TRANSPARENTNOST REVIZIJSKIH DRUŠTAVA

Zanki, Danira

Master's thesis / Specijalistički diplomski stručni

2019

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:124:930590

Rights / Prava: In copyright / Zaštićeno autorskim pravom.

Download date / Datum preuzimanja: **2024-03-29**

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

ZAVRŠNI RAD

TRANSPARENTNOST REVIZIJSKIH DRUŠTAVA

MENTOR:
dr.sc. Marko Čular

STUDENTICA:
Danira Zanki

Split, rujan, 2019.

SADRŽAJ

1. UVOD 3
1.1. Definicija problema 3
1.2. Cilj rada 3
1.3. Metode rada 4
1.4. Struktura rada 4
2. ULOGA REVIZIJE FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA 5
2.1. Pojam i povijesni razvoj revizije 5
2.2. Vrste revizije 11
2.3. Proces revizije 12
3. REGULATORNI OKVIR REVIZIJSKE PROFESIJE 16
3.1. Zakonska regulativa revizije u RH 16
3.2. Kontrola kvalitete i sustavi nadzora u revizijskoj profesiji 19
3.3. Specifičnosti subjekata od javnog interesa 20
4. IZVJEŠĆE O TRANSPARENTNOSTI PREMA ZAKONU O REVIZIJI (NN127/17) I UREDBI (EU) BR. 537/2014 23
4.1. Struktura izvješća o transparentnosti 23
4.2. Elementi Izvješća o transparentnosti 24
4.3. Pregled dosadašnjih istraživanja 25
5. ANALIZA TRANSPARENTNOSTI REVIZIJSKIH DRUŠTAVA U RH 27
5.1. Definiranje uzoraka i metodologija istraživanja 27
5.1.1. PricewaterhouseCoopers d.o.o. (PwC) 27
5.1.2. Deloitte d.o.o. 29
5.1.3. KPMG Croatia d.o.o. 30
5.1.4. Ernst & Young d.o.o. 32
5.1.5. BDO Croatia d.o.o. 33
5.1.6. List d.o.o. 34
5.1.7. Revizija REMAR d.o.o. 36
5.1.8. Revizija Split d.o.o. 37
5.1.9. AD AKTIVA d.o.o. 38
5.1.10. KOPUN revizije d.o.o. 39
5.2. Sumarna analiza dobivenih rezultata 40
6. ZAKLJUČAK 41

LITERATURA: 43
POPIS SLIKA: 46
POPIS TABLICA: 46
SAŽETAK: 47
SUMMARY: 48

1. UVOD

1.1. Definicija problema

Revizija kao profesija ima vrlo značajnu ulogu u gospodarskom svijetu, prije svega kako bi osigurala povjerenja ulagača u poduzeća u koja namjeravaju investirati. Iako bi revizija u teoriji trebala biti neovisna i pouzdana, brojni su primjeri da to nije tako. Dokaz tomu su revizijski skandali koji narušavaju ugled revizije kao profesije te bacaju sumnju na vjerodostojnost podataka revizijskih financijskih izvješća. Najčešći problem je ne savjesno obavljena revizija koje za rezultat ima manipuliranje financijskim izvješćima radi prikrivanja stvarnog stanja. Posljedice takve manipulacije mogu biti od značaja za cjelokupno gospodarstvo države.

Jedan od načina regulacije rada revizorskih društava, koja revidiraju financijska izvješća gospodarskih subjekata, je obveza objavljivanja Izvješća o transparentnosti. Izrada i objava Izvješće o transparentnosti se regulira Zakonom o reviziji (NN127/17) i Uredbom (EU) br. 537/2014.

U ovom završnom radu analizirat će se sadržaj javno objavljenih Izvješća o transparentnosti za 2017. godinu te jesu li izvješća u skladu sa svim propisanim elementima iz Uredbe.

1.2. Cilj rada

Cilj rada je analiza Izvješća o transparentnosti za 2017. godinu na uzorku od 5 najvećih revizorskih društava i 5 malih revizorskih društava prisutnih na tržištu RH, odnosno, analiza Izvješća o transparentnosti svih elemenata sukladno Uredbi (EU) br. (537/2014). Također analizirati će se kvaliteta objavljenih informacija unutar svakog Izvješća.

Uz analizu sadržaja Izvješća o transparentnosti, kvaliteta obrade podataka je vrlo značajna, zbog pretpostavke da, revizorska društva, izvješća objavljuju samo zbog zakonom propisane obveze. Javna objava Izvješća o transparentnosti nije mjerilo kvalitetno provedene revizije te može doprinijeti krivom dojmu o samim revizijskim društvima. Izvješća se često koriste u marketinške svrhe te se podacima može manipulirati kako bi se Društvo prikazalo u blistavom, najčešće nerealnom svjetlu.

1.3. Metode rada

U radu će biti korištene metode analize, deskripcije, kompilacije i komparacije te će se izvršiti analiza transparentnosti revizorskih društava prema 11 elemenata transparentnosti.

- Metoda analize, odnosno metoda kojom se složeni pojmovi, sudovi ili zaključci rastavljaju na sastavne dijelove i elemente će se koristiti u empirijskom dijelu rada da bi se analizirala Izvješća o transparentnosti odabranih revizorskih društava s posebnim naglaskom na sastavnice Izvješća.
- Metoda deskripcije, odnosno metoda jednostavnog opisivanja činjenica će se koristiti u teorijskom dijelu rada da bi se definirali svi ključni pojmovi relevantni za rad.
- Metoda kompilacije odnosno metoda preuzimanja tuđih rezultata znanstvenoistraživačkog rada će se koristiti ponajprije u empirijskom dijelu rada da bi se usporedili rezultati istraživanja s rezultatima istraživanja drugih autora.
- Metoda komparacije, odnosno metoda uspoređivanja će se koristiti za provedbu usporedbe rezultata dobivenih istraživanjem u radu.

1.4. Struktura rada

U prvom dijelu rada definira se problem rada s ciljevima rada, nakon čega slijede metode koje se koriste u radu te sama struktura rada.

U drugom dijelu rada se definira uloga revizije financijskih izvještaja, a u trećem dijelu rada definira se regulatorni okvir revizijske profesije. U četvrtom dijelu rada, analizira struktura, sadržaj i elementi izvješća o transparentnosti. U petom dijelu analizira se transparentnost 10 revizorskih društava. Šesti dio rada je zaključak u kojem će se sumarno prikazati rezultati istraživanja provedenog u radu.

Nakon zaključka slijedi literatura, popis slika i tablica te sažetak uz tri ključne riječi.

2. ULOGA REVIZIJE FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

2.1. Pojam i povijesni razvoj revizije

Revizija se definira kao naknadni pregled poslovanja poduzeća, odnosno kao postupak provjere i ocjene financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja obveznika revizije, ali i podataka i metoda koji se koriste. Revizija se provodi u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima i Kodeksom profesionalne etike revizora. Iako je primarna djelatnost revizorskih društava i samostalnih revizora obavljanje usluga revizije, oni uz te usluge mogu obavljati i druge usluge, kao što su knjigovodstvene, ali uz određene restrikcije.

Dužnost revizora je dati stručno i neovisno mišljenje o istinitosti i objektivnosti financijskog stanja, rezultata poslovanja i novčanih tokova poduzeća prikazanih u financijskim izvješćima i konsolidiranim financijskim izvješćima.[1] Revizija može biti dobrovoljna ili zakonski propisana. Zakonski propisana obveza revizije ima za cilj zaštitu dionika poduzeća te sprječavanja nelegalnih radnji u poduzeću. Dobrovoljna revizija se najčešće provodi s ciljem stvaranja povoljnije slike o poduzeću kod ključnih dionika poduzeća, posebice u situacijama koje imaju veliki značaj za poduzeće kao što je npr. dokapitalizacija.

Pojam revizije podrazumijeva sistematično prikupljanje i procjenu dokaza vezanih za izjave rukovodstva poduzeća o aktivnostima i događajima u poduzeću, s ciljem utvrđivanja podudarnosti tih izjava s unaprijed utvrđenim kriterijima te prezentiranjem rezultata provedene revizije zainteresiranim dionicima. Pojam sistematičnosti podrazumijeva skup aktivnosti koje se odnosi na planiranje, prikupljanje, korištenje, analiziranje i klasifikaciju podataka s ciljem prikupljanja dokaza (što svakako upućuje na samu kompleksnost revizijske profesije).[2]

Uloga revizije je da revizoru omogući izdavanje mišljenja jesu li financijski izvještaji sastavljeni u skladu s računovodstvenim standardima te važećim zakonskim propisima. Značaj revizije je svakako i u dodanoj vrijednosti revidiranih financijskih izvještaja, čime se smanjuje mogućnost donošenja pogrešnih odluka za sve dionike poduzeća čiji se financijski izvještaji revidiraju.[3]

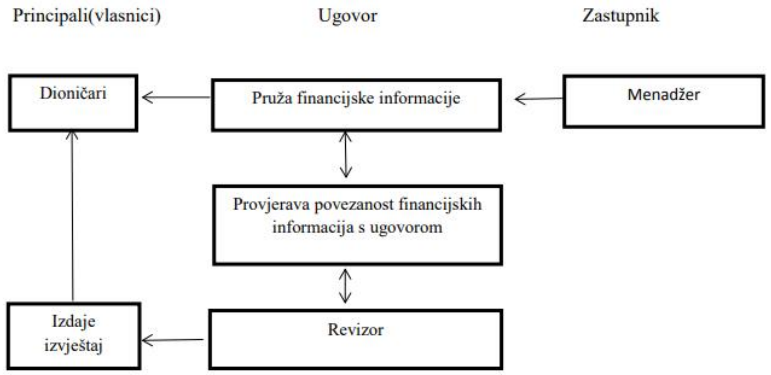
[1] Narodne novine (2017.): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 127, članak 4.
[2] Aleksić, M. (2012.): Revizija i kontrola, Fakultet poslovne ekonomije, Banja Luka, str 10.
[3] Marić, I. (2016.): Diplomski rad, Analiza transparentnosti revizorskih društava u Republici Hrvatskoj, Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet, Split, str 13.-14.

Revizor bi u svom radu trebao biti objektivan i neovisan, što je svakako jedna od početnih pretpostavki za provođenje revizije. Objektivnost i neovisnost se svakako naglašavaju kao najznačajnije pretpostavke za provođenje revizijskog procesa zbog revizijskih skandala kroz prošlost koji su najčešće i nastajali kao posljedica subjektivnosti te ovisnosti revizora o poduzeću u kojem se provodi revizija. Pri provođenju revizije se objektivno vrši procjena jesu li sastavljeni financijski izvještaji sastavljeni u skladi s pravilima i propisima financijskog izvještavanja.[4] Revizija može biti zakonski propisana obveza (na temelju zakonodavstva EU ili pak RH) te dobrovoljna na zahtjev korisnika usluga revizora.[5]

Razlozi zbog kojih se provodi revizija financijskih izvještaja[6]:

- Sukob interesa – ponekad, u RH nešto i češće, rukovodstvo poduzeća ima konfliktne interese u odnosu na potencijalne investitore te da ne postoji savjesne revizija, financijske izvještaje bi oblikovali prema vlastitim interesima, odnosno, financijsko stanje poduzeća bi se prikazivalo značajno boljim nego što u stvarnosti i je ili bi ga prikazali onakvim kako im odgovara;
- Posljedice – ovo je svakako vrlo značajan razlog, iz razloga što će se posljedice pogrešno iskazanog podatak u Izvještaju, a temeljem kojeg je investitor donio odluko o ulaganju, osjetiti u vrijeme kad će biti kasno za reagiranje (osim sudskog progona).
- Kompleksnost – posebice kada je riječ o konsolidiranim financijskim izvještajima te većim poduzećima, moguć je nastanak i slučajnih pogrešaka u financijskim izvještajima koje bi se revizijom trebale otkloniti;
- Geografska udaljenost – ponajprije se misli na dislociranost dionika u odnosu na poduzeće, zbog čega im je najčešće vrlo teško procijeniti stvarno stanje u poduzeću, zbog čega revizija služi kao mogućnost pouzdanijeg prikazivanja stvarnog stanja u poduzeću te
- Kvaliteta informacija – revizija svakako potiče rukovodstvo poduzeća da plasira što kvalitetnije informacije.

[4] Aleksić, M. (2012.): Revizija i kontrola, Fakultet poslovne ekonomije, Banja Luka, str 10.
[5] Narodne novine (2017.): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 127, članak 4.
[6] Aleksić, M. (2012.): Revizija i kontrola, Fakultet poslovne ekonomije, Banja Luka, str 10.



Slika 1: Odnos između managera i dioničara zbog kojeg se zahtijeva revizija

Izvor: Romić, T. (2016.): Diplomski rad, Analiza učestalosti rotacije revizorskih društava u obavljanju revizije, Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet, Split, str 12.

Na slici 1 je prikazan odnos između managera poduzeća, odnosno rukovodstva poduzeća koje prezentira financijska izvješća dioničarima. Revizija je nužna zbog same uspostave povjerenja između managera i dioničara, odnosno revizor potvrđuje da su financijska izvješća točna i sastavljena sukladno propisima.

Prilikom provođenja revizije, naglasak je na plasiranju pouzdanih informacija o poduzeću dionicima poduzeća koji imaju vrlo različite interese, ovisno o kojem dioniku je riječ. Dionici poduzeća mogu biti[7]:

- Investitori – točni podaci su im vrlo bitni za samu procjenu uspješnosti investiranja u određeno poduzeće;
- Dioničari – podaci su im nužni za provođenje odluke o prodaji ili daljnjem zadržavanju dionica poduzeća;
- Uprava poduzeća – točne informacije u financijskim izvješćima su nužne za daljnje poslovanje, odnosno usmjeravanje poslovanja poduzeća;
- Zaposlenici poduzeća – podaci sadržani u financijskim izvješćima su nužni za same odluke vezane za rad u poduzeću, posebice u kriznim situacijama (neisplate plaće ili sl.);
- Zajmodavci – podaci iz financijskih izvješća su ključni za donošenje odluka o kreditiranju poduzeća;

[7] Aleksić, M. (2012.): Revizija i kontrola, Fakultet poslovne ekonomije, Banja Luka, str 11.

- Dobavljači i kupci – podaci iz financijskih izvještaja su vrlo često ključ odnosa s dobavljačima i kupcima, posebno kada je riječ o velikim dobavljačima koji često mogu imati značajniju ulogu u poticanju poslovanja (značajniju i u odnosu na same zajmodavce, zbog odgođenog plaćanja roba i usluga);
- Javna vlast – odnosi se na obvezu plaćanja poreza i doprinosa te drugih javnih davanja koje je poduzeće dužno plaćati;
- Javnost, znanstvene organizacije te brojni drugi dionici od kojih svaki ima svoje specifične interese kada je riječ o poduzeću (posebice je izraženo kada je riječ o poduzeću koje ima specifično poslovanje ili vrlo značajan utjecaj na lokalnu zajednicu).

Korijeni revizije se mogu pronaći već i u starom Egiptu, Babilonu i Grčkoj, dok suvremeni začeci revizije počinju s razvojem knjigovodstva, posebice dvojnog knjigovodstva za čiji je razvoj najzaslužniji Benedikt Kotruljević. Povijesno gledano, eksterna revizija se razvila ranije u odnosu na internu reviziju, odnosno, početci eksterne revizije se mogu uočiti početkom i sredinom 19. stoljeća, dok se interna revizija razvija krajem 19. stoljeća. Kroz veliku ekonomsku krizu je svakako uočena potreba za što razvijenijom internom revizijom kao jednim od najefikasnijih oblika interne kontrole poslovanja poduzeća (ponajprije s ciljem sprječavanja negativnih posljedica poslovanja poduzeća na poduzeće).[8]

Počeci razvoja revizije u RH su vidljivi početkom 20. stoljeća, odnosno oko 1930. godine. Do razvoja suvremene revizije u RH dolazi tek 1992. i 1993. godine donošenjem Zakona o računovodstvu te Zakona o reviziji. 1993. godine osniva se Hrvatska udruga revizora te se prihvaćaju Međunarodni revizijski standardi i Kodeks profesionalne etike. 1998. godine osniva se sekcija internih revizora, 2006. godine se osniva Hrvatska revizorska komora, dok je posljednji Zakon o reviziji donesen 2017. godine.[9]

Kroz povijest, na razvoj revizije su utjecale razne teorije, od kojih su najznačajnije[10]:

- Teorija policajca - ova teorija je primarno orjentirana na provjeru točnosti informacija u financijskim izvješćima te sprječavanje mogućih prevara,

[8] Žager, L. (s.a.): Nastavni materijali, Povijesni razvoj i vrste revizije, Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet, slajd 2-4
[9] Ibid, slajd 6-10
[10] Aleksić, M. (2012.): Revizija i kontrola, Fakultet poslovne ekonomije, Banja Luka, str 21.-22.

- Teorija davanja kredibiliteta – ova teorija se bazira na davanju kredibiliteta te potvrđivanju izjava rukovodstva poduzeća koje se odnose na poslovanje poduzeća;
- Teorija umjerenih garancija – cilj ove teorije je utvrđivanje pravedne preraspodjele dobiti poduzeća s povezanim ciljem nastavljenog ulaganja u poduzeće od strane investitora;
- Kvazisudska teorija – kroz ovu teoriju revizora se promatra kao sudca relevantnog za proces plasiranja značajnih informacija navedenih u financijskim izvještajima;
- Teorija povećanog povjerenja – naglasak u ovoj teoriji je na zaštiti interesa ključnih dionika poduzeća, posebice dioničara koji su poklonili svoje povjerenje rukovodstvu poduzeća te
- Teorija managementa – usluge revizora se koriste ponajprije s ciljem osiguravanja povjerenja kreditora i investitora što će u konačnici donijeti dobrobiti za poduzeće u vidu priljeva dodatnih sredstava.

Iako se primarno pretpostavlja da bi revizori trebali biti samostalni i objektivni u svom radu, brojni revizorski skandali su dokaz da to često zapravo nije tako. Jedan od razloga tomu je i vrlo velika konkurencija na tržištu revizorskih usluga, zbog čega revizori vrlo često znaju prikrivati pogreške za koje smatraju da nisu vrlo značajne, a ponekad čak i pogreške koje su vrlo značajne i koje mogu imati vrlo dalekosežne posljedice na poslovanje poduzeća, ali i na nacionalno gospodarstvo. Jedan od problema s računovodstvom je i prilično velika mogućnost raznolikog prikazivanja financijskog rezultata poduzeća.

Jedan od primjera revizorskih skandala je svakako i slučaj propasti Enrona koji je prouzročio propast Arthur Andersena kao jednog od najvećih revizijskih poduzeća. Propast Arthur Andersena je nastao kao direktna posljedica prikrivanja malverzacija u Enronu, ali uz sami Enron, tereti ih se za vrlo neprofesionalno provođenje revizije u još nekoliko slučajeva.[11] Vrlo je zabrinjavajuće kada se skandal dogodi s jednim od najvećih revizijskih poduzeća, što svakako narušava ugled revizije kao profesije, ali posljedično utječe i na povećanje rezerviranosti investitora prema podacima prezentiranima u financijskim izvještajima. Kao direktna posljedica propasti Arthur Andersena, na današnjem tržištu revizijskih usluga su zapravo preostala samo 4 najveća revizijska poduzeća, odnosno PWC, KPMG, Deloitte i Ernst&Young.

[11] Jurković, R. (2006.): Većina pogrešaka u reviziji rezultat su pogreške u odlučivanju, raspoloživo na: https://lider.media/arhiva/1400/ (pristupljeno 01.07.2019.)

Uz slučaj Enrona, revizori se smatraju sukrivcima brojnim korporativnim skandalima koji su doveli do propasti poduzeća diljem svijeta (2001.-2002. godine). U SAD-u su uz Enron propali Global Crossing, WorldCom i Quest, u Australiji je došlo do propasti 3 velika poduzeća, odnosno HIH Insurance, One Tela te Ansett Australie. Niti Europu nisu zaobišli revizijski skandali kao posljedica propasti poduzeća. U Italiji su propali Parmalat, Bipop i Cirio, u Irskoj Elan, u Velikoj Britaniji Marconi, u Njemačkoj Mobil Com, EmTV te brojna druga poduzeća diljem Europe.[12]

Iz prethodno navedenog postavlja se pitanje uloge revizora u gospodarskom svijetu, posebice pitanje posljedica koje revizori mogu prouzročiti nesavjesnim poslovanjem, što u konačnici može dovesti do nesagledivih posljedica. Recentni primjer u RH je revizija financijskih izvještaja Agrokora. Postavlja se pitanje hoće li uskoro i revizori koji su provodili reviziju financijskih izvještaja koncerna odgovarati za posljedice koje su u međuvremenu nastale.[13]

Da bi se umanjile štetne posljedice nesavjesnog postupanja revizora, revizijska društva, odnosno samostalni revizori su dužni osigurati se od odgovornosti prema trećim osobama za štetu koju bi mogli prouzročiti obavljanjem revizije.[14]

[12] Mićović, M. i Bukovac Puvača, M. (2018.): Odgovornosti za štetu prouzročenu trećim osobama obavljanjem zakonske revizije, Zbornik pravnog fakulteta sveučilišta u Rijeci, vol 39, br. 1, str 158.
[13] Ibid., str 159.-160.
[14] Bašić, I. (2013.): Odgovornost vanjskog revizora i osiguranje od profesionalne odgovornosti s posebnim osvrtom na predstečajne nagodbe, Savjetovanje Hrvatske revizorske komore, Zagreb, slajd 6.

Postupanje protivno ugovoru	Kada klijent ili revizor ne ispuni uvjete i obveze utvrđene ugovorom o preuzimanju obveze revizije.
Izvanugovorna štetna radnja	Neispravan postupak koji se ne odnosi na postupanje protivno ugovoru i za koji se mogu poduzeti postupci iz područja građanskog prava.
Uobičajena nemarnost	Nedostatak razumne ili dužne pažnje pri provedbi revizije. Dužna pažnja se procjenjuje u odnosu na to kako bi u sličnim okolnostima postupali drugi revizorski stručnjaci.
Krajnja nemarnost	Ekstremna ili očita devijacija (odstupanje) od standarda u vezi sa zahtijevanom pozornošću revizora. To se također naziva nenamjerno krivotvorenje podataka.
Prijevara	Nemarno postupanje poduzeto s namjerom da se provede prijevara i da ne bude otkrivena

Slika 2: Zakonski uvjeti za nastupanje odgovornosti revizora

Izvor: Bašić, I. (2013.): Odgovornost vanjskog revizora i osiguranje od profesionalne odgovornosti s posebnim osvrtom na predstečajne nagodbe, Savjetovanje Hrvatske revizorske komore, Zagreb, slajd 12.

Sa slike 2 vidljive su pretpostavke koje su temelj za nastanak odgovornosti revizora. Pritom pogreške u obavljanju revizijske djelatnosti mogu biti slučajne te namjerne. Bilo da je riječ o jednoj ili drugoj vrsti pogrešaka, svaka od njih ima vrlo negativan utjecaj na prezentiranje revidiranih financijskih izvješća te posljedično na krivo odlučivanje dionika poduzeća.

2.2. Vrste revizije

Iako se pod pojmom revizije najčešće smatra eksterna revizija koja je i najčešća vrsta revizije, ali svakako nije i jedina vrsta revizije. Revizije se mogu razlikovati prema četiri kriterija[15];

- Mjestu organa koji provodi reviziju (interna i eksterna revizija);
- Subjektu koji provodi reviziju (pojedinačna i kompleksna revizija);
- Objektu koji se pregledava (knjigovodstvena revizija, privredna revizija, financijska revizija, revizija osnivanja, revizija sanacije, revizija statusnih promjena(podjela, pripajanje, akvizicija ili povećanje kapitala) i revizija završnog računa) te
- Obuhvatu i vremenu kada se revizija obavlja (prethodna revizija, završna revizija, kontinuirana revizija, potpuna revizija, djelomična revizija, uvid u poslovanje te proceduralna revizija).

[15] Žager, L. (s.a.): Nastavni materijali, Povijesni razvoj i vrste revizije, Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet, slajd 12

Za razliku od prethodno navedenih vrsta prema kriterijima za razlikovanje vrsta revizije, u SAD-u su u primjeni zapravo samo 3 vrste revizije, odnosno, interna, eksterna i državna ili javna revizija.[16]

Vrste revizije se mogu podijeliti prema kriterijima na[17]:

- Prema subjektu koji provodi ispitivanje – interna i eksterna revizija;
- Prema objektu ispitivanja – revizija poslovanja i revizija financijskih izvještaja;
- Prema području ispitivanja – komercijalna i državna revizija te
- Revizija informacijskih sustava.

Najznačajnije vrste revizije su svakako interna, eksterna i državna revizija. Pritom se eksterna revizija bazira na analiziranju ispravnosti prezentiranih financijskih izvještaja. Interna revizija analizira kvalitetu poslovanja te postavlja pitanja s ciljem poboljšanja kvalitete poslovanja, dok se državna revizija bazira na analiziranju trošenja javnih sredstava, odnosno namjenskog i racionalnog trošenja javnih sredstava.[18]

2.3. Proces revizije

Revizija je proces koji se provodi u fazama te ih je nužno obaviti u unaprijed utvrđenom redoslijedu s ciljem uspješnosti provedbe postupka. Prema autorima, revizija se provodi u 6 faza, koje počinju aktivnošću odabira klijenta kojem će se pružiti usluga revizije te završava izdavanjem mišljenja.

Faze revizijskog procesa su[19]:

- Predrevizijske radnje;
- Planiranje revizije;
- Razmatranje interne kontrole i provođenje testova kontrole;
- Provođenje dokaznih testova;
- Dovršavanje revizije te
- Izdavanje revizorova mišljenja.

[16] Žager, L. (s.a.): Nastavni materijali, Povijesni razvoj i vrste revizije, Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet, slajd 13.
[17] Ibid, slajd 14.
[18] Ibid, slajd 15.
[19] Marić, I. (2016.): Diplomski rad, Analiza transparentnosti revizorskih društava u Republici Hrvatskoj, Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet, Split, str 2.

Kao prva faza se pojavljuju predrevizijske radnje, odnosno skup aktivnosti koje se odnose na[20]:

- Prihvaćanje novog ili zadržavanje starog klijenta;
- Uspostavljanje komunikacije s revizijskim odborom;
- Priprema pisma o preuzimanju revizije te
- Razmatranje i procjena rada internog revizora.

Predrevizijske radnje su vrlo značajne za proces revizije, iako se na prvi pogled u ovoj fazi provedbe revizije ne provodi revizija. Ponajprije se značaj predrevizijskih radnji odnosi na ispravan odabir klijenta. Koliko je to značajno, vidljivo je i iz revizijskih skandala kroz prošlost, a također i danas kada veliki dio revizora pod utjecajem konkurencije i utrke za ostvarivanjem što većih prihoda prihvaćaju provođenje revizije subjekata koje bi inače odbili (što se također odnosi i na izdavanje krivih mišljenja po završetku provedbe revizije). Također je vrlo značajno i ugovaranje uvjeta s potencijalnim klijentom, kada se definiraju sve značajne stavke koje se odnose na proces revizije.

Planiranje se kao faza zapravo provodi tijekom provođenja cjelokupnog procesa revizije te je pritom vrlo značajno u situaciji kada dolazi do značajnih promjena u činjenicama. Planiranje je također vrlo značajno zbog redukcije troškova za obveznika revizije te provođenja revizije na što kvalitetniji i efikasniji način. Prilikom planiranja nužno je i sastavljanje prateće dokumentacije koja obuhvaća opću strategiju revizije, plan revizije te svaku promjenu koja nastaje kroz proces provođenja revizije. Iz prethodno navedenog može se zaključiti da je zapravo jedna od bitnih značajki revizije i vrlo dobro dokumentiranje svih bitnih značajki cijelog procesa revizije te promjena koje nastaju tijekom provođenja procesa revizije.[21]

Razmatranje interne kontrole i provođenje testova kontrole kao faza je značajno za određivanje procesa revizije, odnosno, u slučaju da u poduzeću postoji efikasna interna kontrola, posao revizora će biti značajno olakšan i ubrzan. Sukladno tome, postojanje internih kontrola će utjecati na smanjivanje ukupnog revizijskog rizika, ali je revizor dužan provesti testove kontrole da odredi pouzdanost internih kontrola te si olakša odabir strategije pouzdavanja ili nepouzdavanja u interne kontrole subjekta kojeg revidira.[22]

[20] Filipović, I. (2009.): Revizija, Sinergija nakladništvo d.o.o., Zagreb, str 103.
[21] Marić, I. (2016.): Diplomski rad, Analiza transparentnosti revizorskih društava u Republici Hrvatskoj, Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet, Split, str 22.
[22] Ibid, str 23.

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

Slika 3: Revizijske strategije prilikom analiziranja efikasnosti sustava internih kontrola

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

Na slici 3 su vidljive rješenja koje se postavljaju pred revizora, ovisno je li procijenio da su interne kontrole neefikasne ili efikasne. U prvom slučaju je proces revizije značajno opsežniji te se provodi sa većom dozom opreza (svakako i uz veći rizik) nego u drugom slučaju kada je revizor procijenio da su interne kontrole efikasne.

Faza provođenja dokaznih testova je jedna od ključnih faza revizijskog procesa te se u ovoj fazi provode dokazni testovi, od kojih su najznačajnije 3 vrste testova, odnosno neovisni testovi poslovnih događaja, testovi salda i analitički postupci. Neovisni testovi poslovnih događaja se temelje na provjeri dokumentacije te imovine na koju se odnosi dokumentacija. Ovi testovi su značajni da bi se utvrdilo da proknjižena dokumentacija prikazuje stvarno stanje u poduzeću, odnosno da prikazuje stvarno stanje procesa u poduzeću koji se odnose na troškove, nabavu imovine ili sl. te da su pritom nastali poslovni događaji i pravovremeno knjiženi što je svakako jedna od vrlo značajnih činjenica prilikom manipulacije porezima, ali i u konačnici financijskim rezultatom poduzeća. Testovi salda se odnose na provjeru istinitosti utvrđenog konačnog stanja prema financijskim izvješćima, dok se analitički postupci koriste tijekom cjelokupnog procesa revizije, a posebno su značajni za analiziranje određenih anomalija koje se utvrde u procesu revizije.[23]

U fazi dovršavanja revizije, revizor procjenjuje ima li dovoljno dokaza da bi izdao određeno mišljenje, a u slučaju da procijeni da ne posjeduje dovoljno dokaza, u ovoj fazi će provesti dodatne revizijske postupke. Finalna faza revizije je izdavanje revizijskog mišljenja. Revizor

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

može izdati pozitivno mišljenje, mišljenje s rezervom, može izraziti suzdržanost od mišljenja ili negativno mišljenje. „Pozitivno revizijsko izvješće 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.“[24]

U situaciji kada revizor procijeni da ne može pružiti pozitivno mišljenje, dati će jedno od modificiranih mišljenja. Za razliku od prethodnih vrsta mišljenja, za poduzeće je svakako najgore negativno mišljenje koje revizor izdaje samo u situaciji da je uspješno proveo proces revizije, ali je ustvrdio da u financijskim izvješćima postoje značajna odstupanja od stvarno utvrđenog stanja u poduzeću.[25]

Kroz cjelokupan proces provođenja revizije najznačajnija stavka je dokumentiranje svake obavljene aktivnosti, budući da se smatra da što nije dokumentirano, nije niti obavljeno. Dokumentacija je svakako značajna i prilikom dokazivanja te obrazlaganja izdanog mišljenja po završetku procesa revizije.[26]

[24] Marić, I. (2016.): Diplomski rad, Analiza transparentnosti revizorskih društava u Republici Hrvatskoj, Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet, Split, str 26.
[25] Ibid.
[26] Miletić, A. (2011.): Radna dokumentacija revizora, RRIF, Zagreb, broj 11., str 125.

3. REGULATORNI OKVIR REVIZIJSKE PROFESIJE

3.1. Zakonska regulativa revizije u RH

Revizija u RH je regulirana kroz više propisa, odnosno:

- Zakon o računovodstvu (NN 78/15, 134/15, 120/16, 116/18);
- Zakon o reviziji (NN 127/17);
- Zakon o trgovačkim društvima (NN 111/93, 34/99, 121/99, 52/00, 118/03, 107/07, 146/08, 137/09, 125/11, 152/11, 111/12, 68/13, 110/15, 40/19);
- Uredba (EU) br. 537/2014.[27]

Zakonom o računovodstvu (ZoR) se utvrđuje obveza revizije i obveznici revizije, dok se Zakonom o reviziji definiraju uvjeti za obavljanje revizijskih usluga, izdavanje i ukidanje odobrenja za rad revizorima, registri, revizijski odbor te sustav nadzora rada revizora. Može se uočiti da revizija kao profesija nije definirana samo jednim pravnim aktom, već je regulirana brojnim zakonskim aktima (što je svakako sukladno složenosti revizije kao profesije).[28]

Obveznici revizije	*Obveznik revizije*	*Dodatni zahtjevi*
	1. Subjekti od javnog interesa	
	2. Veliki poduzetnici	
	3. Srednji poduzetnici	
	4. Matična društva velikih grupa	Konsolidirana financijska izvješća
	5. Dionička društva, društva s ograničenom odgovornosti, komanditna društva	Ako pojedinačni ili konsolidirani podatci prelaze dva od tri uvjeta u prethodnoj godini: - aktiva **15 milijuna** kuna - prihodi **30 milijuna** kuna - **25 radnika** prosječno
	6. Poduzetnici koji su podnijeli zahtjev za uvrštavanjem vrijednosnih papira na uređeno tržište	
	7. Poduzetnici koji su sudjelovali u pripajanju, spajanju ili podjeli kao preuzimatelji ili novoosnovana društva	

Slika 4: Obveznici revizije

Izvor: Guzić, Š. (2018.): Izbor revizora za 2018. godinu, RRIF, Zagreb, broj 9., str 52.

[27] Guzić, Š. (2018.): Izbor revizora za 2018. godinu, RRIF, Zagreb, broj 9., str 51.
[28] Ibid.

Sa slike 4 vidljivo je da su obveznici revizije prema Zakonu o računovodstvu subjekti od javnog interesa, veliki i srednji poduzetnici te drugi u situacijama propisanima ZoR-om. Mali poduzetnici su obveznici revizije u situaciji kada zadovoljavaju 2 od 3 uvjeta, odnosno aktivu veću od 15mil kn, prihode veće od 30mil kn ili prosječni broj zaposlenih tijekom godine veći od 25. Pritom obvezi revizije podliježu financijska izvješća, ali i konsolidirana financijska izvješća prethodno navedenih obveznika revizije.

Kada je utvrđena obveza provođenja revizije ili se poduzeće odluči dragovoljno provesti reviziju, nužno je da glavna skupština do 30. rujna tekuće godine donese odluku o izboru revizora koji će provesti reviziju. Poduzeća su dužna revidirana financijska izvješća te konsolidirana financijska izvješća predati u zakonski propisanim rokovima nadležnim institucijama te iste javno objaviti.

Elementi	Mikropoduzetnici (ne prelaze 2 od 3)	Mali poduzetnici (nisu mikro i ne prelaze 2 od 3)	Srednji poduzetnici (nisu mali i prelaze 2 od 3 za male, ali ne prelaze 2 od 3)	Veliki poduzetnici* (prelaze 2 od 3 za srednje)
	Nisu obveznici revizije osim ako prelaze 2 od 3 propisana kriterija (vidjeti tekst u nastavku)		Obveznici revizije	
Aktiva	2,6 mil. kn	30,0 mil. kn	150,0 mil. kn	**150,0 mil. kn**
Prihod	5,2 mil. kn	60,0 mil. kn	300,0 mil. kn	**300,0 mil. kn**
Broj zaposlenika (prosječan broj)	**10**	**50**	**250**	**250**

Slika 5: Razvrstavanje poduzetnika prema veličini i obvezi revidiranja financijskih izvještaja

Izvor: Guzić, Š. (2018.): Izbor revizora za 2018. godinu, RRIF, Zagreb, broj 9., str 53.

Na slici 5 je prikazana klasifikacija poduzetnika na mikro, male, srednje i velike s obzirom na aktivu, ostvarene prihode i prosječan broj zaposlenih. Bitno je uočiti da kod ove klasifikacije ne postoji razlika u odnosu na pravni oblik pa tako ne postoji razlika kod dioničkog društva u odnosu na društvo s ograničenom odgovornošću ili neki drugi pravni oblik poslovanja kao što je komanditno društvo.

1.	Poduzetnici koji prelaze dva od tri kriterija (150 milijuna aktive, 300 milijuna prihoda i 250 zaposlenih) te sljedeći subjekti neovisno o tome ispunjavaju li uvjete o veličini aktive, prihoda i zaposlenih
2.	Banke
3.	Štedne banke
4.	Stambene štedionice
5.	Institucije za elektronički novac
6.	Društva za osiguranje
7.	Društva za reosiguranje
8.	Leasing društva
9.	Društva za upravljanje UCITS fondovima
10.	Društva za upravljanje alternativnim investicijskim fondovima
11.	UCITS fondovi
12.	Alternativni investicijski fondovi
13.	Mirovinska društva koja upravljaju obveznim mirovinskim fondovima
14.	Mirovinska društva koja upravljaju dobrovoljnim mirovinskim fondovima
15.	Obvezni mirovinski fondovi te mirovinska osiguravajuća društva
16.	Dobrovoljni mirovinski fondovi
17.	Društva za dokup mirovine
18.	Faktoring društva
19.	Investicijska društva
20.	Burze
21.	Operateri MTP-a
22.	Središnja klirinška depozitarna društva
23.	Operateri središnjeg registra
24.	Operateri sustava poravnanja i/ili namire
25.	Operateri fonda za zaštitu ulagatelja

Slika 6: Veliki poduzetnici prema Zakonu o računovodstvu

Izvor: Guzić, Š. (2018.): Izbor revizora za 2018. godinu, RRIF, Zagreb, broj 9., str 53.

Na slici 6 prikazani su subjekti koji se smatraju velikim poduzetnicima (uz one iz prethodne tablice). Svi ostali subjekti koji pripadaju nekoj od skupina navedenih na slici 6 time postaju obveznici provođenja revizije, bez obzira na aktivu, ostvarene prihode ili broj zaposlenih.

Zakon o reviziji definira i usluge koje revizori te revizorska društva mogu obavljati i pored usluga revizije. Pritom se mogu obavljati usluge iz narednih područja:

- Financija i računovodstva;
- Financijskih analiza i kontrola, uključujući i dubinska snimanja;
- Davanja poreznih savjeta na način kako je uređeno posebnim propisima;

- Ostalog poslovnog savjetovanja;
- Procjenjivanja vrijednosti društava, imovine i obveza;
- Sudskog vještačenja;
- Izrade i ekonomske ocjene investicijskih projekata;
- Održavanja stručnih seminara i edukacije te
- Izdavanja stručnih radova.[29]

3.2. Kontrola kvalitete i sustavi nadzora u revizijskoj profesiji

Uspostavljanje sustava nadzora u revizijskoj profesiji je nužno zbog nadzora subjekata koji pružaju usluge revizije, a s ciljem provjere pružaju li usluge revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima.[30] Ministarstvo financija je, od 1. siječnja 2017.godine je tijelo ovlašteno za nadzor nad ovlaštenim revizorima i revizorskim društvima.

Ovlašteni državni službenik Ministarstva financija (u daljnjem tekstu: ovlašteni državni službenik) provodi nadzor nad subjektima nadzora radi provjere obavljaju li subjekti nadzora poslove u skladu s ovim Zakonom, propisima donesenima na temelju ovoga Zakona, drugim zakonima i propisima donesenima na temelju njih i uredbama Europske unije kojima se uređuje obavljanje zakonske revizije te drugih poslova koje subjekti nadzora mogu obavljati temeljem navedenih propisa.[31]

Nadzor ovlaštenih revizora i revizorskih društava provodi se najmanje jedanput u tri godine kod ovlaštenog revizora i revizorskog društva koji obavljaju zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa, odnosno najmanje jedanput u šest godina kod ovlaštenog revizora i revizorskog društva koji obavljaju zakonsku reviziju ostalih subjekata.[32]

Nadzor nad ovlaštenim revizorima i revizorskim društvima provodi se po službenoj dužnosti:
1. neposrednim nadzorom, u poslovnim prostorijama subjekta nadzora ili osobe s kojom je subjekt nadzora neposredno ili posredno, poslovno, upravljački ili kapitalno povezan ili kojoj su povjerene važne revizijske funkcije, pregledom izvorne dokumentacije, provjerom i procjenom organizacije i cjelokupnog poslovanja subjekta nadzora i razgovorom s članovima

[29] Narodne novine (2017.): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 127, članak 44
[30] Lazović, G. (2016.): Kontrola kvaliteta revizorskih usluga, Ekonomski izazovi, broj 9, str 100.
[31] Narodne novine (2017.): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 127, članak 77
[32] Ibid. članak 79.

uprave odnosno izvršnim direktorima i članovima nadzornog odbora te, ako je to primjenjivo, i ostalim relevantnim osobama, u skladu sa svrhom i opsegom nadzora, te u prostorijama Ministarstva financija te;
2. posrednim nadzorom, u prostorijama Ministarstva financija, prikupljanjem, provjerom i analiziranjem izvještaja, obavijesti i podataka koje su subjekti nadzora dužni objavljivati, sastavljati i/ili dostavljati, u propisanim rokovima ili na zahtjev Ministarstva financija, ili ga izvještavati u slučaju postojanja propisanih činjenica i okolnosti, te praćenjem, prikupljanjem, provjerom i analizom dokumentacije, obavijesti i podataka dobivenih na zahtjev Ministarstva financija iz drugih izvora, u skladu sa svrhom i opsegom nadzora.

Neposredni nadzor može biti redovit ili izvanredni.Ministar financija detaljnije propisuje pravilnikom način prikupljanja izvještaja, obavijesti i podataka od subjekata nadzora.[33]

3.3. Specifičnosti subjekata od javnog interesa

Definiranje subjekata od javnog interesa je nužno da bi se razumjelo zašto je potrebno objavljivanje Izvješća o transparentnosti revizijskih društava ili samostalnih revizora koji vrše reviziju nad takvim subjektima. Sumarni popis subjekata od javnog interesa dan je na narednoj slici.

[33]Narodne novine (2017.): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 127, članak 79.

1.	Poduzetnik čiji su vrijednosni papiri uvršteni na uređeno tržište
2.	Kreditne institucije
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.	Lizinška društva
7.	Društva za upravljanje UCITS fondovima
8.	Društva za upravljanje alternativnim investicijskim fondovima
9.	UCITS fondovi
10.	Alternativni investicijski fondovi
11.	Mirovinska društva koja upravljaju obveznim mirovinskim fondovima, mirovinska društva koja upravljaju dobrovoljnim mirovinskim fondovima, dobrovoljni mirovinski fondovi, obvezni mirovinski fondovi i mirovinska osiguravajuća društva
12.	Društva za dokup mirovine
13.	Faktorinška 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
16.	Druga trgovačka društva od strateškog interesa za Republiku Hrvatsku i trgovačka društva od posebnog interesa u kojima Republika Hrvatska ima vlasništvo manje od 50 % u skladu s Odlukom o utvrđivanju popisa trgovačkih društava i drugih pravnih osoba od strateškog i posebnog interesa za Republiku Hrvatsku

Slika 7: Subjekti od javnog interesa

Izvor: Guzić, Š. (2018.): Izbor revizora za 2018. godinu, RRIF, Zagreb, broj 9., str 52.

Sa slike 7 vidljivo je da su subjekti od javnog interesa primarno velika poduzeća čiji su vrijednosni papiri uvršteni na burzu, ali i subjekti koji se smatraju velikim poduzetnicima te subjekti čije se poslovanje regulira posebnim propisima kao što su subjekti koji djeluju na financijskom tržištu.

Subjekti od javnog interesa su i trgovačka društva (samostalno ili sa svojim ovisnim društvima) čiji vrijednosni papiri nisu uvršteni na uređeno tržište, a zapošljavaju preko 5.000 zaposlenih te na kraju godine imaju aktivu u vrijednosti većoj od 5 milijardi kuna. Pritom su subjekti od javnog interesa dužni sastaviti financijska izvješća kao subjekti od javnog interesa za poslovnu godinu u kojoj su postali subjekti od javnog interesa (uz iznimku trgovačkih društava od posebnog interesa). A u slučaju prestanka postojanja subjekta od javnog interesa (npr. smanjivanja broja zaposlenih ili vrijednosti aktive), trgovačko društvo je dužno zadnje izvješće

kao subjekt od javnog interesa sastaviti za godinu u kojoj je prestalo biti subjekt od javnog interesa.[34]

Kada je riječ o subjektima od javnog interesa, posebice kada je riječ o kreditnim ili financijskim institucijama čiji rad nadziru HNB i HANFA, postoji obveza ugovaranja zajedničkog obavljanja poslova revizije s minimalno 2 nepovezana revizorska društva. Odabrana društva provode poslove revizije i predaju zajedničko izvješće o provedenom postupku revizije, a ovim zahtjevima se nastoji što više utjecati na pravilnu provedbu revizijskog postupka, budući da malverzacije u ovakvim vrstama poslovnih subjekata mogu imati nesagledive posljedice na financijski sustav, ali i na cjelokupno gospodarstvo. Dodatno ograničenje je da isto revizijsko društvo smije obavljati poslove revizije financijskih izvještaja društva od javnog interesa maksimalno 7 uzastopnih godina.[35]

Subjekti od javnog interesa, dužni su osnovati revizijski odbor koji obavlja sljedeće aktivnosti[36]:

- Prati postupak financijskog izvješćivanja;
- Prati učinkovitost sustava unutarnje kontrole, unutarnje revizije, te sustav upravljanja rizicima;
- Nadgleda provođenje revizije godišnjih financijskih i konsolidiranih izvještaja;
- Prati neovisnost samostalnih revizora ili revizorskog društva koje obavlja reviziju, a posebno ugovore o dodatnim uslugama;
- Daje preporuke skupštini o odabiru samostalnog revizora ili revizorskog društva;
- Raspravlja o planovima i godišnjem izvješću unutarnje revizije te o značajnim pitanjima koja se odnose na ovo područje.[37]

[34] Narodne novine (2018.): Zakon o računovodstvu, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 116, članak 3
[35] Jurić, D. (2018.): Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, Neovisnost zakonskog revizora u odnosu na subjekte revizije prema Zakonu o reviziji iz 2017. godine, Sveučilište u Rijeci, Pravni fakultet, Rijeka, vol 39., br 1., str 137.
[36] Kajtazi, A. (2017.): Završni rad, Uloga neovisnosti eksternog revizora u procesu revizije financijskih izvještaja, Veleučilište u Požegi, Požega, str 12
[37] Ibid.

4. IZVJEŠĆE O TRANSPARENTNOSTI PREMA ZAKONU O REVIZIJI (NN127/17) I UREDBI (EU) BR. 537/2014

4.1. Struktura izvješća o transparentnosti

Izvješće o transparentnosti su revizijska društva dužna objaviti u roku od 4 mjeseca od završetka poslovne godine, pritom Izvješće o transparentnosti ima vrlo značajnu ulogu u osiguravanju povjerenja (potencijalnih) klijenata revizorskog društva (samostalnog revizora) prilikom odabira revizorskog subjekta koji će provoditi reviziju.[38] Također, Izvješće o transparentnosti ima i vrlo značajan utjecaj na dionike poduzeća koje se revidira, budući da kvalitetno Izvješće o transparentnosti svakako na prvi mah implicira i kvalitetnije provedenu reviziju.[39]

Prvenstveni zadatak objavljivanja Izvješća o transparentnosti je povećanje povjerenja, te se s tim razlogom izvješća javno objavljuju i sadrže informacije o organizacijskoj i upravljačkoj strukturi revizijskog društva te podatke o sustavu osiguranja kvalitete revizije. Može se zaključiti da Izvješće o transparentnosti sadrži kvantitativne informacije i rezultate koji su povezani s kvalitetom provođenja revizijskog postupka.[40] Iako postoji zakonska obveza sastavljanja Izvješća o transparentnosti te su propisane stavke koje izvješće mora sadržavati, svakako su vidljive brojne razlike između društava što se tiče sadržaja Izvješća (stavki koje bi Izvješće trebalo sadržavati), ali i vrlo značajne razlike u pogledu kvalitete Izvješća, što će biti prikazano detaljnije u empirijskom dijelu rada. Dodatan problem je i što se Izvješće o transparentnosti vrlo često koristi u marketinške svrhe revizijskog društva te se na taj način veća revizijska društva značajno ističu u odnosu na manja društva koja često imaju manje financijske kapacitete, ali i ljudske resurse koje će uložiti u sastavljanje Izvješća o transparentnosti u većem opsegu u odnosu na minimalni. Posljedica čega svakako može biti i gubitak određenih klijenata koji sve češće koriste Izvješće o transparentnosti kao mjerilo kvalitete provedene revizije.

Financijske informacije koje su sadržane u Izvješću o transparentnosti mogu dionicima pružiti informacije koje se odnose na poslovanje revizijskog društva, ponajprije vezane za održivost poslovanja. Kada je riječ o strukturi prihoda, može se zaključiti koji su najznačajniji izvori prihoda društva iz čega se može iščitati i dugoročna održivost poslovanja revizijskog društva. Ove informacije su također vrlo značajne i za nadzorna tijela s ciljem procjene stanja na tržištu

[38] IOSCO (2015.): Transparency of Firms that Audit Public Companies, str 1.
[39] Čular, M. (s.a.): Izvješće o transparentnosti, Hrvatska revizorska komora, Zagreb, slajd 4
[40] Ibid.

revizijskih usluga u dugom roku (ponajprije se odnosi na ponudu revizijskih usluga, odnosno broj revizijskih društava koji su ponuditelji ovakvih vrsta usluga).[41]

Uz financijsko stanje revizijskog društva se vezuje i potencijal daljnjih ulaganja u rast i razvoj društva te same djelatnike, ali to svakako nije mjerilo. Ulaganje u razvoj društva ovisi o politici vlasnika društva, a manje o financijskom stanju, što u konačnici može dovesti do krivog razumijevanja podataka iz Izvješća. Također, podaci o plaći zaposlenika koji potpisuju Izvješća su vrlo značajna stavka, budući da se prema tome svakako može procijeniti i financijska motivacija zaposlenika koji provode reviziju društava od javnog interesa. Za pretpostaviti je da će zaposlenik koji je loše financijski motiviran u konačnici lošije provesti revizijski postupak što može utjecati na kvalitetu revizijskog postupka.[42]

Bitni elementi Izvješća o transparentnosti su[43]:

- Pravna i upravljačka struktura revizijskog društva;
- Mjere revizijskog društva u poticanju kvalitete revizije;
- Unutarnji pokazatelji revizijskog društva o kvaliteti revizije te
- Pokazatelji revizijskog društva o kvaliteti revizije koji su nastali djelovanjem vanjskih (nadzornih) tijela.

4.2. Elementi Izvješća o transparentnosti

Izvješće o transparentnosti je reguliranom Zakonom o reviziji (NN 127/17) te Uredbom (EU) br. 537/2014. Cilj Uredbe je poticanje jačanja integriteta, neovisnosti, objektivnosti, odgovornosti, transparentnosti i pouzdanosti revizorskih subjekata koji obavljaju reviziju društava od javnog interesa. Uredba poseban naglasak stavlja na prihode od naknada za obavljene usluge te bi se trebali razdvojiti prihodi ovisno o temelju nastanka. Izvješće o transparentnosti bi se trebalo objaviti najkasnije u roku od 4 mjeseca od završetka poslovne godine te bi trebalo ostati javno dostupno minimalno 5 godina, uz opciju nadopunjavanja, potpisuje ga ovlašteni revizor ili revizijsko društvo.[44]

[41] Čular, M. (s.a.): Izvješće o transparentnosti, Hrvatska revizorska komora, Zagreb, slajd 5.
[42] Ibid.
[43] Ibid., slajd 6.
[44] Ibid, slajdovi 15.-17.

Sadržaj izvješća o transparentnosti bi se prema ovim regulativama mogao sumirati u sljedećoj tablici, koja će biti korištena za empirijski dio rada.

Tablica 1: Elementi izvješća o transparentnosti

Elementi izvješća o transparentnosti
1. Opis pravnog i ustrojstvenog oblika te strukture vlasništva revizijskog društva i samostalnog revizora
2. Opis mreže te njenog pravnog i strukturnog uređenja, ako revizijsko društvo pripada mreži
3. Opis upravljačke strukture revizijskog društva i samostalnog revizora
4. Opis unutarnjeg sustava kontrole kvalitete revizijskog društva i samostalno revizora te izjavu upravnog ili poslovodnog tijela o djelotvornosti njegovog rada
5. Naznaka kada je izvršena posljednja provjera kvalitete rada
6. Popis društava od javnog interesa za koja su tijekom prethodne poslovne godine provedene revizije
7. Izjava koja se odnosi na neovisnost rada revizijskog društva i samostalnog revizora kojim se potvrđuje da je obavljen unutarnji pregled poštivanja zahtjeva o neovisnosti
8. Izjava o politici revizijskog društva i samostalnog revizora, vezanu uz stalno usavršavanje revizora
9. Informacije koje se tiču osnove za nagrađivanje partnera u revizijskim društvima
10.Opis politike ovlaštenog revizora ili revizijskog društva u vezi s rotiranjem glavnih partnera za reviziju i zaposlenika
11. Sveukupne financijske informacije i podatke koji pokazuju značaj revizijskog 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

Izvor: Čular, M. (s.a.): Izvješće o transparentnosti, Hrvatska revizorska komora, Zagreb, slajdovi 18-19

Za razliku od stare strukture Izvješća, nova struktura ima 1 element više te su promijenjene stavke iza broja 8, koje se odnose na nagrađivanje partnera, rotiranje glavnih partnera za reviziju te podatke vezane za strukturu prihoda.

4.3. Pregled dosadašnjih istraživanja

Prema istraživanju koje su proveli Čular i Pivac 2012. godine, 40% izvješća o transparentnosti uopće nije bilo javno dostupno, dok je samo 20% Izvješća pružalo zadovoljavajuću količinu informacija. U istraživanju koje je Čular proveo 2014. godine, vidljivo je da 30% izvješća nije javno dostupno, dok 68% objavljenih Izvješća pruža zadovoljavajuću količinu informacija. U istraživanju koje je Čular proveo 2017. godine, vidljivo je da 32% Izvješća pruža zadovoljavajuću količinu informacija, ali i kada je analiziran datum objave Izvješća, zaključeno je da društva koja prije objave Izvješća, pružaju i veću količinu informacija.[45]

Iz provedenih istraživanja može se zaključiti, da iako je došlo do rasta broja javno objavljenih Izvješća o transparentnosti, kvaliteta istih je vrlo upitna. Iako su zakonski propisane kazne za

[45] Čular, M. (s.a.): Izvješće o transparentnosti, Hrvatska revizorska komora, Zagreb, slajd 20.

odstupanja prilikom sastavljanja i objave Izvješća, očigledno je da se revizorska društva najčešće ne pridržavaju tih odredbi.

5. ANALIZA TRANSPARENTNOSTI REVIZIJSKIH DRUŠTAVA U RH

5.1. Definiranje uzoraka i metodologija istraživanja

Prema Zakonu o reviziji (NN 127/17), revizorska društva i samostalni revizori koji obavljaju reviziju društva od javnog interesa dužni su objaviti godišnja Izvješća o transparentnosti. Za potrebe ovog istraživanja analizirana su Izvješća o transparentnosti 5 najvećih revizorskih društava i 5 malih revizorskih društava prisutnih na tržištu RH. Za analizu je odabrana velika četvorka i jedno društvo koje se zbog velikog udjela na tržištu također ubraja među 5 najvećih revizijskih društava te 5 manjih revizijskih društva s ciljem usporedbe razlika u sastavljanju Izvješća o transparentnosti.

5.1.1. PricewaterhouseCoopers d.o.o. (PwC)

Poduzeće je Izvješće o transparentnosti obavilo 31.listopada 2018. godine te se izvješće odnosi na drugu polovicu 2017. godine i prvu polovicu 2018. godine, odnosno na financijsku godinu koja je završila 30. lipnja 2018. godine. Uvidom na web stranice društva, vidljivo je da su javno objavljena Izvješća za posljednjih 6 godina.

Tablica 2: Analiza Izvješća o transparentnosti PwC-a

Elementi izvješća o transparentnosti	Postojanje elementa
1. Opis pravnog i ustrojstvenog oblika te strukture vlasništva revizijskog društva i samostalnog revizora	+
2. Opis mreže te njenog pravnog i strukturnog uređenja, ako revizijsko društvo pripada mreži	+
3. Opis upravljačke strukture revizijskog društva i samostalnog revizora	+
4. Opis unutarnjeg sustava kontrole kvalitete revizijskog društva i samostalno revizora te izjavu upravnog ili poslovodnog tijela o djelotvornosti njegovog rada	+
5. Naznaka kada je izvršena posljednja provjera kvalitete rada	+
6. Popis društava od javnog interesa za koja su tijekom prethodne poslovne godine provedene revizije	+
7. Izjava koja se odnosi na neovisnost rada revizijskog društva i samostalnog revizora kojim se potvrđuje da je obavljen unutarnji pregled poštivanja zahtjeva o neovisnosti	+
8. Izjava o politici revizijskog društva i samostalnog revizora, vezanu uz stalno usavršavanje revizora	+
9. Informacije koje se tiču osnove za nagrađivanje partnera u revizijskim društvima	+
10.Opis politike ovlaštenog revizora ili revizijskog društva u vezi s rotiranjem glavnih partnera za reviziju i zaposlenika	+
11. Sveukupne financijske informacije i podatke koji pokazuju značaj revizijskog 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	+

Izvor: Izrada autorice prema PwC (2018.): Izvješće o transparentnosti za financijsku godinu koja je završila 30. lipnja 2018, raspoloživo na: https://www.pwc.hr/hr/transparentnost/assets/Izvjesce-o-transparentnosti-za%202018.pdf (pristupljeno 25.07.2019.) te prema Čular, M. (s.a.): Izvješće o transparentnosti, Hrvatska revizorska komora, Zagreb, slajdovi 18-19

Prema elementima transparentnosti, društvo je transparentno, budući da objavljeno Izvješće sadrži svih 11 propisanih elemenata. Izvješće koje je društvo objavilo je sadržajno opširno, budući da je na 22 stranice.

Može se uočiti da iako su navedeni podaci što se tiče upravljačke strukture poduzeća, nije vidljivo tko su osobe na tim položajima, što bi svakako bilo nužno navoditi u izvješćima. Kada je riječ o naknadama zaposlenicima, navedeno je da su naknade prema platnim razrednima, no nije navedeno koji su to platni razredi. Iz Izvješća je vidljivo da društvo značajno ulaže edukaciju i razvoj vještina zaposlenika te da se svakako obraća posebna pažnja na interne sustave kontrole kvalitete. Finalno, može se zaključiti da iako je Izvješće PwC-a opširno i sadrži brojne elemente na dobrovoljnoj bazi, vidljivo je da postoji nužnost za objavljivanjem dodatnih elemenata, posebice kada je riječ o rukovodstvu poduzeća ili primanjima zaposlenih. Također, bilo bi vrlo zanimljivo uz same podatke o ostvarenim prihodima prema izvorima analizirati i kolike su revizorske naknade, ovisno je li riječ o subjektima od javnog interesa ili drugim društvima.

5.1.2. Deloitte d.o.o.

Društvo je u travnju 2018. godine objavilo izvješće koje se odnosi na 2017. godinu. Izvješće je sadržano na 13 stranica, što je značajno manje u odnosu na 22 stranice PwC-ovog izvješća. Postojanje elemenata Izvješća o transparentnosti dano je u narednoj tablici. Uvidom na web stranice društva, vidljivo je da su javno objavljena Izvješća za razdoblje od 2015.-2018. godine, odnosno, vidljivo je da, iako bi trebalo biti javno objavljeno Izvješće i za 2014. godinu, nema ga na web stranicama društva.

Tablica 3: Analiza Izvješća o transparentnosti Deloitte-a

Elementi izvješća o transparentnosti	Postojanje elementa
1. Opis pravnog i ustrojstvenog oblika te strukture vlasništva revizijskog društva i samostalnog revizora	+
2. Opis mreže te njenog pravnog i strukturnog uređenja, ako revizijsko društvo pripada mreži	+
3. Opis upravljačke strukture revizijskog društva i samostalnog revizora	+
4. Opis unutarnjeg sustava kontrole kvalitete revizijskog društva i samostalno revizora te izjavu upravnog ili poslovodnog tijela o djelotvornosti njegovog rada	+
5. Naznaka kada je izvršena posljednja provjera kvalitete rada	+
6. Popis društava od javnog interesa za koja su tijekom prethodne poslovne godine provedene revizije	+
7. Izjava koja se odnosi na neovisnost rada revizijskog društva i samostalnog revizora kojim se potvrđuje da je obavljen unutarnji pregled poštivanja zahtjeva o neovisnosti	+
8. Izjava o politici revizijskog društva i samostalnog revizora, vezanu uz stalno usavršavanje revizora	+
9. Informacije koje se tiču osnove za nagrađivanje partnera u revizijskim društvima	+
10.Opis politike ovlaštenog revizora ili revizijskog društva u vezi s rotiranjem glavnih partnera za reviziju i zaposlenika	+
11. Sveukupne financijske informacije i podatke koji pokazuju značaj revizijskog 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	+

Izvor: Izrada autorice prema Deloitte (2018.): Izvješće o transparentnosti, raspoloživo na: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/hr/Documents/about-deloitte/hr_hr_Transparency%20report_Croatia_30042018_final.pdf.pdf (pristupljeno 26.07.2019.) te prema Čular, M. (s.a.): Izvješće o transparentnosti, Hrvatska revizorska komora, Zagreb, slajdovi 18-19

Iz tablice 3 vidljivo je da je društvo transparentno, budući da je u Izvješću sadržano svih 11 od propisanih 11 elemenata. Kao i kod PwC-a, napisana je upravljačka struktura, ali za razliku od prethodnog društva, dana je poveznica na kojoj se mogu vidjeti rukovodeći članovi društva. Vidljivo je da su informacije dane u Izvješću značajno sažetije u odnosu na prethodno analizirano izvješće, također, za razliku od prethodnog izvješća, ovo je značajno jednostavnije usporediti prema elementima, budući da je Izvješće sastavljeno gotovo istim redoslijedom kao što ide redoslijed propisanih elemenata.

Kada je riječ o naknadi partnerima, ovaj element je napisan u Izvješću, ali svakako sadrži nedovoljno informacija. Vidljivo je i da društvo značajno ulaže u obrazovanje svojih zaposlenika te ih se potiče na dodatno poboljšanje kvalitete rada koje se i ocjenjuje. Kada se usporedi struktura prihoda PwC-a i Deloitte-a, može se zaključiti da postoje značajne razlike između ova 2 društva. Dok je PwC-u primarni izvor prihoda obavljanje revizijskih usluga društvima koja se ne smatraju društvima od javnog interesa (iz čega društvo ostvaruje polovicu prihoda). Kada je riječ o Deloitte-u, može se uočiti da ovo društvo gotovo sve prihode ostvaruje iz 2 izvora (5/6 prihoda), odnosno temeljem obavljanja usluga revizije financijskih izvještaja društava od javnog interesa te pružanja ne-revizijskih usluga subjektima koji se ne smatraju subjektima od javnog interesa. Ova činjenica je svakako vrlo zanimljiva, ali nije toliko zabrinjavajuća kao što bi bila da je riječ o ostvarivanju većine prihoda iz jedne vrste izvora, bilo da je riječ o subjektima od javnog interesa ili ostalim subjektima. Vidljivo je da obavljanje revizijskih usluga za poduzeće nije primarna djelatnost, što svakako treba uzeti u obzir prilikom procjene kvalitete djelatnika, posebice što postoji rizik smanjene stručnosti zaposlenika koji se fokusiraju na obavljanje više različitih vrsta djelatnosti, u odnosu na zaposlene koji se fokusiraju samo na kvalitetno obavljanje revizije.

5.1.3. KPMG Croatia d.o.o.

U usporedbi s prethodna 2 revizijska društva, ovo društvo je objavilo najopširnije Izvješće. Ali, za razliku od prethodnih društava, kod ovog je daleko najteže pronaći Izvješća na web stranici poduzeća. Također, kada se Izvješća pronađu, vidljivo je da su samo 2 dostupna na web stranici društva, dok je za pronaći druga Izvješća ovog društva nužna vrlo detaljna internetska pretraga. Postojanje elemenata Izvješća o transparentnosti KPMG-a je dana u narednoj tablici.

Tablica 4: Analiza izvješća o transparentnosti KPMG-a

Elementi izvješća o transparentnosti	Postojanje elementa
1. Opis pravnog i ustrojstvenog oblika te strukture vlasništva revizijskog društva i samostalnog revizora	+
2. Opis mreže te njenog pravnog i strukturnog uređenja, ako revizijsko društvo pripada mreži	+
3. Opis upravljačke strukture revizijskog društva i samostalnog revizora	+
4. Opis unutarnjeg sustava kontrole kvalitete revizijskog društva i samostalno revizora te izjavu upravnog ili poslovodnog tijela o djelotvornosti njegovog rada	+
5. Naznaka kada je izvršena posljednja provjera kvalitete rada	+
6. Popis društava od javnog interesa za koja su tijekom prethodne poslovne godine provedene revizije	+
7. Izjava koja se odnosi na neovisnost rada revizijskog društva i samostalnog revizora kojim se potvrđuje da je obavljen unutarnji pregled poštivanja zahtjeva o neovisnosti	+
8. Izjava o politici revizijskog društva i samostalnog revizora, vezanu uz stalno usavršavanje revizora	+
9. Informacije koje se tiču osnove za nagrađivanje partnera u revizijskim društvima	+
10.Opis politike ovlaštenog revizora ili revizijskog društva u vezi s rotiranjem glavnih partnera za reviziju i zaposlenika	+
11. Sveukupne financijske informacije i podatke koji pokazuju značaj revizijskog 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	+

Izvor: Izrada autorice prema KPMG (2018.): Izvješće o transparentnosti 2017, raspoloživo na: https://home.kpmg/content/dam/kpmg/hr/pdf/KPMGuHrvatskojIzvjesceoTransparentnosti2017_Cro.pdf (pristupljeno 26.07.2019.) te prema Čular, M. (s.a.): Izvješće o transparentnosti, Hrvatska revizorska komora, Zagreb, slajdovi 18-19

Iz tablice 4 vidljivo je da je i ovo društvo transparentno, odnosno da Izvješće KPMG-a sadržava svih 11 bitnih elemenata. Također je vidljivo i da je ovo zasad najopširnije analizirano izvješće, iako je svakako poželjna opširnost Izvješća te navođenje dobrovoljnih informacija, kada je riječ o vrlo opsežnim Izvješćima, kao što je ovo svakako postoji i rizik izostavljanja ključnih informacija koje čitatelj Izvješća možda i neće uočiti u prvom čitanju zbog same opsežnosti Izvješća.

Za razliku od prethodnih društava, KPMG navodi imena i prezimena rukovodećih osoba poduzeća. Navode se vrlo detaljno procesi interne kontrole, upravljanja, ali i postupanja s klijentima. Jedan od važnih faktora razvoja društva su svakako i njegovi zaposleni te pritom društvo ulaže znatne napore i sredstva u obrazovanje te razvoj vještina zaposlenika. Iako se navodi da ocjenjivanje utječe na primanja zaposlenika, ne navode se plaće zaposlenika, a posebice ne zaposlenika koji potpisuju revidirana financijska izvješća subjekata od javnog interesa.

Društvo bi svakako trebalo uključiti i više podataka koji se odnose na naknade partnerima. U odnosu na financijska izvješća prethodnih poduzeća, može se zaključiti da ovo društvo ostvaruje najveće prihode, od kojih je polovica temeljem obavljanja ne-revizijskih usluga klijentima koji nisu subjekti od javnog interesa. Finalno, može se zaključiti da iako je ovo Izvješće vrlo opširno, postoje brojne mogućnosti za poboljšanja kvalitete Izvješća.

5.1.4. Ernst & Young d.o.o.

Uvidom u web stranice društva, vidljivo je da su dostupna izvješća samo za 2017. te za 2018. godinu. Također, stranica je na engleskom jeziku što svakako otežava korištenje ukoliko korisnik ne poznaje dobro engleski jezik. Izvješće o transparentnosti je opsežno te nisu praćeni elementi izvješća.

Tablica 5: Analiza izvješća o transparentnosti Ernst & Young d.o.o.

Elementi izvješća o transparentnosti	Postojanje elementa
1. Opis pravnog i ustrojstvenog oblika te strukture vlasništva revizijskog društva i samostalnog revizora	+
2. Opis mreže te njenog pravnog i strukturnog uređenja, ako revizijsko društvo pripada mreži	+
3. Opis upravljačke strukture revizijskog društva i samostalnog revizora	+
4. Opis unutarnjeg sustava kontrole kvalitete revizijskog društva i samostalno revizora te izjavu upravnog ili poslovodnog tijela o djelotvornosti njegovog rada	+
5. Naznaka kada je izvršena posljednja provjera kvalitete rada	+
6. Popis društava od javnog interesa za koja su tijekom prethodne poslovne godine provedene revizije	+
7. Izjava koja se odnosi na neovisnost rada revizijskog društva i samostalnog revizora kojim se potvrđuje da je obavljen unutarnji pregled poštivanja zahtjeva o neovisnosti	+
8. Izjava o politici revizijskog društva i samostalnog revizora, vezanu uz stalno usavršavanje revizora	+
9. Informacije koje se tiču osnove za nagrađivanje partnera u revizijskim društvima	+
10.Opis politike ovlaštenog revizora ili revizijskog društva u vezi s rotiranjem glavnih partnera za reviziju i zaposlenika	+
11. Sveukupne financijske informacije i podatke koji pokazuju značaj revizijskog 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	+

Izvor: Izrada autorice prema Ernst & Young d.o.o. (2018.): Izvješće o transparentnosti 2017. EY Hrvatska, raspoloživo na: https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Transparency_Report_Croatia_2017_CRO/$FILE/2017%20Transparency%20Report%20HRV%20-%20Croatia%20FINAL.pdf (pristupljeno 15.09.2019.) te prema Čular, M. (s.a.): Izvješće o transparentnosti, Hrvatska revizorska komora, Zagreb, slajdovi 18-19

Može se zaključiti da je društvo transparentno, budući da izvješće o transparentnosti društva sadržava sve elemente. Uvidom u izvješće o transparentnosti društva, vidljivo je da se ne navode imena i prezimena osoba koje upravljaju društvom, iako se definira vlasništvo nad

društvom te pripadnost mreži. Izvješće je vrlo opsežno te pruža vrlo zanimljive informacije o društvu koje svakako mogu utjecati na privlačenje novih klijenata u budućnosti.

Društvo posebnu pažnju posvećuje stručnom usavršavanju svojih zaposlenika s ciljem poboljšanja kvalitete provođenja usluge revizije te s tim ciljem propisuje čak i minimalni broj sati koje zaposlenici moraju posvetiti edukacijama. Također, poseban naglasak je i na educiranju na radnom mjestu i razmjeni informacija između zaposlenih. Niti ovo društvo ne navodi točne informacije vezane za iznose koji se odnose na nagrade partnerima, već se iznose samo općeniti podaci. Iako je riječ o revizorskom društvu, moguće je uočiti da zapravo primarna djelatnost društva nije revizija već pružanje drugih usluga, budući da društvo gotovo 50% prihoda ostvaruje od pružanja nerevizorskih usluga.

5.1.5. BDO Croatia d.o.o.

Uvidom u web stranicu društava, Izvješće o transparentnosti nije lako pronaći. Kako bi se pronašla Izvješća za 2017. i 2018. godinu nužna je detaljna internetska pretraga . Izvješće je sadržano na 10 stranica, a postojanje elemenata Izvješća o transparentnosti su u narednoj tablici.

Tablica 6: Analiza izvješća o transparentnosti BDO Croatia d.o.o.

Elementi izvješća o transparentnosti	Postojanje elementa
1. Opis pravnog i ustrojstvenog oblika te strukture vlasništva revizijskog društva i samostalnog revizora	+
2. Opis mreže te njenog pravnog i strukturnog uređenja, ako revizijsko društvo pripada mreži	+
3. Opis upravljačke strukture revizijskog društva i samostalnog revizora	+
4. Opis unutarnjeg sustava kontrole kvalitete revizijskog društva i samostalno revizora te izjavu upravnog ili poslovodnog tijela o djelotvornosti njegovog rada	+
5. Naznaka kada je izvršena posljednja provjera kvalitete rada	+
6. Popis društava od javnog interesa za koja su tijekom prethodne poslovne godine provedene revizije	+
7. Izjava koja se odnosi na neovisnost rada revizijskog društva i samostalnog revizora kojim se potvrđuje da je obavljen unutarnji pregled poštivanja zahtjeva o neovisnosti	-
8. Izjava o politici revizijskog društva i samostalnog revizora, vezanu uz stalno usavršavanje revizora	+
9. Informacije koje se tiču osnove za nagrađivanje partnera u revizijskim društvima	+
10.Opis politike ovlaštenog revizora ili revizijskog društva u vezi s rotiranjem glavnih partnera za reviziju i zaposlenika	-
11. Sveukupne financijske informacije i podatke koji pokazuju značaj revizijskog 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	+

Izvor: Izrada autorice prema BDO Croatia d.o.o. (2018.): Izvješće o transparentnosti za 2017. godinu, raspoloživo na: https://www.bdo.hr/getattachment/About/BDO-in-Croatia/Compliance-Ethics/BDO-CROATIA_izvj-o-transparentnosti-za-2017.pdf.aspx?lang=en-GB (pristupljeno 15.09.2019.) te prema Čular, M. (s.a.): Izvješće o transparentnosti, Hrvatska revizorska komora, Zagreb, slajdovi 18-19

Analizom izvješća o transparentnosti, može se utvrditi da društvo BDO Croatia d.o.o. ije transparentno, budući da nedostaju dvije stavke izvješća o transparentnosti. Društvo detaljno navodi vlasničku i upravljačku strukturu (pritom za razliku od nekih drugih društava navodi i imena i prezimena osoba koje upravljaju društvom). Iako je društvo u izvješću vrlo detaljno definiralo interno upravljanje kvalitetom revizije, stavke koje bi svakako trebale biti detaljnije definirane kao što su financijski podaci i podaci o primanjima revizora su vrlo šturi.

Može se zaključiti da je društvo izvješće objavilo iz razloga jer ga je dužno objaviti, ali je vrlo malo truda uloženo da bi se izvješće sastavilo kvalitetno te da bi se prikazali podaci na temelju kojih bi se moglo donijeti određene zaključke o društvu. Vidljivo je da većinu prihoda društvo ostvaruje na temelju obavljanja revizorskih usluga, ali istodobno nije definirano koje su druge usluge koje društvo obavlja.

5.1.6. List d.o.o.

Uvidom u web stranicu ovog društva, vidljivo je da su dostupna Izvješća za posljednjih 5 godina, kao što je i propisano. Pritom je svakako vidljivo da Izvješće ovog društva koje se

smatra malim, strukturno drugačije izgleda te je značajno sažetije u odnosu na Izvješća prethodno analiziranih većih društava.

Tablica 7: Analiza Izvješća o transparentnosti List d.o.o.

Elementi izvješća o transparentnosti	Postojanje elementa
1. Opis pravnog i ustrojstvenog oblika te strukture vlasništva revizijskog društva i samostalnog revizora	+
2. Opis mreže te njenog pravnog i strukturnog uređenja, ako revizijsko društvo pripada mreži	+
3. Opis upravljačke strukture revizijskog društva i samostalnog revizora	+
4. Opis unutarnjeg sustava kontrole kvalitete revizijskog društva i samostalno revizora te izjavu upravnog ili poslovodnog tijela o djelotvornosti njegovog rada	+
5. Naznaka kada je izvršena posljednja provjera kvalitete rada	+
6. Popis društava od javnog interesa za koja su tijekom prethodne poslovne godine provedene revizije	+
7. Izjava koja se odnosi na neovisnost rada revizijskog društva i samostalnog revizora kojim se potvrđuje da je obavljen unutarnji pregled poštivanja zahtjeva o neovisnosti	+
8. Izjava o politici revizijskog društva i samostalnog revizora, vezanu uz stalno usavršavanje revizora	+
9. Informacije koje se tiču osnove za nagrađivanje partnera u revizijskim društvima	+
10.Opis politike ovlaštenog revizora ili revizijskog društva u vezi s rotiranjem glavnih partnera za reviziju i zaposlenika	+
11. Sveukupne financijske informacije i podatke koji pokazuju značaj revizijskog 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	+

Izvor: Izrada autorice prema List d.o.o. (2018.): Izvješće o transparentnosti, raspoloživo na: http://www.list.com.hr/Transparent2017.html (pristupljeno 20.07.2019.) te Čular, M. (s.a.): Izvješće o transparentnosti, Hrvatska revizorska komora, Zagreb, slajdovi 18-19

Kao i prethodna društva i List d.o.o. je transparentno, budući da izvješće o transparentnosti sadržava svih 11 bitnih elemenata. Istaknuti su odgovorni članovi društva te detaljno je definiran sustav kontrole kvalitete, vidljivo je da je ovo društvo u 2017. godini obavilo reviziju financijskih izvještaja samo 4 društva od javnog interesa što je značajno manje u odnosu na prethodna društva te je također ostvarilo značajno niže prihode. Kada je riječ o profesionalnom usavršavanju zaposlenika, navedeno je da zaposleni proučavaju dostupnu literaturu te da sudjeluju na konferencijama i seminarima. Ali, kada se ovo usporedi s prethodnim društvima koja su veća, vidljivo je da su manja društva ograničenija što se tiče kapaciteta, ponajprije povezano s financijskim sredstvima za financiranje ulaganja u ljudske kapacitete, ali također i kao posljedica iskustvenog učenja, budući da zaposleni u većim društvima imaju dostupne brojne informacije koje zaposleni u manjim društvima nemaju.

Izvješće ovog društva je kratko i koncizno te lako pregledno. Za razliku od prethodnih izvješća sadrži i točne financijske podatke (a ne samo kvalitativne) o primanjima zaposlenika. Kada se

analizira struktura prihoda ovog društva, vidljivo je da većinu prihoda ostvaruje obavljanjem revizijskih usluga, što ga svakako diferencira u odnosu na prethodno analizirana poduzeća.

5.1.7. Revizija REMAR d.o.o.

Uvidom u web stranicu društva, vidljivo je da su dostupna samo Izvješća za 2017. i 2018. godinu. Izvješće o transparentnosti ovog društva je također vrlo kratko.

Tablica 8: Analiza Izvješća o transparentnosti za Revizija REMAR d.o.o.

Elementi izvješća o transparentnosti	Postojanje elementa
1. Opis pravnog i ustrojstvenog oblika te strukture vlasništva revizijskog društva i samostalnog revizora	+
2. Opis mreže te njenog pravnog i strukturnog uređenja, ako revizijsko društvo pripada mreži	+
3. Opis upravljačke strukture revizijskog društva i samostalnog revizora	+
4. Opis unutarnjeg sustava kontrole kvalitete revizijskog društva i samostalno revizora te izjavu upravnog ili poslovodnog tijela o djelotvornosti njegovog rada	+
5. Naznaka kada je izvršena posljednja provjera kvalitete rada	+
6. Popis društava od javnog interesa za koja su tijekom prethodne poslovne godine provedene revizije	+
7. Izjava koja se odnosi na neovisnost rada revizijskog društva i samostalnog revizora kojim se potvrđuje da je obavljen unutarnji pregled poštivanja zahtjeva o neovisnosti	+
8. Izjava o politici revizijskog društva i samostalnog revizora, vezanu uz stalno usavršavanje revizora	+
9. Informacije koje se tiču osnove za nagrađivanje partnera u revizijskim društvima	-
10.Opis politike ovlaštenog revizora ili revizijskog društva u vezi s rotiranjem glavnih partnera za reviziju i zaposlenika	+
11. Sveukupne financijske informacije i podatke koji pokazuju značaj revizijskog 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	+

Izvor: Izrada autorice prema Revizija REMAR d.o.o. (2018.): Izvješće o transparentnosti raspoloživo na: http://www.remar.hr/Izvjesce2017.pdf (pristupljeno 28.07.2019.) te Čular, M. (s.a.): Izvješće o transparentnosti, Hrvatska revizorska komora, Zagreb, slajdovi 18-19

Analizom svih elemenata transparentnosti, društvo nije transparentno, budući da nedostaje element koji se odnosi na informacije koje se tiču osnove za nagrađivanje partnera u revizijskim društvima. Situacija s Izvješćem je gotovo identična kao s prethodnim društvom, sažete informacije s ciljem zadovoljavanja zakonske obveze objavljivanja Izvješća. Vidljivo je da su za razliku od prethodnog Izvješća izostavljene bitne informacije kao što su iznosi primanja revizora. Također je vidljivo da se ovo društvo oslanja na prihode koje ostvaruju većinom od obavljanja usluga revizije.

5.1.8. Revizija Split d.o.o.

Na web stranicama društva su javno objavljena izvješća o transparentnosti za razdoblje od 2013. do 2017. godine, ali je uočeno da izvješće za 2018. godinu nije objavljeno. Uvidom u izvješće o transparentnosti ovog društva vidljivo je da je isto vrlo kratko i sažeto.

Tablica 9: Analiza izvješća o transparentnosti Revizija Split d.o.o.

Elementi izvješća o transparentnosti	Postojanje elementa
1. Opis pravnog i ustrojstvenog oblika te strukture vlasništva revizijskog društva i samostalnog revizora	+
2. Opis mreže te njenog pravnog i strukturnog uređenja, ako revizijsko društvo pripada mreži	+
3. Opis upravljačke strukture revizijskog društva i samostalnog revizora	+
4. Opis unutarnjeg sustava kontrole kvalitete revizijskog društva i samostalno revizora te izjavu upravnog ili poslovodnog tijela o djelotvornosti njegovog rada	+
5. Naznaka kada je izvršena posljednja provjera kvalitete rada	+
6. Popis društava od javnog interesa za koja su tijekom prethodne poslovne godine provedene revizije	+
7. Izjava koja se odnosi na neovisnost rada revizijskog društva i samostalnog revizora kojim se potvrđuje da je obavljen unutarnji pregled poštivanja zahtjeva o neovisnosti	-
8. Izjava o politici revizijskog društva i samostalnog revizora, vezanu uz stalno usavršavanje revizora	+
9. Informacije koje se tiču osnove za nagrađivanje partnera u revizijskim društvima	+
10.Opis politike ovlaštenog revizora ili revizijskog društva u vezi s rotiranjem glavnih partnera za reviziju i zaposlenika	-
11. Sveukupne financijske informacije i podatke koji pokazuju značaj revizijskog 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	+

Izvor: Izrada autorice prema Revizija Split d.o.o. (2018.): Izvješće o transparentnosti za 2017. godinu, raspoloživo na: http://revizijasplit.hr/wp-content/uploads/2012/03/Izvjesce-o-transparentnosti-2017.pdf (pristupljeno 20.09.2019.) te Čular, M. (s.a.): Izvješće o transparentnosti, Hrvatska revizorska komora, Zagreb, slajdovi 18-19

Analizom je utvrđeno da društvo u 2017. godini nije obavljalo reviziju subjekata od javnog interesa. Može se zaključiti da društvo nije transparentno, budući da izvješće o transparentnosti ne sadržava sve potrebne elemente. Također, postojeće elemente izvješća je potrebno dodatno proširiti. Kroz financijske informacije moguće je zaključiti da je temeljna djelatnost ovog društva pružanje revizijskih usluga te je moguće zaključiti da je riječ o vrlo malom društvu (temeljem ostvarenih ukupnih prihoda).

5.1.9. AD AKTIVA d.o.o.

Na web stranicama društva javno su objavljena samo izvješća za 2016. i 2017. godinu. Kao i kod prethodna dva društva Izvješće o transparentnosti ovog društva je također vrlo kratko i sažeto.

Tablica 10: Analiza izvješća o transparentnosti društva AD AKTIVA d.o.o.

Elementi izvješća o transparentnosti	Postojanje elementa
1. Opis pravnog i ustrojstvenog oblika te strukture vlasništva revizijskog društva i samostalnog revizora	+
2. Opis mreže te njenog pravnog i strukturnog uređenja, ako revizijsko društvo pripada mreži	+
3. Opis upravljačke strukture revizijskog društva i samostalnog revizora	+
4. Opis unutarnjeg sustava kontrole kvalitete revizijskog društva i samostalno revizora te izjavu upravnog ili poslovodnog tijela o djelotvornosti njegovog rada	+
5. Naznaka kada je izvršena posljednja provjera kvalitete rada	+
6. Popis društava od javnog interesa za koja su tijekom prethodne poslovne godine provedene revizije	+
7. Izjava koja se odnosi na neovisnost rada revizijskog društva i samostalnog revizora kojim se potvrđuje da je obavljen unutarnji pregled poštivanja zahtjeva o neovisnosti	+
8. Izjava o politici revizijskog društva i samostalnog revizora, vezanu uz stalno usavršavanje revizora	+
9. Informacije koje se tiču osnove za nagrađivanje partnera u revizijskim društvima	-
10.Opis politike ovlaštenog revizora ili revizijskog društva u vezi s rotiranjem glavnih partnera za reviziju i zaposlenika	-
11. Sveukupne financijske informacije i podatke koji pokazuju značaj revizijskog 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	+

Izvor: Izrada autorice prema AD AKTIVA d.o.o. (2018.): Izvješće o transparentnosti, raspoloživo na: http://adaktiva.hr/wp-content/uploads/2017/03/Izvjee-o-transparentnosti-2017.pdf (pristupljeno 20.09.2019.) te Čular, M. (s.a.): Izvješće o transparentnosti, Hrvatska revizorska komora, Zagreb, slajdovi 18-19

Može se zaključiti da ni ovo društvo nije transparentno, budući da izvješće ne sadrži sve potrebne elemente. Vidljivo je da su navedeni članovi uprave poduzeća, kao i neki drugi početni elementi, ali se ne navode informacije koje se tiču nagrađivanja partnera niti informacije u vezi s rotiranjem glavnih partnera za reviziju i zaposlenika. Uvidom u financijske informacije, moguće je zaključiti da je riječ o malom društvu te da je prvenstvena djelatnost društva obavljanje revizijskih usluga.

5.1.10. KOPUN revizije d.o.o.

Na web stranicama društva nije moguće pronaći izvješća o transparentnosti, dok je izvješće za 2017. godinu kao i kod drugih malih društava vrlo kratko s tek nužno potrebnim podacima kako bi se zadovoljila zakonska regulativa.

Tablica 11: Analiza izvješća o transparentnosti KOPUN revizije d.o.o.

Elementi izvješća o transparentnosti	Postojanje elementa
1. Opis pravnog i ustrojstvenog oblika te strukture vlasništva revizijskog društva i samostalnog revizora	+
2. Opis mreže te njenog pravnog i strukturnog uređenja, ako revizijsko društvo pripada mreži	+
3. Opis upravljačke strukture revizijskog društva i samostalnog revizora	+
4. Opis unutarnjeg sustava kontrole kvalitete revizijskog društva i samostalno revizora te izjavu upravnog ili poslovodnog tijela o djelotvornosti njegovog rada	-
5. Naznaka kada je izvršena posljednja provjera kvalitete rada	+
6. Popis društava od javnog interesa za koja su tijekom prethodne poslovne godine provedene revizije	+
7. Izjava koja se odnosi na neovisnost rada revizijskog društva i samostalnog revizora kojim se potvrđuje da je obavljen unutarnji pregled poštivanja zahtjeva o neovisnosti	-
8. Izjava o politici revizijskog društva i samostalnog revizora, vezanu uz stalno usavršavanje revizora	+
9. Informacije koje se tiču osnove za nagrađivanje partnera u revizijskim društvima	-
10.Opis politike ovlaštenog revizora ili revizijskog društva u vezi s rotiranjem glavnih partnera za reviziju i zaposlenika	-
11. Sveukupne financijske informacije i podatke koji pokazuju značaj revizijskog 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	+

Izvor: Izrada autorice prema KOPUN revizije d.o.o. (2018.): Izvješće o transparentnosti za 2017. godinu, raspoloživo na: https://kopun.hr/wp-content/uploads/2018/04/Dokument-za-web-KOPUN_izvjes%CC%8Cc%CC%81e-o-transparentnosti_2017-new-edit.pdf (pristupljeno 21.09.2019.) te Čular, M. (s.a.): Izvješće o transparentnosti, Hrvatska revizorska komora, Zagreb, slajdovi 18-19

Može se zaključiti da niti ovo društvo nije transparentno, budući da izvješće ne sadrži sve potrebne elemente, zbog čega je svakako nužna dorada izvješća u budućnosti s ciljem ostvarivanja transparentnosti. U usporedbi s prethodna četiri društvima, riječ je o značajno većem društvu (prema ostvarenim prihodima) te bi bilo za očekivati profesionalnije sastavljeno izvješće te svakako da sadrži sve nužne elemente. Uvidom u financijske podatke, vidljivo je da društvo primarno ostvaruje prihode pružanjem revizijskih usluga.

5.2. Sumarna analiza dobivenih rezultata

Prethodno pojedinačna društva se mogu podijeliti na veliku četvorku sa društvom BDO Croatia d.o.o. kao petim najvećim društvom na tržištu revizijskih usluga u RH te s druge strane na ostala revizorska društva, odnosno manja društva. Cilj je istražiti koja skupina društava ima veći postotak prema svakom od elemenata izvješća o transparentnosti.

Tablica 12: Usporedba poštivanja svih propisanih elemenata izvješća o transparentnosti između velike četvorke (+BDO Croatia d.o.o.) i malih revizorskih društava

Točka članka 13. Uredbe (EU) br. 537/2014.	Velika četvorka +BDO Croatia d.o.o.	Ostala revizorska društva
Element br. 1	100%	100%
Element br. 2	100%	100%
Element br. 3	100%	100%
Element br. 4	100%	80%
Element br. 5	100%	100%
Element br. 6	100%	100%
Element br. 7	80%	60%
Element br. 8	100%	100%
Element br. 9	100%	40%
Element br. 10	80%	40%
Element br. 11	100%	100%

Izvor: Izrada autorice

Iz tablice je vidljivo da iako bi bilo za očekivati da su svih 5 revizorskih društava koja se smatraju najvećima na tržištu revizorskih usluga u RH transparentna, u praksi ipak nije tako, rezultat čega su rezultati prikazani u tablici. Pritom je nužno naglasiti da iako društva najčešće navode sve elemente izvješća o transparentnosti, vrlo često su izvješća nekvalitetno napisana te ne pružaju nikakve dodatne informacije, osim onih informacija koje su nužne te informacija koje društvima služe u marketinške svrhe.

Analizom izvješća o transparentnosti manjih društava, može se zaključiti da većina manjih društava nije transparentna, pritom je to ponajprije zbog pomanjkanja elemenata pod brojem 9 i 10 izvješća o transparentnosti. Vidljivo je da je nužno uložiti dodatne napore s ciljem poboljšanja kvalitete izvješća, a s ciljem prezentacije točnijih informacija te izbjegavanja dovođenja potencijalnih klijenata u zabludu s izvješćima koja služe u marketinške svrhe.

6. ZAKLJUČAK

Izvješće o transparentnosti je svakako nužno uzeti u obzir prilikom odabira revizijskog društva koje će provoditi reviziju financijskih izvještaja društva od javnog interesa. Ali, istodobno je nužno i objavljena Izvješća o transparentnosti uzeti s rezervom, iz razloga što velika društva Izvješća o transparentnosti koriste u marketinške svrhe. Najbolji dokaz korištenja Izvješća u marketinške svrhe je veličina Izvješća o transparentnosti i grafičko oblikovanje, što izostaje kada je riječ o Izvješćima o transparentnosti manjih revizijskih društava.

Kada je riječ o financijskom dijelu Izvješća o transparentnosti, također ga treba uzeti s rezervom, posebice kada, dio koji se odnosi na primanja revizora koji potpisuju revidirana izvješća društava od javnih interesa, ne sadržavaju konkretne iznose koji se odnose na isplaćenu plaću. Financijska motivacija zaposlenika najčešće ima utjecaj na poboljšanje kvalitete obavljanja posla, a u situaciji kada se ne iznose podaci o plaći, moguća su značajna odstupanja u iznosima između pojedinih zaposlenika društva, što svakako može imati i utjecaj na radnu klimu u revizijskom društvu. Financijsko stanje revizijskog društva je značajno i kada je riječ o ulaganju u obrazovanje i usavršavanje zaposlenika što će u konačnici imati značajan utjecaj na kvalitetu obavljanja posla.

Iako su revizijska društva dužna javno objaviti Izvješće o transparentnosti te su propisane kazne za odstupanja od zahtijevanog sadržaja, vidljivo je da postoje značajne razlike kada je riječ o Izvješćima o transparentnosti većih društava u odnosu na Izvješća manjih društava.

Analizom izvješća o transparentnosti 10 društava, odnosno 5 većih i 5 manjih revizorskih društva, zaključuje se da su velika revizorska društva transparentna, te poštuju zakonske odredbe o načinu sastavaljanja i objavi Izvještaja dok manja revizorska društva imaju niz propusta ili nedostataka u svojim izvješćima.

Kada se analizira opsežnost Izvješća, vidljivo je da su značajne razlike u broju stranica koje Izvješće sadrži između ovih 10 analiziranih društava. Ali istodobno je vidljivo da opširnije Izvješće ne znači ujedno i kvalitetnije izvješće.

Uvidom u strukturu prihoda društava, vidljivo je da su značajne razlike u iznosima ostvarenih prihoda analiziranih društava, ali, također je vidljivo i da se veća društva manje oslanjaju na

prihode ostvarene pružanjem usluga revizije, dok su prihodi ostvareni od pružanja usluga revizije u analiziranim manjim društvima najznačajniji i gotovo jedini izvor prihoda.

Uz same prihode društava bi svakako trebalo analizirati i rashode, s ciljem boljeg razumijevanja iznosa koje poduzeće izdvaja za plaće zaposlenika, ali i da se predoči kolike iznose poduzeća investiraju u stručno osposobljavanje svojih zaposlenika. Iako se pretpostavlja da će društvo koje ostvaruje veće prihode i više ulagati u zaposlene te poboljšanje kvalitete obavljanja usluga revizije, to svakako nije mjerilo.

Može se uvidjeti i da su manja revizijska društva u nepovoljnijem položaju u odnosu na veća društva, posebice kada je riječ o bazi znanja zaposlenika, budući da veća društva imaju i veće financijske kapacitete za ulaganje u obrazovanje zaposlenika, ali i raspolažu s većim brojem praktičnih primjera kada je riječ o obavljenim revizijskim poslovima u prošlosti. Odnosno, manjim revizijskim društvima je teže pridobiti društva od javnog interesa kao klijente, ali i raspolažu s manjim bazama znanja ako u prošlosti nisu revidirali financijska izvješća takvih društava.

LITERATURA:

1. AD AKTIVA d.o.o. (2018.): Izvješće o transparentnosti, raspoloživo na: http://adaktiva.hr/wp-content/uploads/2017/03/Izvjee-o-transparentnosti-2017.pdf (pristupljeno 20.09.2019.)
2. Aleksić, M. (2012.): Revizija i kontrola, Fakultet poslovne ekonomije, Banja Luka
3. Bašić, I. (2013.): Odgovornost vanjskog revizora i osiguranje od profesionalne odgovornosti s posebnim osvrtom na predstečajne nagodbe, Savjetovanje Hrvatske revizorske komore, Zagreb
4. BDO Croatia d.o.o. (2018.): Izvješće o transparentnosti za 2017. godinu, raspoloživo na: https://www.bdo.hr/getattachment/About/BDO-in-Croatia/Compliance-Ethics/BDO-CROATIA_izvj-o-transparentnosti-za-2017.pdf.aspx?lang=en-GB (pristupljeno 15.09.2019.)
5. Čular, M. (s.a.): Izvješće o transparentnosti, Hrvatska revizorska komora, Zagreb
6. Čular, M. (s.a.): Transparentnost revizijskih društava u RH, Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet, Split
7. Deloitte (2018.): Izvješće o transparentnosti, raspoloživo na: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/hr/Documents/about-deloitte/hr_hr_Transparency%20report_Croatia_30042018_final.pdf.pdf (pristupljeno 26.07.2019.)
8. Ernst & Young d.o.o. (2018.): Izvješće o transparentnosti 2017. EY Hrvatska, raspoloživo na: https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Transparency_Report_Croatia_2017_CRO/$FILE/2017%20Transparency%20Report%20HRV%20-%20Croatia%20FINAL.pdf (pristupljeno 15.09.2019.)
9. Filipović, I. (2009.): Revizija, Sinergija nakladništvo d.o.o., Zagreb
10. Guzić, Š. (2018.): Izbor revizora za 2018. godinu, RRIF, Zagreb, broj 9.,
11. IOSCO (2015.): Transparency of Firms that Audit Public Companies
12. Jurić, D. (2018.): Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, Neovisnost zakonskog revizora u odnosu na subjekte revizije prema Zakonu o reviziji iz 2017. godine, Sveučilište u Rijeci, Pravni fakultet, Rijeka, vol 39., br 1
13. Jurković, R. (2006.): Većina pogrešaka u reviziji rezultat su pogreške u odlučivanju, raspoloživo na: https://lider.media/arhiva/1400/ (pristupljeno 01.07.2019.)

14. Kajtazi, A. (2017.): Završni rad, Uloga neovisnosti eksternog revizora u procesu revizije financijskih izvještaja, Veleučilište u Požegi, Požega
15. KOPUN revizije d.o.o. (2018.): Izvješće o transparentnosti za 2017. godinu, raspoloživo na: https://kopun.hr/wp-content/uploads/2018/04/Dokument-za-web-KOPUN_izvjes%CC%8Cc%CC%81e-o-transparentnosti_2017-new-edit.pdf (pristupljeno 21.09.2019.)
16. KPMG (2018.): Izvješće o transparentnosti 2017, raspoloživo na: https://home.kpmg/content/dam/kpmg/hr/pdf/KPMGuHrvatskojIzvjesceoTransparentnosti2017_Cro.pdf (pristupljeno 26.07.2019.)
17. Kregar, J. (1997.): Korupcija, Financijska praksa, raspoloživo na: http://www.ijf.hr/pojmovnik/korupcija.htm (pristupljeno 20.07.2019.)
18. Lazović, G. (2016.): Kontrola kvaliteta revizorskih usluga, Ekonomski izazovi, broj 9
19. List d.o.o. (2018.): Izvješće o transparentnosti, raspoloživo na: http://www.list.com.hr/Transparent2017.html (pristupljeno 20.07.2019.)
20. Marić, I. (2016.): Diplomski rad, Analiza transparentnosti revizorskih društava u Republici Hrvatskoj, Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet, Split
21. Mićović, M. i Bukovac Puvača, M. (2018.): Odgovornosti za štetu prouzročenu trećim osobama obavljanjem zakonske revizije, Zbornik pravnog fakulteta sveučilišta u Rijeci, vol 39, br. 1
22. Miletić, A. (2011.): Radna dokumentacija revizora, RRIF, Zagreb, broj 11
23. Narodne novine (2018.): Zakon o računovodstvu, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 116
24. Narodne novine (2017.): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 127
25. PwC (2018.): Izvješće o transparentnosti za financijsku godinu koja je završila 30. lipnja 2018, raspoloživo na: https://www.pwc.hr/hr/transparentnost/assets/Izvjesce-o-transparentnosti-za%202018.pdf (pristupljeno 25.07.2019.)
26. Revizija REMAR d.o.o. (2018.): Izvješće o transparentnosti raspoloživo na: http://www.remar.hr/Izvjesce2017.pdf (pristupljeno 28.07.2019.)
27. Revizija Split d.o.o. (2018.): Izvješće o transparentnosti za 2017. godinu, raspoloživo na: http://revizijasplit.hr/wp-content/uploads/2012/03/Izvjesce-o-transparentnosti-2017.pdf (pristupljeno 20.09.2019.)
28. Romić, T. (2016.): Diplomski rad, Analiza učestalosti rotacije revizorskih društava u obavljanju revizije, Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet, Split
29. Šnjegota, D. (2016.): Dometi i ograničenja u razvoju eksterne javne revizije u Bosni i Hercegovini, Sveučilište u Banja Luci, Ekonomski fakultet, Banja Luka

30. Tušek, B. i Žager, L., (2007): Revizija, drugo izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb
31. Vukadinović, P. i Damnjanović, A. (2016.): Forenzička revizija: potreba ili izbor, Revizor, broj 73
32. Vuko, T. (2014.): Nastavni materijal, Proces revizije financijskih izvještaja-planiranje i procjena sustava internih kontrola, Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet, Split
33. Žager, L. (s.a.): Nastavni materijali, Povijesni razvoj i vrste revizije, Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet, Zagreb

POPIS SLIKA:

Slika 1: Odnos između managera i dioničara zbog kojeg se zahtijeva revizija 7
Slika 2: Zakonski uvjeti za nastupanje odgovornosti revizora 11
Slika 3: Revizijske strategije prilikom analiziranja efikasnosti sustava internih kontrola 14
Slika 4: Obveznici revizije 16
Slika 5: Razvrstavanje poduzetnika prema veličini i obvezi revidiranja financijskih izvještaja 17
Slika 6: Veliki poduzetnici prema Zakonu o računovodstvu 18
Slika 7: Subjekti od javnog interesa 21

POPIS TABLICA:

Tablica 1: Elementi izvješća o transparentnosti 25
Tablica 2: Analiza Izvješća o transparentnosti PwC-a 28
Tablica 3: Analiza Izvješća o transparentnosti Deloitte-a 29
Tablica 4: Analiza izvješća o transparentnosti KPMG-a 31
Tablica 5: Analiza izvješća o transparentnosti Ernst & Young d.o.o. 32
Tablica 6: Analiza izvješća o transparentnosti BDO Croatia d.o.o. 34
Tablica 7: Analiza Izvješća o transparentnosti List d.o.o 35
Tablica 8: Analiza Izvješća o transparentnosti za Revizija REMAR d.o.o. 36
Tablica 9: Analiza izvješća o transparentnosti Revizija Split d.o.o. 37
Tablica 10: Analiza izvješća o transparentnosti društva AD AKTIVA d.o.o. 38
Tablica 11: Analiza izvješća o transparentnosti KOPUN revizije d.o.o. 39
Tablica 12: Usporedba poštivanja svih propisanih elemenata izvješća o transparentnosti između velike četvorke (+BDO Croatia d.o.o.) i malih revizorskih društava 40

SAŽETAK:

Jedan od načina pokušaja regulacije rada revizorskih društava koja revidiraju financijska izvješća društava od javnog interesa je i obveza objavljivanja Izvješća o transparentnosti. Revizorska društva koja revidiraju subjekte od javnog interesa dužna su sukladno Zakonu o reviziji i Uredbom (EU) br. 537/2014 sastaviti i javno objaviti Izvješće o transparentnosti. Cilj rada je analiza Izvješća o transparentnosti za 2017. godinu 5 velikih i 5 malih revizorskih društava, odnosno, imaju li Izvješća o transparentnosti sve elemente sukladno Uredbi te je nužno odrediti kvalitetu objavljenih informacija unutar navedenog Izvješća. Također, Izvješća su vrlo često iskorištena u marketinške svrhe što svakako nije mjerilo kvalitete provedene revizije te može doprinijeti krivom dojmu o samim revizijskim društvima.

U empirijskom dijelu rada analiziraju se Izvješća o transparentnosti 10 revizijskih društava koja obavljaju reviziju društava od javnog interesa. Od 10 društava 5 društva su veća, a 5 manja. Vidljivo je da je mali broj društava transparentan, budući da Izvješća većine društava ne sadrže sve bitne elemente, no uočljive su značajne razlike kada je riječ o kvaliteti objavljenih Izvješća. Veća društva imaju značajno opsežnija izvješća, ali što nipošto nije mjerilo kvalitete izvješća, budući da nisu objavljeni podaci o članovima uprave društava, podaci o naknadama zaposlenicima, naknadama partnerima te drugi. Svakako se može uočiti da su moguća brojna poboljšanja kada je riječ o kvaliteti Izvješća o transparentnosti te premda pojedina Izvješća sadrže sve elemente te su opsežna prema broju stranica i dalje su zanemareni neki podaci koje bi bilo poželjno objaviti.

Ključne riječi: Revizija, Subjekti od javnog interesa, Izvješće o transparentnosti

SUMMARY:

One of the ways to try to regulate the work of audit firms auditing the financial statements of public-interest entities is also to publish a Transparency Report. Audit firms that audit entities of public interest are required by the Audit Act and Regulation (EU) No 537/2014 to compile and make public the Transparency Report. The aim of the paper is to analyze the Transparency Report for year 2017 of 5 large and 5 small audit firms, ie, whether the Transparency Reports have all the elements in accordance with the Regulation and it is necessary to determine the quality of the published information within the Report. Also, Reports are very often used for marketing purposes, which is certainly not a measure of the quality of the audit carried out and may contribute to a false impression of the audit firms themselves.

The empirical part of the paper analyzes the Transparency Reports of 10 audit firms auditing public interest entities. Of the 10 companies, 5 are larger and 5 are smaller. It is evident that a small number of companies are transparent, since the Reports of most companies do not contain all the essential elements, but significant differences can be observed when it comes to the quality of the published Reports. Larger companies have substantially more extensive reports, but this is by no means a measure of the quality of the reports, since no data on the names of the members of the management of the companies, data on employee benefits, benefits to partners and others have been published. There are certainly many improvements to be made when it comes to the quality of the Transparency Report, and although some of the Reports contain all the elements and are extensive in number of pages, some of the information that may be desirable has been ignored.

Key words: Auditing, Public-interest entities, Transparency Report