. 17. st. 8. Zakona	2
- od toga revizorska društva sa subjektima od javnog interesa	1
Izvješće o transparentnosti nije u skladu s odredbama čl. 17.a Zakona	6
Polica osiguranja nije u skladu s odredbama čl. 18. i čl. 19 Zakona	5
- od toga revizorska društva sa subjektima od javnog interesa	2
Obavljanje revizije za klijente čiji ukupni prihod prelazi 40 milijuna kn, nije u skladu s odredbama čl. 26. Zakona	4
- od toga revizorska društva sa subjektima od javnog interesa	1
Izvještavanje komore nije u skladu s odredbama čl. 41. i čl. 56. st. 2. Zakona te odredbama čl. 20. Pravilnika i čl. 60. Statuta	14
- od toga revizorska društva sa subjektima od javnog interesa	7
Ne postupanje po izrečenim mjerama za otklanjanje nepravilnosti i nezakonitosti, što nije u skladu s odredbom članka 52. Zakona	3
- od toga revizorska društva sa subjektima od javnog interesa	2

Izvor: Hrvatska revizorska komora (2014): Izvješće o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava/samostalnih revizora i ovlaštenih revizora za nadzornu godinu 2013./2014. [Internet], raspoloživo na : http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Nadzor/Izvjesce%20o%20nadzoru%202013_2014_final.pdf [15.7.2016.]

Tijekom 2014. godine pokrenut je stegovni postupak za trinaest revizorskih društava, od kojih je za deset naložena mjera pokretanja stegovnih postupaka zbog utvrđenih nezakonitosti i nepravilnosti, za dva revizorska društva je zbog težine utvrđenih nepravilnosti u primjeni MrevS-a te za jedno koje nije osiguralo uvjete za provođenje izravnog nadzora. Također, za još 23 revizorska društva provode se aktivnosti pripreme za pokretanje stegovnog postupka, zbog utvrđenih prekršaja zakona ili značajnih nepravilnosti u primjeni MrevS-a. Kao što je ranije spomenuto, Komora je redovan nadzor provela nad 24 revizorska društva s klijentima od javnog interesa, a poznato je da su oni obveznici objave izvješća o transparentnosti. Zbog tematike ovog rada, potrebno je istaknuti utvrđenu nezakonitost iz tablice 4, koja se odnosi na to da 6 revizorskih društava nije objavilo izvješće o transparentnosti u skladu s odredbama čl. 17.a Zakona o reviziji.

Pozitivne karakteristike iz provedbe nadzora u godinama 2013./2014. odnose se na: dobro prihvaćenje nadzora i suradnju od strane subjekta nadzora, spremnost na poboljšanje kvalitete rada te daljnju edukaciju ovlaštenih revizora. Isto razdoblje obilježile su i negativne karakteristike utvrđene nadzorom, koje upućuju na to da revizori moraju bolje pripremiti dokumentaciju i potpuno uskladiti svoje poslovanje sa Zakonom, radi nedostatne praktične edukacije u primjeni MrevS-ova i MSKK 1, a vezano na neizvjesnost nastavka obavljanja djelatnosti.[53]

Svake godine Komora utvrdi određeni broj nepravilnosti koje ukazuju na veliku potrebu za poboljšanjem kvalitete rada u reviziji, kao i potrebu za stalnim i pojačanim nadzorom, uz povećanje educiranosti kako bi se bolje razumjeli zahtjevi koje Zakon stavlja pred revizorska društva, s ciljem jačanja povjerenja u revizorsku profesiju.

4.2.2. Odbor za javni nadzor revizije

Važno tijelo koje nadzire Hrvatsku revizorsku komoru naziva se Odbor za javni nadzor revizije. Osnovano je 2008. godine prilikom usklađivanja hrvatskih revizorskih zakona sa zakonima Europske unije. Odbor predstavlja tijelo neovisno od struke koje se sastoji od sedam članova koje na prijedlog ministra financija imenuje i razrješava Vlada Republike Hrvatske. Vrlo je važno da Odbor za javni nadzor surađuje s nadzornim tijelima drugih

[53] Miletić A. (2016): Najčešće utvrđene pogreške u nadzoru nad revizorskim društvima, Računovodstvo, revizija i financije 7/16, str. 131.

članica Europske unije i trećih zemalja te da je njegovo poslovanje transparentno kroz javnu objavu programa i izvještaja. Već naglašena neovisnost bitna je i na financijskom području, što znači da je zabranjeno financiranje tijela za javni odbor od strane revizorskih društava ili samostalnih revizora.

Odbor za javni nadzor revizije ima ovlasti nadzora nad sljedećim aktivnostima:[54]

- izdavanja i oduzimanja dozvola i certifikata te registracije ovlaštenih revizora i revizorskih društava i samostalnih revizora,
- usvajanja i primjene Međunarodnih revizijskih standarda,
- usvajanja i primjene standarda o pitanjima profesionalne etike,
- interne kontrole kvalitete revizorskih društva i samostalnih revizora,
- stalnog obrazovanja putem programa Komore,
- organizacije ispita i izdavanje certifikata za stjecanje zvanja ovlaštenog revizora,
- nostrifikacije stranih isprava – certifikata ovlaštenih revizora,
- osiguranja sustava provjere kvalitete rada,
- metodologije koju donosi Komora za obavljanje provjere kvalitete rada revizorskih društava, samostalnih revizora i ovlaštenih revizora,
- provjere kvalitete rada revizorskih društava, samostalnih revizora i ovlaštenih revizora koje provodi Komora,
- zaračunatih revizorskih naknada,
- stegovnih postupaka i drugih mjera, odnosno istražnih i disciplinskih postupaka koje se provode s ciljem otklanjanja i sankcioniranja nepravilnosti,
- prijevoda tumačenja, stručnih mišljena i obrazloženja koja izdaje Komora u vezi s primjenom propisa o reviziji.

[54] Sever, S., Tušek, B., Žager, L. (2012): Revizija - načela, standardi, postupci, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 366.

Prema Zakonu o reviziji[55], član Odbora za javni nadzor revizije mora imati završen najmanje jedan studijski program druge razine studija iz područja prava ili ekonomije, mora imati najmanje pet godina iskustva na području računovodstva, revizije, financija ili pravosuđa. Nadalje, član ne smije biti zaposlen u Komori i biti član niti jednog izvršnog tijela Komore, a ne smije biti pravomoćno osuđivan za kaznena djela protiv sigurnosti platnog prometa i poslovanja. Također, Zakon nalaže i dodatne uvjete za osobe koje žele biti članovi, naime, te osobe tri godine prije imenovanja u OJNR:

- ne smiju sudjelovati u obavljanju poslova revizije,
- nisu imale pravo glasa kao član revizorskog društva,
- nisu bile član upravnog ili poslovodnog tijela revizorskog društva,
- nisu bile zaposlene u revizorskom društvu ili kod samostalnog revizora, odnosno na neki drugi način povezane s njim.

[55] Narodne novine, (2005, 2008, 2012) : Zakon o reviziji, pročišćeni tekst, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 146, 139 i 144., članak 42.d

5. ANALIZA TRANSPARENTNOSTI REVIZORSKIH DRUŠTVA U REPUBLICI HRVATSKOJ

5.1. Rezultati prethodnih istraživanja

Povjerenje u revizijsku profesiju ključno je za njezin napredak, a upravo rast povjerenja se očituje kroz povećanje transparentnosti revizijskih društava. Revidirani financijski izvještaji pružaju jako malo informacija o poslovanju revizijskih društava pa na tržištu dolazi do problema informacijske asimetrije. Jedna od mjera za smanjenje informacijske asimetrije je obvezno sastavljanje i objavljivanje izvješća o transparentnosti za revizijska društva koja revidiraju društva od javnog interesa. Istraživanjem različitih područja u praksi se često uspostavi da je stvarno stanje drugačije od onog koji Zakon nalaže, pa je tako i pitanje transparentnosti bilo predmet različitih istraživanja.

Mnoge zakonske odredbe često se ispunjavaju samo radi forme i obveze, dok se suština zanemaruje. Tako je pokazalo i istraživanje u Americi koje su 2008. godine proveli Pott, Mock i Watrin[56] kada su zaključili da objavljivanje podataka o revizorskim društvima ne može biti percipirano kao djelotvorno sredstvo komuniciranja revizora s klijentima i korisnicima, već samo kao obveza koju su revizori dužni ispuniti.

Dosadašnja istraživanja transparentnosti revizijskih društava u Republici Hrvatskoj pokazala su da postoji puno prostora za poboljšanje kvalitete objavljenih izvješća o transparentnosti. Babić[57] je 2010. godine provela istraživanje o transparentnosti i informacijskoj asimetriji na tržištu revizijskih usluga, u kojem je zaključila da izvješća o transparentnosti u Hrvatskoj nisu u velikoj mjeri usklađena sa zakonom. Babić smatra kako je potrebno povećati nadzor nad objavljivanjima podataka o revizijskim društvima kako bi poraslo povjerenje u revizijsku struku.

Pivac i Čular[58] proveli su 2012. godine analizu nad revizorskim društvima koja objavljuju reviziju trgovačkih društava koja su listana na Zagrebačkoj burzi, s ciljem podizanja opće svijesti o važnosti transparentnosti za revizijska društva. Nalazi istraživanja pokazali su da

[56] Pott, C., Mock, T: J: & Watrin, C. (2008): The effect of transparency report on auditor indepedence: practitioners self-assessment, Review of Managerial Science, Vol. 2., str. 113-127.
[57] Babić, D. (2011) Izvješće o transparentnosti i informacijska asimetrija na tržištu revizijskih usluga, Ekonomski fakultet Split, Split, str. 70-88.
[58] Pivac, S., Čular, M. (2012): Quality index creating and analysis of the transparency of audit firms – case study in Croatia, Hrvatsko društvo za operacijska istraživanja, vol. 3., br. 1., str. 225-234.

čak dvije petine revizorskih društava nije objavilo izvješće o transparentnosti, dok se samo jedna petina pokazala transparentna. Oni smatraju kako povećanje transparentnosti dovodi do boljeg poslovanja pa preporučuju dobrovoljno objavljivanje izvješća o transparentnosti malim revizorskim društvima, s ciljem povećanja konkurentnosti.

Jedno od istraživanja u Republici Hrvatskoj provela je Vitez[59] analizirajući izvješća o transparentnosti za 2009. do 2011. godinu. Rezultati su pokazali da veliki broj revizorskih izvješća ne objavljuje izvješće o transparentnosti, a i ona koja objavljuju ne poštuju zakon u potpunosti. Pozitivni rezultat istraživanja očituje se kroz dokazanu činjenicu da se svake godine povećava broj društava koja objavljuju izvješća o transparentnosti.

Analiza transparentnosti revizijskih društva uvijek je aktualna kao predmet istraživanja, jer i danas postoji potreba naglasiti važnost transparentnosti u revizijskoj profesiji kako bi se potakla regulacijska tijela i revizorska društva na povećanje transparentnosti.

5.2. Definiranje uzorka i metodologije istraživanja

Na temelju Zakona o reviziji, revizorska društva i samostalni revizori koji obavljaju reviziju društava od javnog interesa dužni su objaviti godišnja izvješća o transparentnosti. Za potrebe ovog istraživanja, uzorak čine revizorska društva koja obavljaju reviziju društava koja su listana na Zagrebačkoj burzi.

Zagrebačka burza na svojoj internet stranici ažurira brojne informacije o listanim trgovačkim društvima od kojih su neke preuzete radi potreba istraživanja. Preuzeti su nazivi 172 listana poduzeća u 2014. godini, kao i njihova godišnja izvješća. Godišnja izvješća sadrže revizijsko izvješća iz kojih je preuzet podatak o nazivu revizijskog društva koje je revidiralo svako promatrano listano trgovačko društvo 2012., 2013. i 2014. godine.

Kako bi se provela analiza transparentnosti revizijskih društava, s internet stranice Hrvatske revizorske komore ili sa web stranice revizijskog društva preuzeta su sva objavljena izvješća o transparentnosti za svaku analiziranu godinu. Izvješće o transparentnosti prema članku 17.a. Zakona o reviziji treba sadržavati deset točaka od kojih je svaka analizirana i brojčano ocjenjena ovisno o količini informacija koje sadrži.

[59] Vitez, S. (2013): Transparentnost poslovanja revizorskih društava, Ekonomski fakultet Split, Split, str. 75

Nadalje, iz izvješća o transparentnosti prikupljeni su podaci o broju revidiranih klijenata od javnog interesa, broj zaposlenih te ukupni prihodi revizijskog društva.

Prikupljeni podaci obrađeni su pomoću programa Microsoft Excela i statističkog programa SPSS, sa ciljem ispitivanja postavljenih hipoteza.

5.3. Razvoj hipoteza

U ovom diplomskom radu istražena je stvarna razina transparentnosti revizorskih društava koja kotiraju na Zagrebačkoj burzi u Republici Hrvatskoj za 2012., 2013. i 2014 godinu. Analizirano je 10 elemenata izvješća o transparentnosti pregledom svih objavljenih izvješća revizorskih društava.

Postavljene hipoteze, koje su u ranijem dijelu rada već objašnjene, su sljedeće:

Hipoteza 1: Tijekom vremena transparentnost revizorskih društava se značajno povećala.

Hipoteza 2: Izvješća o transparentnosti revizorskih društava nisu u potpunosti usklađena sa zakonom.

Hipoteza 3: Postoji pozitivna veza između stupnja transparentnosti i veličine revizorskog društva mjereno brojem zaposlenih i veličinom ostvarenih prihoda.

Hipoteza 4: 'Velika četvorka' imaju značajno veću razinu transparentnosti od ostalih revizorskih društava u Hrvatskoj.

Općenito, postavljenim hipotezama ovog rada istraženo je jesu li objavljena izvješća o transparentnosti u skladu sa Zakonom. Usklađenost sa Zakonom podrazumijeva objavljivanje samog izvješća, ali i kvalitetno objašnjenje svih 10 elemenata izvješća o transparentnosti Također, ispitano je kako se mijenjalo poštivanje ove zakonske obveze tijekom vremena. Istraživanjem se analizirala i korelacija između veličine revizorskog društva i stupnja transparentnosti revizorskog društva, budući da se često stvara slika da veća revizorska društva transparentnije posluju. Također, uspoređena je transparentnost 'Velike Četvorke' s ostalim revizorskim društvima u Republici Hrvatskoj.

5.4. Analiza rezultata istraživanja

Obveza revizorskih društava da objave izvješće o transparentnosti postoji od 2009. godine pa se može pretpostaviti kako je trebalo proći neko vrijeme kako bi se ova zakonska odredba u što većoj mjeri poštivala. Osim toga, nadzor nad revizijskom profesijom je postao sve učinkovitiji, jer Hrvatska revizorska komora sada aktivno vrši nadzor i kvalitetu rada revizorskih društava, a posljedično nad društvima s nalazima o utvrđenim nezakonitostima i nepravilnostima provode se stegovni postupci te ostale mjere usmjerene povećanju transparentnosti.

Kako bi se utvrdio trend objavljivanja izvješća o transparentnosti, prikupljeni podaci o broju objavljenih izvještaja su prikazani u tablici 5, koja pokazuje objavu izvješća o transparentnosti tijekom 2012., 2013. i 2014. godine. Tijekom istraživanja utvrđeno je da još uvijek sva poduzeća, koja su obavezna objaviti izvješće o transparentnosti, jer revidiraju poduzeća koja kotiraju na burzi, ne poštuju zakon i ne objavljuju izvješće. Prema podacima iz tablice, može se zaključiti kako se transparentnost povećava tijekom vremena. Za 2012. godinu 20,83% revizorskih društava nije objavilo izvješće o transparentnosti, za 2013. godinu Zakon nije poštivalo 19,57% revizorskih društava, dok je najbolje stanje za 2014. kada izvješće o transparentnosti nije objavilo 15,22% društava. Vitez[60] je u svom istraživanju 2013. zaključila kako 2009. godine više od 50% revizorskih društava nije poštivalo članak 17.a Zakona o reviziji pa se može zaključiti kako se transparentnost značajno povećala tijekom vremena.
U periodu objave za 2009.-2011. godinu u prosjeku je izvješće o transparentnosti objavilo 62,15% revizorskih društava, dok je sljedećem periodu za 2012.-2014. godinu u prosjeku izvješće objavilo čak 81,43% društava. Uzrok tome je činjenica da obveza objave izvješća o transparentnosti postoji od 2009. godine pa se može pretpostaviti kako je trebalo proći neko vrijeme kako bi se ova zakonska odredba u što većoj mjeri poštivala. Osim toga, nadzor nad revizijskom profesijom je postao sve učinkovitiji jer Hrvatska revizorska komora sada aktivno vrši nadzor i kvalitetu rada revizorskih društava, a posljedično nad društvima kod kojih su utvrđene nepravilnosti provode se stegovni postupci. Također, može se konstatirati da je ulazak Hrvatske u Europsku uniju 2013. godine donio pozitivne promjene u pogledu

[60] Vitez, S. (2013): Transparentnost poslovanja revizorskih društava, Ekonomski fakultet Split, Split, str. 61.

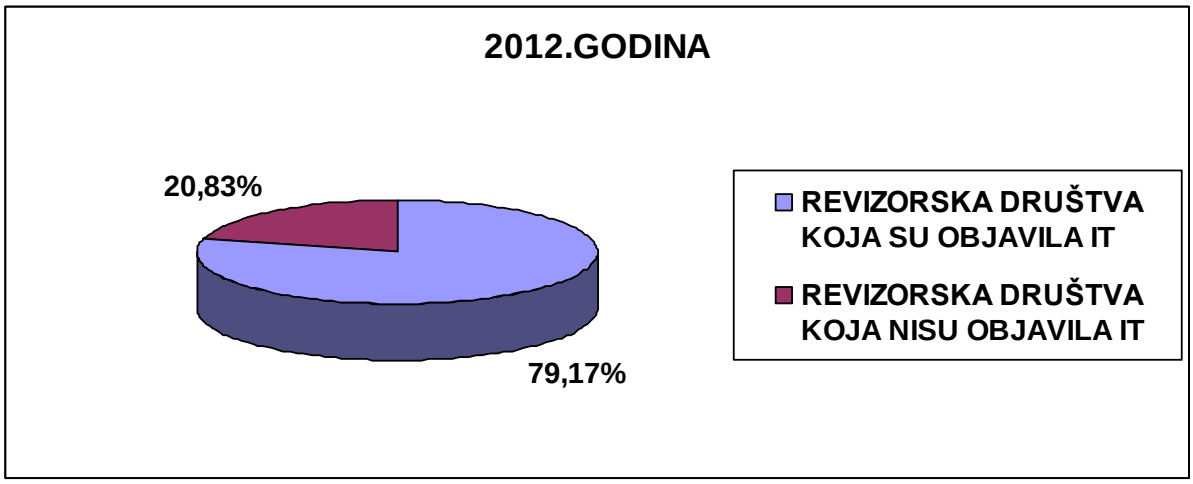
kontinuiranog i kvalitetnijeg nadzora i provođenja sankcija, pa su tako i revizijska društva povećala svijest o važnosti transparentnosti i poštivanju zakona i propisa općenito.

Tablica 5: Objava izvješća o transparentnosti tijekom godina (2012-2014.)

GODINA	MJERA TRANSPARENTNOSTI	REVIZORSKA DRUŠTVA KOJA SU OBJAVILA IT	REVIZORSKA DRUŠTVA KOJA NISU OBJAVILA IT	UKUPNO
2012.	BROJ	38	10	48
	POSTOTAK	79,17%	20,83%	100%
2013.	BROJ	37	9	46
	POSTOTAK	80,43%	19,57%	100%
2014.	BROJ	39	7	46
	POSTOTAK	84,78%	15,22%	100%
2012. - 2014.	BROJ	114	26	140
	POSTOTAK	81,43%	18,57%	100%

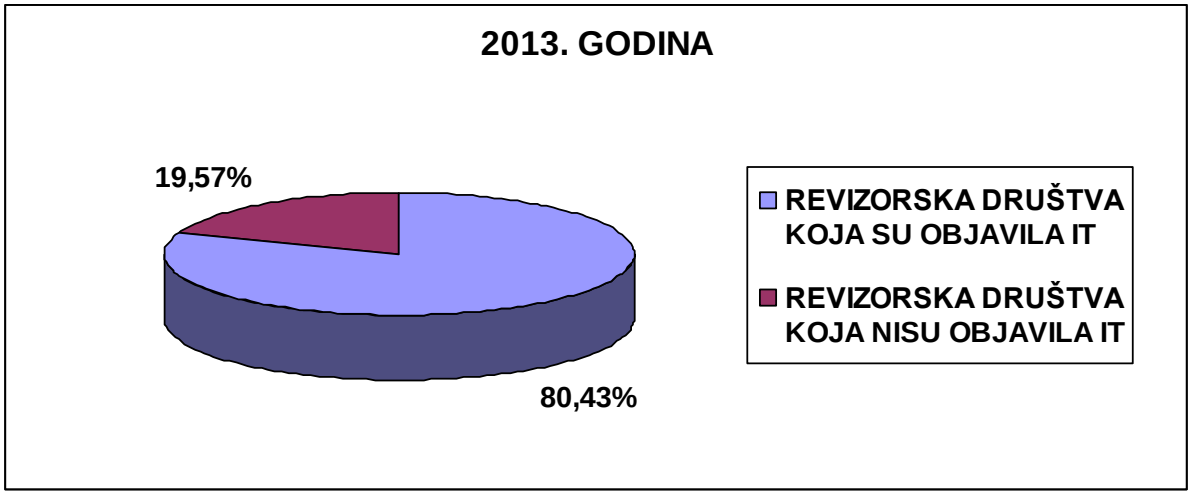
Izvor: Izračun autora

Na temelju analize podataka u tablici možemo prihvatiti prvu hipotezu i zaključiti da se tijekom vremena transparentnost revizorskih društava značajno povećala, odnosno svake godine se povećava broj revizorskih društava koja objavljuju izvješće o transparentnosti. Brojčani podaci iz tablice 5 dokazuju postavljenu hipotezu, a slike 1, 2, i 3 grafički prikazuju objavu izvješća o transparentnosti za promatrane godine.



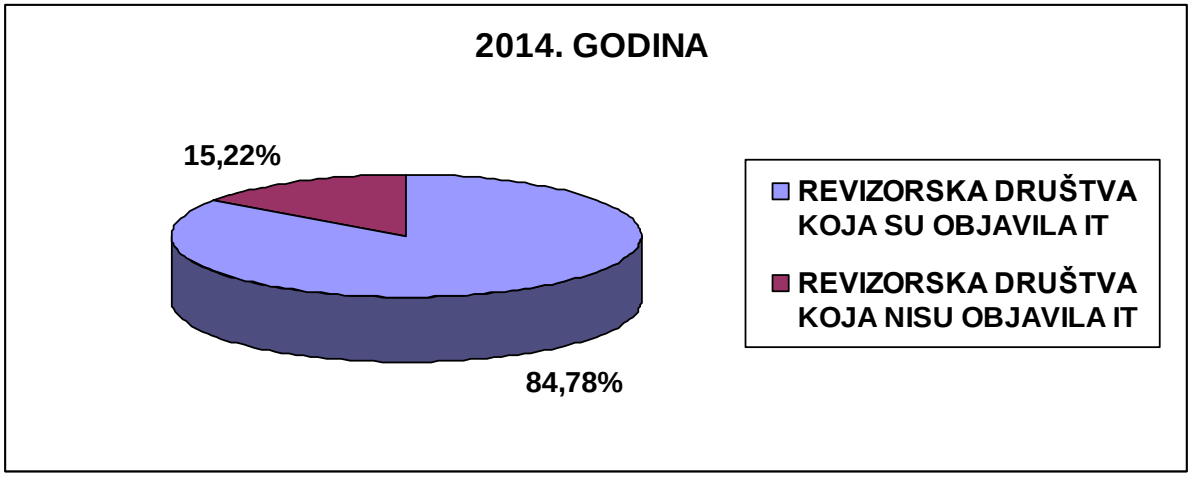
Slika 1: Objava izvješća o transparentnosti za 2012. godinu

Izvor: Izrada autora



Slika 2: Objava izvješća o transparentnosti za 2013. godinu

Izvor: Izrada autora



Slika 3: Objava izvješća o transparentnosti za 2014. godinu

Izvor: Izrada autora

Iz prikazanih grafova može se vidjeti da je 2012. 79,18% revizorskih društava objavilo izvješće o transparentnosti, a sljedeće godine postotak nije puno viši, ali može se govoriti o trendu rasta transparentnosti. Naime, u 2013. godini 80,43% poduzeća je objavilo izvješće, dok je za 2014. izvješće objavilo čak 84, 78% revizorskih društava koji revidiraju trgovačka društva listana na Zagrebačkoj burzi. Iz svega navedenog, može se zaključiti kako se zadnjih nekoliko godina u Republici Hrvatskoj povećala svijest revizorskih društava o važnosti transparentnosti.

Međutim, bez obzira što se broj revizorskih poduzeća koja objavljuju izvješće o transparentnosti povećava, to ne znači da su objavljena izvješća u potpunosti usklađena sa Zakonom. Poznata je činjenica da u se u Hrvatskoj brojne zakonske obveze izvršavaju samo radi forme i neplaćanja kazne, a suština i kvaliteta ispunjavanja određene obveze često ostaju upitne i nezadovoljene. Izvješće o transparentnosti prema članku 17.a. Zakona o reviziji ima deset točaka te za svaku točku Zakon nalaže informacije o revizorskom društvu koje mora sadržavati. Kao što je već navedeno u teorijskom dijelu rada, izvješće o transparentnosti zahtijeva informacije o upravljačkoj i vlasničkoj strukturi, opis mreže, opis unutarnjeg sustava kontrole kvalitete, izjavu uprave o njezinoj djelotvornosti, naznaku kada je izvršena posljednja provjera kvalitete rada, popis revidiranih društva od javnog interesa, izjavu o stalnom usavršavanju ovlaštenih revizora, sveukupne značajne financijske informacije i podatke o osnovici za primanja ovlaštenih revizora.

Svrha objave što kvalitetnijih i potpunijih informacija u izvješću o transparentnosti bi trebala biti u tome da se poveća povjerenje u revizijsko poduzeće jer veća transparentnost smanjuje informacijsku asimetriju. Nažalost, mnoga revizorska poduzeća smatraju da javna objava određenih informacija može loše utjecati na njihovu konkurentnost. Između ostalog, cilj ovog istraživanja je ukazati na važnost transparentnosti u poslovanju, budući da revizori često ne vide sve prednosti koje kvalitetno izvješće o transparentnosti može pružiti. Prednost je to što izvješće o transparentnosti može imati promotivan karakter, potiče na obavljanje kvalitetnije revizije te nadalje, veća informiranost korisnika dovodi do boljih poslovnih odluka, što u konačnici rezultira povećanjem povjerenja u revizijsku profesiju.

Dokazivanjem prve hipoteze ustanovljeno je da postoje poduzeća koja ne objavljuju izvješće o transparentnosti i time pokazuju da ne posluju u potpunosti u skladu sa Zakonom. U sljedećem dijelu istraživanja potrebno je ispitati u kojoj mjeri su objavljenja izvješća usklađena sa Zakonom te utvrditi u kojim točkama izvješća o transparentnosti postoje najmanja, a u kojim najveća odstupanja.

U tijeku ovog istraživanja, pregledana su sva objavljena izvješća o transparentnosti revizorskih društava te je analizirana svaka točka izvješća. Promatrajući samo poduzeća koja su objavili izvješće o transparentnosti, u tablicu su unesene nule i jedinice, ovisno o tome je li revizorsko društvo poštivalo određenu točku ili ne. Ako je točka poštivana u tablicu je unesen broj 1, a ako nije unesena je 0. Bitno je napomenuti da ovdje nije uzeta u obzir detaljnost informacija svake točke, već je na temelju prosudbe autora rada određeno sadrži li određena

točka obvezne podatke. Konačna ocjena po svakoj točci je dobivena na način da su sve ocjene 0 i 1 zbrojene te je zbroj podijeljen s ukupnim brojem analiziranih revizorskih poduzeća u toj godini. Nakon toga, dobiveni broj je pomnožen sa 100 kako bi se dobio postotak poštivanja pojedine točke članka 17.a. Zakona o reviziji za 2012., 2013. i 2014., godinu što je prikazano u tablici 6.

Tablica 6: Poštivanje članka 17.a. Zakona o reviziji po točkama tijekom godina

Točka članka 17.a. Zakona o reviziji	2012.	2013.	2014.	2012. - 2014.
Točka br. 1	94,74%	94,60%	94,87%	94,74%
Točka br. 2	78,95%	81,08%	79,49%	79,84%
Točka br. 3	92,11%	91,89%	89,74%	91,25%
Točka br. 4	60,53%	62,16%	61,54%	61,41%
Točka br. 5	92,11%	94,59%	97,44%	94,71%
Točka br. 6	100%	100%	100%	100%
Točka br. 7	97,37%	97,30%	97,44%	97,37%
Točka br. 8	86,84%	83,78%	84,62%	85,08%
Točka br. 9	21,05%	18,92%%	17,95%	19,50%
Točka br. 10	15,79%	10,81%	10,26%	12,29%

Izvor: Izrada autora

Tabelarni prikaz poštivanja članka 17.a. po točkama pokazuje da u svim objavljenim izvješćima o transparentnosti postoji prostor za poboljšanje. Naime, mnoge točke bi trebale sadržavati više informacija za korisnika. Kako bi se olakšalo objašnjenje ove tablice, uvedene su četiri razine poštivanja Zakona prikazane u sljedećoj tablici.

Tablica 7: Razine poštivanja članka 17.a. Zakona o reviziji

POSTOTAK	OBJAŠNJENJE
0% - 25 %	Vrlo niski postotak poštivanja članka 17.a. Zakona o reviziji
25% - 50%	Niski postotak poštivanja članka 17.a. Zakona o reviziji
50% - 75%	Srednji postotak poštivanja članka 17.a. Zakona o reviziji
75% - 100 %	Visoki postotak poštivanja članka 17.a. Zakona o reviziji

Izvor: Izrada autora

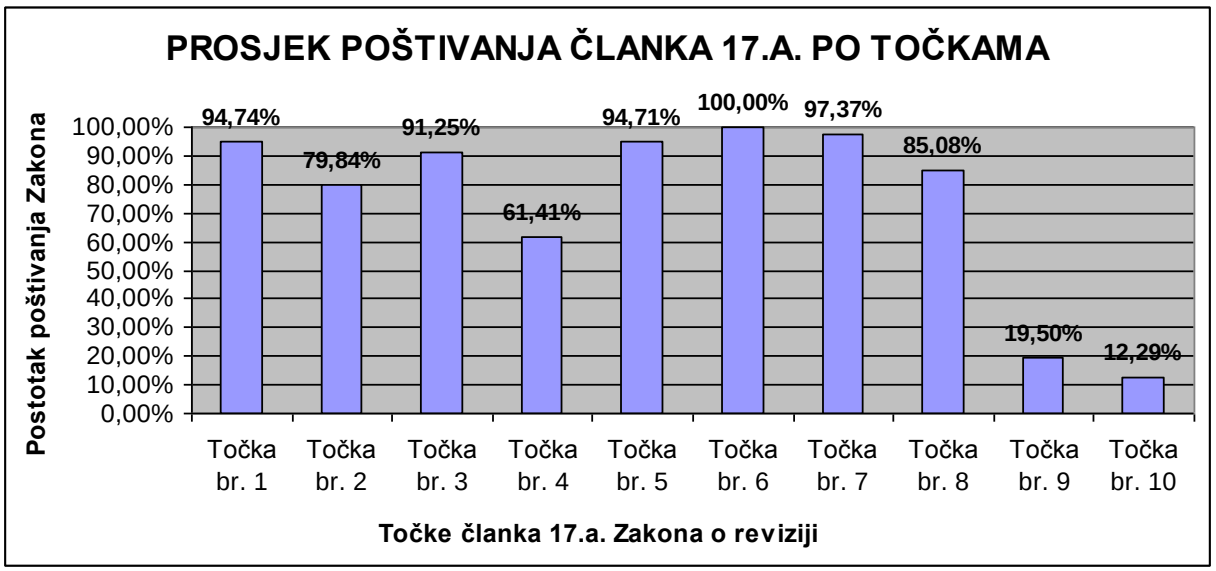
Promatrajući sve tri godine zajedno, može se zaključiti da revizorska društva u periodu objave izvješća o transparentnosti za 2012.-2104. godine u visokom postotku poštuju točke broj 1, 2,

3, 5, 6, i 7. Kroz svaku promatranu godinu revizori ove točke poštuju u rasponu od 75% - 100%. Visoki postotak poštivanja tih točaka znači da revizori rado objavljuju informacije o pravo-ustrojstvenom obliku, o mreži kojoj društvo pripada, vlasničkoj strukturi, podatke o izvršenim vanjskim provjerama kontrole rada, popis revidiranih društva od javnog interesa te izjavu neovisnosti rada revizorskog društva, što je izrazito pohvalno, mada uvijek treba težiti poštivanju Zakona u potpunosti.

Potpuno poštivanje Zakona vidljivo je jedino kroz točku 6., što znači da sva objavljena izvješća o transparentnosti sadrže popis društva od javnog interesa čije izvještaje je revizorsko društvo revidiralo tijekom prethodne poslovne godine.

Točka 4. članka 17.a. Zakona se odnosi na opis unutarnjeg sustava kontrole kvalitete revizorskog društva i izjavu o njegovoj djelotvornosti. Prikazani podaci u tablici pokazuju da točka 4. spada u skupinu niskog poštivanja zakona, s postotcima između 25 i 50., naime, za period 2012.-2014. godine revizori u prosjeku poštuju ovu točku 61,41%.

Prikazani rezultati pokazuju da revizorska društva najmanje poštuju Zakon kroz 9. i 10. točku. Za sve tri promatrane godine stupanj poštivanja Zakona za te točke je vrlo nizak. Revizorska društva nisu sklona objavljivanju detaljnih financijskih informacija, već najčešće javno prikazuju samo podatke o ukupnim revizijskim prihodima i ukupnim prihodima od ostalih usluga. Najlošiji postotak poštivanja Zakona odnosi se na točku 10. koja obavezuje revizore na transparentnost podataka o osnovicama primanja ovlaštenih revizora ovlaštenih revizora koji potpisuju revizorska izvješća o obavljenim revizijama društva od javnog interesa. Za promatrano razdoblje prosjek poštivanja ove točke iznosi samo 12,29%. Ovako nizak postotak poštivanja Zakona narušava povjerenje u revizijsku profesiju i ukazuje na potrebu za većom transparentnošću. Sadržaj 10. točke uglavnom čini jedna rečenica, koja kaže da su primanja ovlaštenih revizora koja potpisuju revizorska izvješća za društva od javnog interesa regulirana Ugovorom o radu, a predmet su dogovora između poslodavca i ovlaštenih revizora. Javnost zaslužuje konkretne informacije u skladu sa zakonom, budući da društva koja kotiraju na burzi su društva od javnog interesa, čije objavljene informacije utječu na poslovne odluke mnogih korisnika.



Slika 4: Postotak poštivanja članka 17.a. po točkama Zakona o reviziji

Izvor: Izrada autora

Na temelju provedene analize može se prihvatiti druga hipoteza da izvješća o transparentnosti revizorskih društava nisu u potpunosti usklađena sa Zakonom. Praksa često pokaže drugačije stanje od onoga što zakon nalaže, a to se odnosi i na transparentnost revizorskih društava u Republici Hrvatskoj za 2012- 2014. Godine. Slika broj 4 potkrepljuje prihvaćenu hipotezu i prikazuje u kojim točkama izvješća o transparentnosti postoje najmanja, a u kojim najveća odstupanja.

Sljedeći dio istraživanja zahtijeva detaljniju analizu transparentnosti revizorskih društava u Republici Hrvatskoj. Kako bi se utvrdila veza između stupnja transparentnosti i veličine revizorskog društva, potrebno je analizirati svaku točku u izvješću za svako revizorsko društvo posebno. Često se stvara slika kako veća revizorska društva obavljaju kvalitetniju reviziju i imaju veću transparentnost poslovanja pa je potrebno ispitati tu povezanost.

Kako bi se svaka točka izvješća o transparentnosti realno ocijenila, korištena je Likertova mjerna skala, opisi ocjena za procjenu stupnja transparentnosti revizorskih društava i koeficijenti važnosti svake točke zakona koji su već korišteni u prijašnjim istraživanjima za ranija razdoblja.

Tablica 8: Ocjene za procjenu stupnja transparentnosti revizorskih društava

OCJENA	OPIS OCJENE
1	Revizorsko društvo nije uopće navelo točku Zakona
2	Revizorsko društvo je navelo točku Zakona, ali ona ne zadovoljava sve zakonske odredbe.
3	Revizorsko društvo je navelo točku Zakona. Ona zadovoljava sve zakonske odredbe, ali daje samo najnužnije informacije.
4	Revizorsko društvo je navelo točku Zakona. Ona zadovoljava sve zakonske odredbe i daje opširni opis traženih informacija.
5	Revizorsko društvo je navelo točku Zakona. Ona zadovoljava sve zakonske odredbe i daje opširni opis traženih informacija te dobrovoljno daje dodatne zakonske podatke.

Izvor: Vitez, S. (2013): Transparentnost poslovanja revizorskih društava, Ekonomski fakultet Split, Split, str. 62.

Za potrebe istraživanja, sva objavljena izvješća o transparentnosti su detaljno analizirana kroz svaku točku, a svaka točka je ocijenjena ocjenom od 1 do 5. U sljedećem koraku, svaka ocjena autora rada je pomnožena s koeficijentom važnosti pojedinog elemenata izvješća o transparentnosti. Koeficijent važnosti je preuzet iz znanstvenog rada što je uvelike olakšalo ovo istraživanje. Pivac i Čular[61] su proveli studiju slučaja kako bi procijenili važnost elemenata izvješća o transparentnosti. Koeficijenti važnosti nastali su ocjenjivanjem eksperata koji su ocjenjivali svaku točku u izvješću ocjenama od 1 do 5, a dobivene brojke su proveli kroz formulu za dobivanje indeksa važnosti. Referentnu skupinu eksperata činili su ovlašteni hrvatski revizori te sveučilišni profesori iz područja revizije s Ekonomskog fakulteta u Zagrebu i Splitu. Nadalje, Pivac i Čular objašnjavaju ako koeficijent važnosti ima za rezultat broj 1 to znači da taj element nije uopće važan za kvalitetu izvješća o transparentnosti, a ako ima broj 2 to znači da je iznimno važan. Za svako revizijsko društvo posebno dodijeljene ocjene pomnožene su s koeficijentom važnosti, te je dobiven stupanj transparentnosti svakog pojedinog elementa u izvješću. Stupnjevi transparentnosti za pojedine elemente su zbrojeni i podijeljeni s brojem 10, koji predstavlja ukupan broj elemenata izvješća o transparentnosti te je na taj način dobiven stupanj transparentnosti za svako promatrano revizijsko društvo.

Preuzeti koeficijenti važnosti prikazani su u tablici 9.

[61] Pivac, S.; Čular, M. (2012): Quality index creating and analysis of the transparency of audit firms – case study in Croatia, Hrvatsko društvo za operacijska istraživanja, vol. 3., br. 1., str. 230.

Tablica 9: Koeficijenti važnosti za elemente izvješća o transparentnosti

Točka Zakona	Značenje točke Zakona	Koeficijent važnosti elemenata
1.	Pravno ustrojstveni oblik i struktura vlasništva revizorskog društva.	1,54
2.	Mreža kojoj revizorsko društvo pripada i opis njenih karakteristika.	1,54
3.	Opis upravljačke strukture revizorskog društva.	1,54
4.	Opis unutarnjeg sustava kontrole kvalitete revizorskog društva i izjava o njegovoj djelotvornosti.	1,71
5.	Naznaka kada je izvršena posljednja provjera kvalitete rada revizorskog društva.	1,66
6.	Popis društva od javnog interesa čije izvještaje je revizorsko društvo revidiralo tijekom prethodne poslovne godine.	1,49
7.	Izjava koja se odnosi na neovisnost rada revizorskog društva.	1,71
8.	Izjava o politici revizorskog društva vezana uz stalno usavršavanje ovlaštenih revizora.	1,54
9.	Sveukupne financijske informacije i podaci koji pokazuju značaj revizorskog društva.	1,49
10.	Podaci o osnovici primanja ovlaštenih revizora koji potpisuju revizorska izvješća o obavljenim revizijama društva od javnog interesa.	1,37

Izvor: Pivac, S., Čular, M. (2012): Quality index creating and analysis of the transparency of audit firms – case study in Croatia, Hrvatsko društvo za operacijska istraživanja, vol. 3., br. 1., str. 231.

Trećom hipotezom želi se analizirati povezanost između stupnja transparentnosti i veličine revizorskog društva koja je mjerena brojem zaposlenih i veličinom ostvarenih prihoda. Potrebni podaci o broju zaposlenih i visini ostvarenih prihoda pronađeni su u objavljenim izvješćima o transparentnosti i na internet stranici Hrvatske revizorske komore, a kako određeni potrebni podaci nisu bili dostupni na internetu, prikupljeni su slanjem upita na mail upravi određenog revizorskog društva.

Kako bi se utvrdila povezanost između varijabli, korištena je najpoznatija mjera linearne korelacije između slučajnih varijabli – Pearsonov koeficijent linearne korelacije. Pozitivna korelacija je prisutna kada rast jedne varijable prati rast druge promatrane varijable, što bi u ovome slučaju značilo da rast prihoda i broja zaposlenih revizorskog društva prati rast transparentnosti revizorskog društva, dok je negativna korelacija kada rast jedne varijable prati pad druge varijable i obratno. Vrijednost koeficijenta linearne korelacije kreće se intervalu od -1 do 1. Izračun Pearsonovog koeficijenta pokazuje smjer i intenzitet linearne korelacije među promatranim varijablama, a vrijednosti i značenja prikazani su u tablici 10.

Tablica 10: Značenje vrijednosti Pearsonovog koeficijenta

VRIJEDNOSTI	ZNAČENJE
r = -1 ; r = 1	Funkcionalna negativna/pozitivna korelacija
-1 < r ≤ - 0,8 ; 0,8 ≤ r < 1	Jaka negativna/pozitivna korelacija
- 0,8 < r ≤ - 0,5 ; 0,5 ≤ r < 0,8	Srednje jaka negativna/pozitivna korelacija
- 0.5 < r <0 ; 0 < r < 0,5	Slaba negativna/pozitivna korelacija

Izvor: Pivac, S. (2010): Statističke metode, Ekonomski fakultet Split, Split, str. 238.

Korelacijskom analizom ispitana je povezanost stupnja transparentnosti i veličine revizorskog društva koja je mjerena brojem zaposlenih i visinom ostvarenih prihoda za 2012., 2013. i 2014. godinu u statističkom programu SPSS-u.

Tablica 11 prikazuje rezultate za 2012. godinu, u kojoj je analizirano 38 objavljenih izvješća o transparentnosti. Pearsonov koeficijent korelacije između stupnja transparentnosti revizorskog društva i broja zaposlenih u 2012. godini iznosi r = 0,519 i označava srednje jaku pozitivnu korelaciju te dvije promatrane varijable. Analizom linearne korelacije dokazano je da postoji pozitivna veza između stupnja transparentnosti i broja zaposlenih revizorskog društva. Pearsonov koeficijent je statistički značajan uz signifikantnost testa 5%, a do istog zaključka može se doći uz signifikantnost testa od 1%. Također, statistički je značajan. Pearsonov koeficijent između stupnja transparentnosti i ukupnog prihoda u 2012. iznosi r = 0,613 i označava srednje jaku pozitivnu korelaciju između promatranih varijabli. Može se zaključiti da postoji pozitivna veza između stupnja transparentnosti i veličine revizorskog društva u 2012 godini.

Tablica 11: Povezanost stupnja transparentnosti i veličine revizorskog društva za 2012.g

Korelacija				
2012. godina		**Stupanj transparentnosti revizorskog društva**	**Broj zaposlenih revizorskog društva**	**Ukupni prihod revizorskog društva**
Stupanj transparentnosti revizorskog društva	Pearsonov koeficijent korelacije	1	,519**	,613**
	Sig.		,001	,000
	N	38	38	38

Broj zaposlenih revizorskog društva	Pearsonov koeficijent korelacije	,519**	1	,936**
	Sig.	,001		,000
	N	38	38	38
Ukupni prihod revizorskog društva	Pearsonov koeficijent korelacije	,613**	,936**	1
	Sig.	,000	,000	
	N	38	38	38

**. Korelacija je statistički značajna pri razini signifikantnosti od 0,01 (1%)
Izvor: Izračun autora

Sljedeća tablica prikazuje rezultate za 2013. godinu u kojoj je 37 revizorskih društava objavilo izvješće o transparentnosti. Pearsonov koeficijent korelacije između stupnja transparentnosti revizorskog društva i broja zaposlenih u 2013. godini iznosi r = 0,535 i označava srednje jaku pozitivnu korelaciju te dvije promatrane varijable. Nadalje, Pearsonov koeficijent između stupnja transparentnosti i ukupnog prihoda u 2013. iznosi r = 0,582 i označava srednje jaku pozitivnu korelaciju. Uz signifikantnost 5%, koeficijent je statistički značajan te je analizom linearne korelacije dokazano da postoji pozitivna veza između stupnja transparentnosti i veličine revizorskog društva u 2013. godini, a do istog zaključka može se doći i uz signifikantnost testa od 1%.

Tablica 12: Povezanost stupnja transparentnosti i veličine revizorskog društva za 2013.g

Korelacija				
2013. GODINA		**Stupanj transparentnosti revizorskog društva**	**Broj zaposlenih revizorskog društva**	**Ukupni prihod revizorskog društva**
Stupanj transparentnosti revizorskog društva	Pearsonov koeficijent korelacije	1	,535**	,582**
	Sig.		,001	,000
	N	37	37	37
Broj zaposlenih revizorskog društva	Pearsonov koeficijent korelacije	,535**	1	,954**
	Sig.	,001		,000
	N	37	37	37
Ukupni prihod revizorskog društva	Pearsonov koeficijent korelacije	,582**	,954**	1
	Sig.	,000	,000	
	N	37	37	37

**. Korelacija je statistički značajna pri razini signifikantnosti od 0,01 (1%)
Izvor: Izračun autora

Do istog zaključka dolazi se korelacijskom analizom stupnja transparentnosti i veličine revizorskog društva za 2014. godinu u kojoj je analizirano 39 objavljenih izvješća o transparentnosti. Iz tablice broj 13 vidljivo je da je Pearsonov koeficijent korelacije između stupnja transparentnosti revizorskog društva i broja zaposlenih u 2014. godini iznosi r = 0,504 i označava srednje jaku pozitivnu korelaciju. Pearsonov koeficijent između stupnja transparentnosti i ukupnog prihoda u 2014. koji iznosi r = 0,525 i označava srednje jaku pozitivnu korelaciju između promatranih varijabli.

Tablica 13: Povezanost stupnja transparentnosti i veličine revizorskog društva za 2014.

Korelacija				
2014. GODINA		**Stupanj transparentnosti revizorskog društva**	**Broj zaposlenih revizorskog društva**	**Ukupni prihod revizorskog društva**
Stupanj transparentnosti revizorskog društva	Pearsonov koeficijent korelacije	1	,504**	,525**
	Sig.		,001	,001
	N	39	39	39
Broj zaposlenih revizorskog društva	Pearsonov koeficijent korelacije	,504**	1	,968**
	Sig.	,001		,000
	N	39	39	39
Ukupni prihod revizorskog društva	Pearsonov koeficijent korelacije	,525**	,968**	1
	Sig.	,001	,000	
	N	39	39	39

**. Korelacija je statistički značajna pri razini signifikantnosti od 0,01 (1%)
Izvor: Izračun autora

Na temelju tabelarno prikazanih i objašnjenih rezultata korelacijske analize za promatrano razdoblje od 2012.-2014. godine može se zaključiti da postoji statistički značajna pozitivna veza između stupnja transparentnosti i veličine revizorskog društva mjerena brojem zaposlenih i veličinom ostvarenih prihoda, odnosno treća hipoteza se prihvaća. Prihvaćanjem ove hipoteze opravdava se pretpostavka investitora koji često stvaraju slika da veća revizorska društva obavljaju kvalitetniju reviziju i imaju veću transparentnost poslovanja, želeći očuvati reputaciju. Naime, izvješće o transparentnosti služi investitorima kako bi povećali povjerenje u revizore pa revizorsko društvo koristi izvješće o transparentnosti kao promocijski alat. Velika i uspješna revizorska društva imaju više financijaških resursa, kvalitetnije ljudske resurse te, u konačnici, veći motiv radi već

postignute zadovoljavajuće razine konkurentnosti za transparentnije poslovanje od manjih revizorskih društava.

Posljednjom hipotezom želi se istražiti imaju li 'Velika četvorka' značajno veću razinu transparentnosti od ostalih revizorskih društava u Hrvatskoj. U prethodnom dijelu rada već je navedeno da ‘Veliku četvorku’ čine društva Deloitte, PWC, KPMG i Ernest & Young te je objašnjena njihova moć na cijelom svjetskom revizijskom tržištu. Može se reći da je trećom hipotezom već dokazano da su veća revizorska poduzeća transparentnija, ali četvrtom hipotezom želi se staviti naglasak na 'Veliku četvorku', budući da oni revidiraju većinu društava od javnog interesa u Hrvatskoj, stoga je potrebno provesti komparativnu analizu s ostalim revizorskim poduzećima u RH i ispitati koliko se njihova razina transparentnosti razlikuje, te u kojim elementima izvješća o transparentnosti su najveće razlike.

Komparativna analiza Velike četvorke i ostalih revizorskih društva uvijek je aktualna, kako u svijetu, tako i u Hrvatskoj, budući da je jedna od prvih asocijacija na spomen revizije 'Velika četvorka'. Tablica broj 14 prikazuje velike razlike u parametrima, stupanj transparentnosti, broj zaposlenih, visina prihoda i broj revidiranih poduzeća od javnog interesa u analiziranom periodu od 2012. do 2014. godine između Velike četvorke i ostalih revizorskih društava u Hrvatskoj. Naime, ranije je objašnjen način na koji je izračunat stupanj transparentnosti te je dokazano da veća revizorska društva imaju veću transparentnost. Bitno je spomenuti krajnje vrijednosti stupnja transparentnosti koje se dobiju na način da se zadani koeficijenti važnosti pomnože s najvećom ili najmanjom ocjenom koju autor može dodijeliti svakoj točci u izvješću. Ako koeficijente važnosti pomnožimo s ocjenom 5, dobijemo da je maksimalna vrijednost stupnja transparentnosti 7,80, dok množenjem koeficijenta važnosti s ocjenom 1 dobijemo minimalnu vrijednost koja iznosi 1,56. Prosječan stupanj transparentnosti 'Velike četvorke' iznosi 6,54 u periodu 2012-2014., te ukazuje na veću transparentnost od ostalih revizorskih društva, čiji se koeficijent kreće između 5,56 i 5,59. Promatrajući općenito, kod svih revizorskih poduzeća vidljiv je prostor za povećanje transparentnosti, kako bi se postigla maksimalna vrijednost, odnosno kako bi se u potpunosti poštivao Zakon. Velika četvorka zapošljavaju u prosjeku preko sto zaposlenih, dok kod ostalih revizorskih društva prosječan broj zaposlenih ne prelazi 10. Budući da su promatrani parametri proporcionalni, logično je da Velika četvorka ostvaruje znatno veći prihod, a isto tako revidiraju značajno više društava od javnog interesa u odnosu na ostala društva. Zanimljivo je kako prosječan ukupan prihod Velike četvorke u 2012. iznosi 52.095.613 kn, a u 2014. iznosi 59.741.116 kn, dok se kod

ostalih revizorskih društva uviđa pad prihoda. Također, prosječan broj revidiranih poduzeća od javnog interesa se periodično povećava kod Velike četvorke, dok kod ostalih revizorskih društava prati određenu konstantu, u prosjeku 5 poduzeća godišnje. Može se zaključiti kako se ostala revizorska društva teško mogu mjeriti s 'Velikom četvorkom', budući da Ernest&Young, KPMG, Deloitte i PricewaterhouseCoopers čine oligopol na tržištu revizijskih usluga u Hrvatskoj. Vidljivi stalni rast 'Velike četvorke' predstavlja problem za mala revizorska poduzeća koja su prisiljena međusobno se udruživati kako bi opstala na tržištu.

Tablica 14 : Usporedba 'velike četvorke' i ostalih revizorskih društva u Hrvatskoj

	Prosječan stupanj transparentnosti			**Prosječan broj zaposlenih**			**Ukupni prosječni prihod (u mil kn)**			**Prosječan broj revidiranih društava od javnog interesa**		
	2012	***2013***	***2014***	***2012***	***2013***	***2014***	***2012***	***2013***	***2014***	***2012***	***2013***	***2014***
Velika četvorka	6,54	6,54	6,54	105	110	120	52,10	49,94	59,74	39	43	62
Ostala društva	5,56	5,59	5,58	9	8	7	3,87	3.68	3,06	5	5	5

Izvor: Izračun autora

Kada usporedimo poštivanje članka 17.a. Zakona o reviziji po točkama izvješća o transparentnosti u periodu 2012-2014., dolazimo do istog zaključka kao i ranije. Naime, veća konkurentnost, veći prihodi, bolje kompetencije zaposlenih i mnogi drugi faktori rezultiraju kvalitetnijim izvješćem o transparentnosti. Gotovo u svim točkama izvješća Velika četvorka je transparentnija od ostalih revizorskih društva u Hrvatskoj. Tablica broj 15 prikazuje razlike u postotku poštivanja svih deset točaka. Primjerice, 4. točku izvješća, koja zahtijeva opis unutarnjeg sustava kontrole kvalitete i izjavu upravnog ili poslovodnog tijela o djelotvornosti njegova rada, 'Velika četvorka' u potpunosti poštuje, dok ostala revizorska društva poštuju 56,87%. Nadalje, sveukupne financijske informacije radije otkrivaju velika revizorska društva želeći sačuvati reputaciju i ugled. Tablica prikazuje kako ostala revizorska društva u prosjeku više poštuju točku 1. i točku 3. izvješća, koje zahtijevaju opis pravnog oblika, strukture vlasništva i opis upravljačke strukture, od 'Velike četvorke'. Takva razlika postotka poštivanja tih točaka proizlazi iz pretpostavke autora da bi veća društva morala još detaljnije opisati vlasničku i upravljačku strukturu.

Tablica 15: Usporedba poštivanja članka 17.a. Zakona o reviziji po točkama Velike četvorke i ostalih revizorskih društava u Hrvatskoj

Točka članka 17.a. Zakona o reviziji	2012. - 2014.	
	VELIKA ČETVORKA	OSTALA REVIZORSKA DRUŠTVA
Točka br. 1	75%	97,06%
Točka br. 2	100%	77,47%
Točka br. 3	50%	96,10%
Točka br. 4	100%	56,87%
Točka br. 5	100%	94,09%
Točka br. 6	100%	100%
Točka br. 7	100%	97,06%
Točka br. 8	100%	83,32 %
Točka br. 9	58,33%	14,71%%
Točka br. 10	25%	12,75%

Izvor: Izračun autora

Na temelju prikazane kratke usporedne analize 'Velike četvorke' i ostalih revizorskih društava u Hrvatskoj te na temelju ranije izračunatog stupnja transparentnosti za pojedina društva, može se zaključiti kako se ostala revizorska društva teško mogu mjeriti s 'najjačima', budući da je 'Velika četvorka' po svim pokazateljima daleko ispred.

Iz svega navedenog, jasno je da je Velika četvorka transparentnija od ostalih revizorskih društava u Republici Hrvatskoj, ali postavlja se pitanje je li ta razlika značajna. Korišten je statistički t-test kako bi se ispitala hipoteza o razlikama prosječnog stupnja transparentnosti. Postavlja se početna ili nulta hipoteza da su aritmetičke sredine dvaju nezavisnih osnovnih skupova $X1$ i $X2$ jednake, tj. da je njihova razlika nula. Suprotna ili alternativna hipoteza pretpostavlja da razlika između aritmetičkih sredina dvaju osnovnih skupova postoji. Stupanj transparentnosti korišten je kao test varijabla, a kao varijabla grupiranja kodirani su Velika četvorka pod šifrom 1 i ostala revizorska društva pod šifrom 2. U sljedećim tablicama prikazani su rezultati koji se dobiju provođenjem t–testa za 2012., 2013. i 2014.

U tablici 16 mogu se vidjeti podaci o prosječnom stupnju transparentnosti za 2012. godinu. Može se zaključiti kako je prosječan stupanj transparentnosti kod Velike četvorke veći nego

kod ostalih revizorskih društava, kao što je i očekivano. Međutim, postavlja se pitanja je li ta razlika značajna.

Tablica 16: Podaci o prosječnom stupnju transparentnosti za 2012. godinu

Podaci o prosječnom stupnju transparentnosti					
2012. godina	Revizorska društva	N	Aritmetička sredina	Standardna devijacija	Standardna pogreška
Stupanj transparentnosti	Velika četvorka	4	6,544	0,378	0,189
	Ostala revizorska društva	34	5,561	0,578	0,099

Izvor: Izračun autora

Tablica 17 prikazuje rezultate t-testa za 2012. godinu. Iz tablice je vidljivo kako je signifikantnost 0,006, odnosno manja je od 5%, što ukazuje na zaključak kako postoji statistički značajna razlika u prosječnom stupnju transparentnosti Velike četvorke i ostalih revizorskih društava. Ponovnim pregledom prethodne tablice mogu se vidjeti i konkretne veličine prosječnih vrijednosti stupnja transparentnosti koje se statistički značajno razlikuju. Dakle, kao prema svim teorijskim očekivanjima, zaključeno je kako kod Velike četvorke prevladava statistički značajno veći stupanj transparentnosti.

Tablica 17: Rezultati testiranja nezavisnih uzoraka za 2012. godinu

Rezultati testiranja nezavisnih uzoraka										
2012. godina		Leveneov test homogenosti		t-test						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Razlika aritmetičkih sredina	Razlika std. pogrešaka	95% interval povjerenja	
									Donja granica	Gornja granica
Stupanj transparentnosti	Pretpostavka da su varijance jednake	0,505	0,482	3,296	36	0,002	0,983	0,298	0,378	1,587
	Pretpostavka da varijance nisu jednake			4,603	4,841	**0,006**	0,983	0,213	0,428	1,537

Izvor: Izračun autora

U tablici 18 prikazani su podaci o prosječnom stupnju transparentnosti za 2013. godinu. I u ovom slučaju prosječan stupanj transparentnosti kod Velike četvorke veći je nego kod ostalih revizorskih društava, no potrebno je dodatno ispitati da li je ta razlika značajna.

Tablica 18: Podaci o prosječnom stupnju transparentnosti za 2013. godinu

Podaci o prosječnom stupnju transparentnosti					
2013. godina	Revizorska društva	N	Aritmetička sredina	Standardna devijacija	Standardna pogreška
Stupanj transparentnosti	Velika četvorka	4	6,544	0,378	0,189

	Ostala revizorska društva	33	5,589	0,558	0,097

Izvor: Izračun autora

U tablici 19 prikazani su rezultati t-testa za 2013. godinu. Signifikantnost od 0,007 manja je od graničnih 5%, pa se može zaključiti kako postoji statistički značajna razlika u prosječnom stupnju transparentnosti Velike četvorke i ostalih revizorskih društava. Ukoliko se opet pogleda tablica 18, mogu se vidjeti i konkretne veličine prosječnog stupnja transparentnosti te se opet dolazi do istog zaključka kod Velike četvorke prevladava statistički značajno veći stupanj transparentnosti.

Tablica 19: Rezultati testiranja nezavisnih uzoraka za 2013. godinu

Rezultati testiranja nezavisnih uzoraka										
2013. godina		Leveneov test homogenosti		t-test						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Razlika aritmetičkih sredina	Razlika std. pogrešaka	95% interval povjerenja	
									Donja granica	Gornja granica
Stupanj transparentnosti	Pretpostavka da su varijance jednake	0,307	0,583	3,309	35	0,002	0,954	0,288	0,369	1,539
	Pretpostavka da varijance nisu jednake			4,488	4,759	**0,007**	0,954	0,213	0,399	1,509

Izvor: Izračun autora

Tablica 20 prikazuje podatke o prosječnom stupnju transparentnosti za 2014. godinu. Kao i u prethodnim slučajevima, može se zaključiti kako je stupanj transparentnosti veći kod Velike četvorke u odnosu na ostala revizorska društva te je potrebno ispitati je li ta razlika statistički značajna.

Tablica 20: Podaci o prosječnom stupnju transparentnosti za 2014. godinu

Podaci o prosječnom stupnju transparentnosti					
2014. godina	Revizorska društva	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Stupanj transparentnosti	Velika četvorka	4	6,544	0,378	0,189
	Ostala revizorska društva	35	5,579	0,559	0,094

Izvor: Izračun autora

U tablici 21 prikazani su rezultati t-testa za 2014. godinu. Prema signifikantnosti od 0,007, koja je manja od graničnih 5%, može se zaključiti da postoji statistički značajna razlika u prosječnom stupnju transparentnosti Velike četvorke i ostalih revizorskih društava u 2014.

godini. Ponovnim pregledom prethodne tablice može se zaključiti da Velika četvorka ima statistički značajno veći stupanj transparentnosti (6,544 u odnosu na 5,579).

Tablica 21: Rezultati testiranja nezavisnih uzoraka za 2014. godinu

Rezultati testiranja nezavisnih uzoraka											
2014. godina		Leveneov test homogenosti		t-test							
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Razlika aritmetičkih sredina	Razlika std. pogrešaka	95% interval povjerenja		
									Donja granica	Gornja granica	
Stupanj transparentnosti	Pretpostavka da su varijance jednake	0,351	0,557	3,346	37	0,002	0,965	0,288	0,381	1,549	
	Pretpostavka da varijance nisu jednake			4,565	4,659	**0,007**	0,965	0,211	0,409	1,520	

Izvor: Izračun autora

Rezultati t-testa za svaki promatrani period dovode do istog zaključka, naime Velika četvorka imaju statistički značajno veću transparentnost od ostalih revizorskih društava u Hrvatskoj. Signifikantnost je **u svim godinama** manja od 5%, što bi značilo da se odbacuje početna hipoteza da ne postoji razlika i prihvaća se alternativna hipoteza da postoji statistički značajna razlika u prosječnom stupnju transparentnosti kod Velike četvorke i ostalih revizorskih društava. Veći stupanj transparentnosti revizorskih društva s međunarodnom reputacijom ne znači da oni obavljaju i kvalitetniju reviziju, već oni radi svog ugleda podliježu većim nadzorima i kontrolama radi kojih su više povećali svijest važnosti transparentnog poslovanja. **Može se prihvatiti četvrta hipoteza ovog diplomskog rada da 'Velika četvorka' imaju veću razinu transparentnosti od ostalih revizorskih društava u Hrvatskoj, naime zbog međunarodne reputacije koju imaju oni se uvijek trude i dalje jačati reputaciju, povećavati konkurentnost i održati dobar ugled kako bi korisnici revizijskih usluga postigli još veću razinu povjerenja u njihove usluge.**

6. ZAKLJUČAK

Važne informacije nalaze se u financijskim izvještajima koji bi trebali javnosti pružati fer i istinitu sliku poslovanja poduzeća, a glavna zadaća revizorskih društava upravo je revidiranje financijskih izvještaja kako bi se osigurala njihova vjerodostojnost. Brojni korporativni skandali koji su se odigrali posljednjih godina bili su često povezani s revizijskom profesijom koja je više puta razočarala javnost te dodatno povećala potrebu za regulacijom i transparentnosti. S ciljem da se poveća transparentnost poslovanja revizijskih društava te bolje procijeni kvaliteta njihova rada, regulativna tijela su uvela obvezu sastavljanja i objavljivanja izvješća o transparentnosti. Zakonska regulativa u Hrvatskoj nalaže da su revizorska društva i samostalni revizori koji obavljaju reviziju društava od javnog interesa dužni objaviti godišnja izvješća o transparentnosti.

Povećanje broja velikih korporacija, korporativno upravljanje i uvijek prisutni subjekti od javnog interesa na tržištu uvijek stvaraju potrebu za povećanjem transparentnosti kako bi se zaštitili interesi javnosti. Povjerenje u revizijsku profesiju ključno je za njezin napredak, a upravo rast povjerenja se očituje kroz povećanje transparentnosti revizijskih društava. Poznata je činjenica da u se u Hrvatskoj brojne zakonske obveze izvršavaju samo radi forme i neplaćanja kazne, a suština i kvaliteta ispunjavanja određene obveze često ostaju upitne i nezadovoljene. Izvješće o transparentnosti prema članku 17.a. Zakona o reviziji ima deset točaka te za svaku točku Zakon nalaže informacije o revizorskom društvu koje mora sadržavati. U ovom diplomskom radu istražena je stvarna razina transparentnosti revizorskih društava koja kotiraju na Zagrebačkoj burzi u Republici Hrvatskoj za 2012., 2013. i 2014 godinu.

Tijekom istraživanja utvrđeno je da još uvijek sva poduzeća, koja su obavezna objaviti izvješće o transparentnosti ne poštuju zakon i ne objavljuju izvješće. Uočen je pozitivan napredak u povećanju transparentnosti revizorskih društava tijekom vremena. Naime, 2009. godine više od 50% revizorskih društava koja revidiraju subjekte od javnog interesa nisu objavila izvješće o transparentnosti, a 2014. godine izvješće nije objavilo 15% društava. Dokazano je da se svake godine povećava broj revizorskih društava koja objavljuju izvješće o transparentnosti. Tom napretku doprinosi činjenica da je nadzor nad revizijskom profesijom postao sve učinkovitiji, jer Hrvatska revizorska komora sada aktivno vrši nadzor i kvalitetu rada revizorskih društava, a posljedično nad društvima kod kojih su utvrđene nepravilnosti provode se stegovni postupci.

Istraživanjem su detaljno po točkama pregledana sva objavljena izvješća o transparentnosti i može se zaključiti da revizorska društva u periodu objave izvješća o transparentnosti za 2012.-2104. godine u visokom postotku poštuju točke u kojima objavljuju informacije o pravno-ustrojstvenom obliku, o mreži kojoj društvo pripada, vlasničkoj strukturi, podatke o izvršenim vanjskim provjerama kontrole rada, popis revidiranih društava od javnog interesa te izjavu neovisnosti rada revizorskog društva, što je izrazito pohvalno, mada uvijek treba težiti poštivanju Zakona u potpunosti. Uočeno je da sva objavljena izvješća o transparentnosti sadrže popis društva od javnog interesa, čije izvještaje je revizorsko društvo revidiralo tijekom prethodne poslovne godine. Također, analizom izvješća utvrđeno je da revizorska društva nisu sklona objavljivanju detaljnih financijskih informacija i podataka o osnovicama primanja ovlaštenih revizora koji potpisuju revizorska izvješća o obavljenim revizijama društva od javnog interesa. Javnost zaslužuje konkretne i detaljnije informacije u skladu sa Zakonom, budući da društva koja kotiraju na burzi su društva od javnog interesa čije objavljene informacije utječu na poslovne odluke mnogih korisnika.

Provedena je korelacijska analiza za razdoblje 2012.-2014. kojom je dokazano da postoji statistički značajna pozitivna veza između stupnja transparentnosti i veličine revizorskog društva koja je mjerena brojem zaposlenih i veličinom ostvarenih prihoda. Velika i uspješna revizorska društva imaju više financijskih resursa, kvalitetnije ljudske resurse te u konačnici veći motiv radi već postignute zadovoljavajuće razine konkurentnosti za transparentnije poslovanje od manjih revizorskih društava. Također, ovim istraživanjem dokazano je da 'Velika četvorka' imaju veću razinu transparentnosti od ostalih revizorskih društava u Hrvatskoj trudeći se uvijek održati dobar ugled kako bi postigli još veću razinu povjerenja korisnika u njihove usluge.

Transparentnost poslovanja revizorskih društava uvijek će biti važna i aktualna za istraživanje. Može se zaključiti kako se revizijsko tržište i tržište subjekta od javnog interesa razvija tijekom vremena u Hrvatskoj, a taj razvoj utječe na povećanje transparentnosti. Potrebno je da Hrvatska revizorska komora prati kretanja na tržištu i uvijek ulaže u kvalitetnije sustave kontrole kvalitete i nadzora nad revizijskom profesijom. Naime, hrvatska javnost sve više shvaća značenje revizije za otkrivanje prijevara i povećanja povjerenja u prikazane financijske izvještaje. Ovim istraživanjem želi se još jednom naglasiti da zakoni i propisi nisu forma koja se treba samo ispuniti, već uvijek treba težiti većem poštivanju suštine zakona i većoj transparentnosti radi učinkovitijeg poslovanja, donošenja boljih poslovnih odluka i radi zaštite interesa javnosti.

7. SAŽETAK

Ubrzani razvoj tržišta, otkrivanje raznih prijevara i potreba za točnom i pravodobnom informacijom stvaraju potrebu za transparentnim poslovanjem. Revizijska profesija ima ulogu služenja javnosti kako bi zaštitila interese korisnika kroz obavljanje visokokvalitetne revizije na temelju koje korisnici donose poslovne odluke. Obvezno objavljivanje izvješća o transparentnosti ima za cilj povećati povjerenje korisnika u revizijsku profesiju. Ovim istraživanjem provedena je analiza transparentnosti revizorskih društava u Republici Hrvatskoj. Cilj ovog rada je naglasiti važnost transparentnosti u revizijskoj profesiji, kako bi se potakla regulacijska tijela i revizorska društva na povećanje transparentnosti. Istraživanje je pokazalo u kojoj se mjeri u Hrvatskoj zakonska obveza objavljivanja izvješća o transparentnosti provodi u praksi. Uočen je pozitivan trend povećanja transparentnosti tijekom vremena. Analizom je utvrđeno u kojim točkama izvješća o transparentnosti postoje najmanja, a u kojim najveća odstupanja te je uočen prostor za napredak kako bi se u potpunosti poštivao Zakon. Dokazano je da veća revizorska društva imaju veći stupanj transparentnosti.

Ključne riječi: revizijska profesija, transparentnost, točke izvješća o transparentnosti

8. SUMMARY

The rapid development of the market, as well as the detection of fraud and the need for accurate and timely information, create a need for transparent business operations. The auditing profession has a role of serving the public, in order to protect the interests of users, through performing high quality audit, based on which users make business decisions. Required publishing of the transparency report aims to increase user confidence in the audit profession. This research shows analysis of transparency of audit firms in the Republic of Croatia. The aim of this paper is to emphasize the importance of transparency in the auditing profession, in order to encourage regulatory bodies and auditing firms to increase transparency. Research has shown the extent to which the Croatian legal obligation to publish the transparency report is enforced into practice. There is a positive trend of increasing transparency over time. The analysis shows in which points of the transparency report there are the least, and in which the greatest deviations, and room for improvement in order to fully respect the law is detected. It has been proved that higher audit companies have a higher level of transparency.

Keywords: audit profession, transparency, points of the transparency report

9. LITERATURA

1. Babić, D. (2010): Izvješće o transparentnosti i informacijska asimetrija na tržištu revizijskih usluga, diplomski rad, Ekonomski fakultet Split, Split.

2. Bašić, T. (2014): Svijetom drmaju Velika trojka i Velika četvorka, [Internet], raspoloživo na: http://lider.media/aktualno/tvrtke-i-trzista/poslovna-scena/n-svijetom-drmaju-velika-trojka-i-velika-cetvorka/

3. Carmichael, D. R.; Willingham J. J. (2000): Pojmovi i metode revizije, MATE d.o.o., Zagreb.

4. Čular. M. (2014): Kontrola kvalitete i sustavi nadzora u reviziji, nastavni materijali, Ekonomski fakultet Split, Split.

5. Čular. M. (2014): Međunarodne usluge revizije i izražavanja uvjerenja, nastavni materijali, Ekonomski fakultet Split, Split.

6. Čular. M. (2014): Regulativni okvir revizijske profesije u RH, nastavni materijali, Ekonomski fakultet Split, Split.

7. Filipović, I. (2009): Revizija, Sinergija nakladništvo d.o.o., Zagreb.

8. Guzić Š. (2016): Izbor revizora za 2016. godinu u skladu s novim propisima, Računovodstvo, revizija i financije 9/16.

9. Hrvatska revizorska komora (2014): Izvješće o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava/samostalnih revizora i ovlaštenih revizora za nadzornu godinu 2013./2014. [Internet], raspoloživo na : http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Nadzor/Izvjesce%20o%20nadzoru%202013_2014_final.pdf

10. Hrvatska revizorska komora (2010): Kodeks etike za profesionalne računovođe, [Internet], raspoloživo na : http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Kodeks-etike/Kodeks-profesinalne-etike-revizora.pdf

11. Hrvatska revizorska komora (2011): Smjernica 2: Primjena Međunarodnog standarda kontrole kvalitete 1 (MSKK 1), str. 3., [Internet], raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Smjernice/2_Smjernica2MSKK1.pdf

12. Messier, W. F. (2000): Revizija, Priručnik za revizore i studente s rješenjima zadataka, II. dopunjeno izdanje, Faber & Zgombić Plus, Zagreb.

13. Miletić A. (2016): Najčešće utvrđene pogreške u nadzoru nad revizorskim društvima, Računovodstvo, revizija i financije 7/16.

14. Narodne novine, (2010): Međunarodni revizijski standard 320-Značajnost u reviziji, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 49.

15. Narodne novine, (2015): Pravilnik o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava, samostalnih revizora, zajedničkih i revizorskih ureda i ovlaštenih revizora, Narodne Novine d.d., Zagreb, broj 51.

16. Narodne novine (2015): Zakon o računovodstvu, pročišćeni tekst, Narodne Novine d.d., Zagreb, broj 78, 134. članak 20.

17. Narodne novine, (2005, 2008, 2012): Zakon o reviziji, pročišćeni tekst, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 146, 139 i 144., članak 2.

18. Narodne novine, (2005, 2008, 2012): Zakon o reviziji, pročišćeni tekst, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 146, 139 i 144., članak 21.

19. Narodne novine, (2005, 2008, 2012): Zakon o reviziji, pročišćeni tekst, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 146, 139 i 144., članak 42.d.

20. Pivac, S. (2010): Statističke metode, Ekonomski fakultet Split, Split.

21. Pivac, S.; Čular, M. (2012): Quality index creating and analysis of the transparency of audit firms – case study in Croatia, Hrvatsko društvo za operacijska istraživanja.

22. Popović, Ž.; Vitezić, N. (2009): Revizija i analiza, instrumenti uspješnog donošenja poslovnih odluka, Udruženje Sveučilišta u Rijeci, Zagreb.

23. Pott, C., Mock, T: J: & Watrin, C. (2008): The effect of transparency report on auditor indepedence: practitioners self-assessment, Review of Managerial Science, Vol. 2.

24. Robertson, J. C., Davis, F.G. (1998): Auditing, Irwin, Homewood, Illinois.

25. Roška, V., Grabić, B. (2015): Kriterij za izračun značajnosti u reviziji financijskih izvještaja, Računovodstvo revizija i financije, broj 10.

26. Sefić, N. (2003): Osnove revizije, Adamić, Rijeka.

27. Sever, S.; Tušek, B.; Žager, L. (2012): Revizija-načela, standardi, postupci, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.

28. Službeni list Europske unije (2014): Uredba (EU) Europskog parlamenta i vijeća, broj 537. [Internet], raspoloživo na: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX%3A32014R0537

29. Soltani, B. (2009): Revizija, međunarodni pristup, Mate d.o.o., Zagreb.

30. Sušec, N. (2013): Korist od kvalitetne revizije neusporedivo premašuje troškove, [Internet], raspoloživo na: http://liderpress.hr/tvrtke-i-trzista/poslovna-scena/korist-od-kvalitetne-revizije-neusporedivo-premasuje-troskove

31. Tipurić, D. (2008): Korporativno upravljanje, Sinergija nakladništvo d.o.o., Zagreb.

32. Tušek B., Žager L. (2007): Revizija, drugo izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.

33. Vitez, S. (2013): Transparentnost poslovanja revizorskih društava, diplomski rad, Ekonomski fakultet Split, Split.

34. Vujević, I. (2005): Revizija, Ekonomski fakultet Split, Split.

35. Vuko, T. (2014): Proces revizije financijskih izvještaja-planiranje i procjena sustava internih kontrola, nastavni materijal, Ekonomski fakultet Split, Split.

36. Vuko, T. (2014): Temeljna polazišta revizije: značajnost i rizik , nastavni materijali, Ekonomski fakultet Split, Split.

37. Vuko, T. (2014): Uloga i značaj revizije, nastavni materijali, Ekonomski fakultet Split, Split.

38. Zelenika, R. (2014): Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog rada, Ekonomski fakultet Rijeka, Rijeka.

POPIS TABLICA:

Tablica 1: Revizijske strategije pri razmatranju sustava internih kontrola

Tablica 2: Sažeti prikaz obveznika revizije financijskih izvještaja

Tablica 3: Subjekti od javnog interesa kao obveznici revizije prema čl. 3.Zor-a

Tablica 4: Nezakonitosti utvrđene izravnim nadzorom HRK

Tablica 5: Objava izvješća o transparentnosti tijekom godina (2012-2014.)

Tablica 6: Poštivanje članka 17.a. Zakona o reviziji po točkama tijekom godina

Tablica 7: Razine poštivanja članka 17.a. Zakona o reviziji

Tablica 8: Ocjene za procjenu stupnja transparentnosti revizorskih društava

Tablica 9: Koeficijenti važnosti za elemente izvješća o transparentnosti

Tablica 10: Značenje vrijednosti Pearsonovog koeficijenta

Tablica 11: Povezanost stupnja transparentnosti i veličine revizorskog društva za 2012.g

Tablica 12: Povezanost stupnja transparentnosti i veličine revizorskog društva za 2013.g

Tablica 13: Povezanost stupnja transparentnosti i veličine revizorskog društva za 2014.

Tablica 14 : Usporedba 'Velike četvorke' i ostalih revizorskih društva u Hrvatskoj

Tablica 15: Usporedba poštivanja članka 17.a. Zakona o reviziji po točkama 'Velike četvorke' i ostalih revizorskih društava u Hrvatskoj

Tablica 16: Podaci o prosječnom stupnju transparentnosti za 2012. godinu

Tablica 17: Rezultati testiranja nezavisnih uzoraka za 2012. godinu

Tablica 18: Podaci o prosječnom stupnju transparentnosti za 2013. godinu

Tablica 19: Rezultati testiranja nezavisnih uzoraka za 2013. godinu

Tablica 20: Podaci o prosječnom stupnju transparentnosti za 2014. godinu

Tablica 21: Rezultati testiranja nezavisnih uzoraka za 2014. godinu

POPIS SLIKA

Slika 1. Objava izvješća o transparentnosti za 2012. godinu

Slika 2. Objava izvješća o transparentnosti za 2013. godinu

Slika 3. Objava izvješća o transparentnosti za 2014. godinu

Slika 4.: Postotak poštivanja članka 17.a. po točkama Zakona o reviziji