

NADZOR I KONTROLA KVALITETE RADA REVIZORSKIH DRUŠTAVA

Šilović, Martina

Master's thesis / Diplomski rad

2020

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://um.nsk.hr/um:nbn:hr:124:330845>

Rights / Prava: [In copyright](#)/[Zaštićeno autorskim pravom.](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-09-22**

Repository / Repozitorij:

[REFST - Repository of Economics faculty in Split](#)



UNIVERSITY OF SPLIT



**SVEUČILIŠTE U SPLITU
EKONOMSKI FAKULTET**

DIPLOMSKI RAD

**NADZOR I KONTROLA KVALITETE RADA
REVIZORSKIH DRUŠTAVA**

Mentor:

Doc. dr. sc. Marko Čular

Student:

Martina Šilović

2181134

Split, lipanj, 2020.

Sadržaj

1. UVOD	3
1.1. Problem istraživanja	3
1.2. Predmet istraživanja	5
1.3. Ciljevi istraživanja.....	5
1.4. Istraživačke hipoteze	6
1.5. Metode istraživanja	7
1.6. Doprinos istraživanja	8
1.7. Struktura diplomskog rada	8
2. REVIZIJA FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA	9
2.1. Uloga i važnost revizije financijskih izvještaja	9
2.2. Revizijska načela.....	10
2.3. Revizijski standardi.....	11
2.4. Kodeks profesionalne etike revizora	16
3. REGULATORNI OKVIR OBAVLJANJA EKSTERNE REVIZIJE	18
3.1. Regulatorni okvir obavljanja eksterne revizije u Europskoj Uniji	18
3.2. Regulatorni okvir obavljanja eksterne revizije u Hrvatskoj.....	25
4. NADZOR I KONTROLA KVALITETE EKSTERNE REVIZIJE	28
4.1. Nadzor i kontrola kvalitete rada revizorskih društava u Europskoj Uniji.....	36
4.2. Nadzor i kontrola kvalitete rada revizorskih društava u Republici Hrvatskoj.....	42
5. EMPIRIJSKO ISTRAŽIVANJE PROVEDENIH NADZORA NAD RADOM REVIZORSKIH DRUŠTAVA OD STRANE HRVATSKE REVIZORSKE KOMORE	50
5.1. Definiranje uzorka i metodologije istraživanja	50
5.2. Deskriptivna analiza.....	50
5.3. Rezultati testiranja hipoteza	54
6. ZAKLJUČAK	58
7. LITERATURA	59
9. SAŽETAK	64
10. SUMMARY	64

1. UVOD

1.1. Problem istraživanja

Revizija financijskih izvještaja je provjera i ocjenjivanje godišnjih financijskih izvještaja, godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja i drugih financijskih izvještaja, te podataka i metoda korištenih prilikom njihova sastavljanja na temelju čega se iskazuje stručno neovisno mišljenje ovlaštenog revizora prikazuju li financijski izvještaji u svim značajnim odrednicama istinit i fer prikaz financijskog položaja i uspješnosti poslovanja, te novčanih tokova u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja ili, ako je to primjenjivo, jesu li financijski izvještaji u skladu s propisima. Revizija financijskih izvještaja obuhvaća zakonsku reviziju i druge revizije financijskih izvještaja.¹ Taj postupak provode stručne i neovisne osobe, tj. ovlaštene revizori. U svom radu, eksterni revizori su se dužni pridržavati određenih pravila koja su razvila regulatorna tijela te postavila standarde za revizorovu provedbu svake vrste revizije i angažmana izražavanja uvjerenja.²

Da bi bilo koja djelatnost bila kvalitetna i pouzdana potrebno je postojanje učinkovitog sustava za nadzor i kontrolu kvalitete, a konkretno u eksternoj reviziji je potrebno postojanje učinkovitog sustava za nadzor i kontrolu kvalitete rada revizorskih društava. Kontrole kvalitete revizije neophodne su kako bi se osiguralo da profesija ispunjava svoje obveze koje su u skladu sa zakonima, pravilnicima i propisima.³ Uprava poduzeća je zadužena za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja, revizor je zadužen za utvrđivanje vjerodostojnosti prezentiranih financijskih izvještaja, dok kontrola kvalitete mora osigurati da revizori svoj posao obavljaju kvalitetno i u skladu sa zakonom, standardima i vlastitim pravilima.

Nadzor nad ovlaštenim revizorima i revizorskim društvima podrazumijeva ispitivanje i provjeru postupa li i na koji način ovlaštene revizor i revizorsko društvo u skladu s odredbama Zakona i, ako je to primjenjivo, Uredbe (EU) br. 537/2014, kao i u skladu s nacionalnim standardima i vlastitim pravilima te nadzor osiguranja kvalitete rada ovlaštenih revizora i revizorskih društava, a koji podrazumijeva ocjenu pridržavanja važećih revizijskih standarda i zahtjeva neovisnosti, kvantitete i kvalitete angažiranih sredstava, zaračunatih revizorskih

¹ Zakon o reviziji, Narodne novine br. 127/17., izdanje od dana 01.01.2018. godine.

² B. Soltani (2009). Revizija: međunarodni pristup. Mate, Zagreb, str. 443.

³ B. Soltani(2009). Revizija: međunarodni pristup. Mate, Zagreb, str. 443.

naknada i sustava unutarnje kontrole kvalitete revizorskog društva, potkrijepljen odgovarajućim testiranjem odabranih revizorskih spisa.⁴

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.⁵

Prema odredbama prethodno važećeg Zakona o reviziji⁶, nadzor nad radom revizorskih društava je provodila Hrvatska revizorska komora (HRK) te je bila zadužena za cjelokupni nadzor nad radom revizorskih društava, vođenje registra ovlaštenih revizora i provođenje svih promjena u registru. Temeljem novog Zakona o reviziji⁷ je izmijenjen je opseg nadležnosti Komore, te HRK više nema ovlasti za provođenje nadzora nad radom revizorskih društava, već je za to zaduženo Ministarstvo financija. Obzirom da do trenutka pisanja ovog istraživanja Ministarstvo financija nije izvještavalo o provedenim nadzorima, u ovom istraživanju ću analizirati izvješća o nadzoru koje je provela Hrvatska revizorska komora. Komora je s nadzorom započela 2010. godine, a posljednje je izvješće objavljeno 2017. godine.

Revizorska društva su se u svom radu dužna pridržavati Međunarodnih revizijskih standarda (u daljnjem tekstu: MRevS) i Međunarodnih standarda kontrole kvalitete (u daljnjem tekstu: MSKK) s ciljem postizanja zadovoljavajuće razine kvalitete revizije.

Kvalitetno obavljena revizija je ključ jačanja povjerenja korisnika financijskih izvještaja u reviziju kao profesiju. Upravo zato se kao problem ovog istraživanja postavlja pitanje kvalitete provedbe postupka revizije od strane revizorskih društava, te pridržavanja zakona i nacionalnih standarda prilikom revidiranja financijskih izvještaja.

⁴Ministarstvo financija (2019): Nadzor, dostupno na <https://mfin.gov.hr/istaknute-teme/revizija/nadzor/441>.

⁵Ministarstvo financija (2019): Nadzor, dostupno na <https://mfin.gov.hr/istaknute-teme/revizija/nadzor/441>.

⁶Narodne novine, (2012): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d. Zagreb, br. 144/12, raspoloživo na: http://porezi.net/zakoni/e/Racunovodstvo/Zakon_o_reviziji_2015.htm. Pogledano 03.05.2020.

⁷Narodne novine, (2017): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d. Zagreb, br. 127/2017, raspoloživo na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2017_12_127_2873.html. Pogledano 03.05.2020.

1.2. Predmet istraživanja

Predmet ovog istraživanja je analiziranje provedenih nadzora i kontrole kvalitete nad radom revizorskih društava od strane Službe za nadzor i provjeru kvalitete rada pri Hrvatskoj revizijskoj komori do 2018. godine.

U teorijskom dijelu rada se pobliže objašnjava uloga i važnost revizije financijskih izvještaja, regulatorni okvir obavljanja eksterne revizije u Republici Hrvatskoj i Europskoj Uniji i njihova usporedba, važnost nadzora nad radom revizorskih društava, metode i pristupi koji se koriste prilikom nadzora, a sve s ciljem stvaranja jasnije slike o važnosti kvalitetne kontrole nad radom revizorskih društava. Također se uspoređuje sustav nadzora revizorskih društava u Republici Hrvatskoj i Europskoj Uniji.

U empirijskom dijelu rada se kroz analizu izvješća o provedenim nadzorima utvrđuje je li provođenje aktivnog nadzora nad radom revizorskih društava utjecalo na poboljšanje kvalitete rada revizorskih društava, odnosno, je li se tijekom provođenja nadzora broj utvrđenih nepravilnosti i nezakonitosti smanjivao. Istraživanje se provodi na izvješćima o provedenom nadzoru od početka provedbe nadzora (2010. godine) do posljednjeg dostupnog izvješća (nadzorna godina 2016./2017.).

1.3. Ciljevi istraživanja

Na temelju navedenog problema i predmeta istraživanja, mogu se definirati sljedeći ciljevi istraživanja:

- Utvrditi je li provođenje aktivnog nadzora nad revizorskim društvima utjecalo na kvalitetu rada revizorskih društava u Republici Hrvatskoj putem analize provedenih nadzora i kontrole kvalitete nad revizorskim društvima.
- Utvrditi na kojim područjima provjere kvalitete rada revizorskih društava ima najviše nezakonitosti i nepravilnosti.
- Pokazati važnost nadzora i kontrole kvalitete nad radom revizorskih društava.
- Utvrditi postoji li razlika u kvaliteti rada između revizorskih društava koja revidiraju financijske izvještaje subjekata od javnog interesa i onih koja to nisu.

Cilj ovog rada je na temelju analiza izvješća o provedenom nadzoru nad revizorskim društvima dati preporuke nadzornicima u Ministarstvu financija za što kvalitetnije provođenje nadzora

nad radom revizorskih društva s ciljem povećanja kvalitete eksterne revizije i jačanja povjerenja investitora u financijske izvještaje.

1.4. Istraživačke hipoteze

U ovom radu se postavljaju sljedeće hipoteze koje će na kraju rada biti prihvaćene ili odbačene:

H1:*Provođenje nadzora nad radom revizorskih društava utječe na smanjenje utvrđenih nezakonitosti u njihovu radu.*

Revizija financijskih izvještaja ima svrhu samo ako postoji povjerenje u rezultate revizorovog rada, pri čemu je jedan od kontrolnih mehanizama javni nadzor revizijske profesije. Minimalni uvjeti za učinkovit sustav javnog nadzora uključuju uspostavljanje sustava koji je neovisan o revizijskoj profesiji, transparentan, konzistentan te vođen od strane iskusnih i kompetentnih stručnjaka sa znanjima iz područja relevantnih za zakonsku reviziju.⁸

H2:*Provođenje nadzora nad radom revizorskih društava utječe na smanjenje utvrđenih odstupanja glede poštivanja Međunarodnih standarda kontrole kvalitete.*

Pretpostavlja se da bi provođenje nadzora nad radom revizorskih društava imalo za posljedicu smanjenje nepravilnosti u kontekstu Međunarodnih standarda kontrole kvalitete (u daljnjem tekstu: MSKK).

H3:*Provođenje nadzora nad radom revizorskih društava utječe na smanjenje utvrđenih odstupanja glede poštivanja Međunarodnih revizijskih standarda.*

Međunarodni revizijski standardi (u daljnjem tekstu: MRevS) definiraju tko, kada i pod kojim uvjetima može obavljati reviziju. Pretpostavlja se veće pridržavanje i poštivanje MRevS-a tijekom aktivnog nadzora nad radom revizorskih društava.

H4:*Postoji značajna razlika u kvaliteti rada između revizorskih društava koja revidiraju financijske izvještaje subjekata od javnog interesa i onih koja to nisu.*

Očekuju se manje nepravilnosti i nezakonitosti u revizijama financijskih izvještaja subjekata od javnog interesa od onih koja to nisu.

⁸Sanja Sever Mališ, Mateja Brozović (2015): Ocjena razvijenosti sustava javnog nadzora revizije zemalja europskog ekonomskog područja, Hrčak, [Internet], dostupno na: https://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=219596.

1.5. Metode istraživanja

Rad se sastoji od teorijskog i empirijskog dijela. U teorijskom dijelu kao glavni izvori podataka se koriste sekundarni podaci. U to spadaju podaci prikupljeni iz odgovarajućih stručnih knjiga, stručnih članaka, zakonskih propisa, standarda i internetski izvori. Za potrebe empirijske analize izvješća koriste se podaci koji su objavljeni na službenoj internet stranici Hrvatske revizorske komore.

Istraživačke metode koje se koriste u radu su sljedeće⁹:

- Metoda analize - metoda kojom se raščlanjuju financijski izvještaji lokalnih jedinica da bi se razumjela njihova suština (podtipovi metode analize koje će se koristiti – kvalitativna, kvantitativna i mikroekonomska analiza);
- Metoda deskripcije - deskripcije predstavlja postupak opisivanja predmeta, procesa i činjenica. Primjenjuje se u početnoj fazi istraživanja; ¹⁰
- Metoda komparacije - predstavlja način uspoređivanja istih ili srodnih činjenica, tj. utvrđivanje njihove sličnosti, odnosno različitosti; ¹¹
- Metoda klasifikacije – najstarija i najjednostavnija znanstvena metoda. Klasifikacija je sistematska i potpuna podjela općeg pojma na posebne, koje taj pojam obuhvaća;
- Metoda sinteze – nastojat će se jednostavniji pojmovi spojiti u složenije, povezujući izdvojene elemente, pojave, procese i odnose u jedinstvenu cjelinu u kojoj su njezini dijelovi uzajamno povezani;
- Metoda kompilacije - postupak preuzimanja tuđih rezultata znanstveno-istraživačkog rada, odnosno tuđih opažanja, stavova, zaključaka i spoznaja.
- Induktivna metoda – metoda u kojoj će se na temelju pojedinačnih činjenica i saznanja donijeti konačni zaključak;
- Deduktivna metoda – metoda koja pretpostavlja poznavanje općih stavova i načela na temelju kojih se dolazi do posebnih i pojedinačnih spoznaja;
- Statističke metode – ove metode će biti korištene u empirijskom djelu rada te će se na temelju njih testirati hipoteze i donijeti zaključak ovog rada.

⁹Zelenika, R. (2000): Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog djela, Rijeka, Ekonomski fakultet Rijeka, str. 295. – 315.

¹⁰ Metode znanstvenih istraživanja, [Internet], raspoloživo na: http://www.unizd.hr/portals/4/nastavni_mat/1_godina/metodologija/metode_znanstvenih_istrazivanja.pdf. Pogledano 01.05.2020.

¹¹ Metode znanstvenih istraživanja, [Internet], raspoloživo na: http://www.unizd.hr/portals/4/nastavni_mat/1_godina/metodologija/metode_znanstvenih_istrazivanja.pdf. Pogledano 01.05.2020.

1.6. Doprinos istraživanja

Revizija financijskih izvještaja utvrđuje vjerodostojnost ukupnih financijskih izvještaja koji prikazuju rezultat poslovanja poduzeća i njegov financijski položaj. Revizor prilikom revidiranja financijskih izvještaja reviziju mora obavljati u skladu s MRevS, MSKK i Zakonom o reviziji. Revizija je proizašla iz potrebe da ustvrdi jesu li financijski izvještaji istinito i fer prezentirani, te da potvrdi njihovu pouzdanost kako bi se izbjegle pogrešne poslovne odluke. No, postavlja se pitanje koliko se doista može vjerovati revizorskom izvješću, odnosno, koliko je revizija kao profesija pouzdana? Upravo u tome je doprinos ovog istraživanja. Utvrditi na temelju dobivenih rezultata istraživanja je li nezakonitosti i nepravilnosti utvrđeni nadzorom nad radom revizorskih društava od strane Hrvatske revizorske komore narušavaju vjerodostojnost u reviziju kao profesiju ili ne.

1.7. Struktura diplomskog rada

Rad je pisan u šest dijelova uključujući uvod i zaključak.

U prvom, uvodnom dijelu rada se definira problem i predmet istraživanja, utvrđuju se ciljevi istraživanja, postavljaju se hipoteze i navode se znanstveno-istraživačke metode koje se koriste prilikom ovog istraživanja.

U drugom, teoretskom dijelu se pobliže objašnjava eksterna revizija, njena važnost i načela, standardi i Kodeks profesionalne etike revizora.

U trećem dijelu se pobliže objašnjava regulatorni okvir obavlja eksterne revizije u Europskoj Uniji i Republici Hrvatskoj. Također će se objasniti MRevS, MSKK i Zakon o reviziji.

U četvrtom dijelu se objašnjava tko i kako provodi nadzor u praksi u Europskoj Uniji i Republici Hrvatskoj. Također se navode promjene koje su se dogodile u Republici Hrvatskoj stupanjem na snagu novog Zakona o reviziji.

U petom i posljednjem dijelu rada se iznose zaključna razmatranja do kojih se došlo na temelju ovog istraživanja. Nakon posljednjeg dijela je navedena korištena literatura, popis slika i tablica i sažetak rada na hrvatskom i engleskom jeziku

2. REVIZIJA FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

2.1. Uloga i važnost revizije financijskih izvještaja

Revizija je proces pružanja uvjerenja o pouzdanosti informacija sadržanih u financijskim izvještajima pripremljenim u skladu s općeprihvaćenim računovodstvenim načelima ili nekim drugim pravilima. Financijski su izvještaji prije svega odgovornost menadžmenta izvještajnog subjekta, međutim, neovisno revizori igraju ključnu ulogu u financijskom izvještavanju. Korisnici financijskih izvještaja očekuju da eksterni revizori pridonese izvještajnom procesu tehničku stručnost, poštenje, neovisnost i objektivnost. Glavni je cilj revizije financijskih izvještaja omogućiti revizoru da izrazi mišljenje o tome jesu li financijski izvještaji (informacije koje se provjeravaju) pripremljeni, u svakom značajnom pogledu, u skladu s postavljenim okvirom financijskog izvještavanja.¹²

Brzi razvoj tržišta i njegova globalizacija zahtjeva od poduzetnika pravovremene i ispravne poslovne odluke. Rizik takovih odluka ne dopušta njihovo donošenje temeljeno samo na intuiciji, već zahtjeva pouzdane i vjerodostojne informacije. U tom je kontekstu naročito značajna uloga računovodstva koje, koristeći suvremena tehnološka dostignuća, prikuplja informacije o poslovnim događajima, klasificira ih i obrađuje sukladno propisima i računovodstvenim standardima te pretvara u vlastite informacije koje će omogućiti donošenje poslovnih odluka. Vrste, forma i sadržaj takvih informacija su različiti, ali posebno značajno mjesto i uloga pripadaju financijskim izvještajima kao nositeljima računovodstvenih informacija. Kvalitetne poslovne odluke moguće je donijeti tek nakon pribavljanja takvih informacija i analiza stanja i rezultata poslovanja sadržanih u financijskim izvještajima. Da bi informacije sadržane u financijskim izvještajima bile upotrebljive, one moraju biti kvalitetne i pouzdane, što znači da moraju biti relevantne, dokazive, objektivne i realne. Kvaliteta financijskih izvještaja podrazumijeva da je procesuiranje poslovnih događaja i sastavljanje financijskih izvještaja utemeljeno na dosljednoj primjeni zakonskih propisa i usvojenih računovodstvenih standarda i metoda njihove pripreme. Pouzdanost financijskih izvještaja podrazumijeva da u financijskim izvještajima nema stanja ili rezultata poslovanja koja ne odgovaraju stvarnom stanju i rezultatima poslovanja, mjereno primjenjivim zakonskim okvirima i računovodstvenim standardima, a bez neutemeljenih iskaza stanja i rezultata poslovanja. Kvaliteta i pouzdanost financijskih izvještaja osigurava se revizijom. Revizija financijskih izvještaja od neovisnih stručnjaka, nužnost je u uvjetima tržišnog gospodarstva,

¹²Soltani B. (2009): Revizija: međunarodni pristup, Mate, Zagreb, str. 4.

kako za vlasnike kapitala poslovnog subjekta, tako i za njihove poslovne partnere, državne institucije, banke i dr. Primjenom odgovarajućih revizijskih postupaka i metoda, takva su odstupanja detektirana i usklađena sa stvarnim stanjem, a usporedbom financijskih izvještaja prije i poslije revizije prikazane su promjene kojima su osigurani kvaliteta i pouzdanost financijskih izvještaja, poduzetnicima za donošenje poslovnih odluka i drugim korisnicima tih izvještaja.¹³

2.2. Revizijska načela

Kada se govori o revizijskim načelima, u stvari se misli na osnovna pravila ponašanja koja su posljedica kumuliranog praktičnog iskustva i dostignuća teorije.¹⁴

Temelja revizijska načela su:¹⁵

1. načelo zakonitosti,
2. načelo profesionalne etike,
3. načelo neovisnosti,
4. načelo stručnosti i kompetentnosti,
5. načelo odgovornosti,
6. načelo dokumentiranosti (pribavljanja dokaza) i
7. načelo konkretnog izvješćivanja.

Načelo zakonitosti je jedno od najstarijih načela revizije i predstavlja zahtjev da se revizija u svom radu mora pridržavati postojećih zakonskih propisa. Osim toga uvažavanje ovog načela znači i to da se revizijom ispituje i prosuđuje usuglašenost postojećeg poslovanja i financijskih izvještaja s važećim zakonskim propisima.

Načelo profesionalne etike podrazumijeva da se revizor u svom radu i ponašanju mora pridržavati određenih pravila ponašanja kako bi se zaštitila revizija kao profesija. U tu svrhu se donose nacionalni kodeksi profesionalne etike koji sadrže obvezna pravila ponašanja za sve

¹³Tintor Ž. (2019): Važnost revizije kao pokazatelja kvalitete financijskih izvještaja, Hrčak, [Internet], dostupno na: https://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=335184

¹⁴ Tušek, B., Žager, L. (2012): Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 63.

¹⁵ Ibidem.

revizore. U slučaju ne pridržavanja pravila ponašanja sadržanih u Kodeksu, postavlja se pitanje odgovornosti, a nakon toga dolazi do poduzimanja sankcija i disciplinskih mjera.

Načelo neovisnosti je jedno od najvažnijih načela revizije u suvremenim uvjetima koje zahtjeva da je revizor u svom poslu potpuno neovisan i samostalan, ne smije se rukovoditi sa zahtjevima menadžmenta i ne smije biti u nikakvoj vezi s klijentom.

Načelo stručnosti i kompetentnosti zahtjeva da revizor, osim određenih moralnih i etičkih normi, mora imati i određeno stručno obrazovanje i znanja koja mu omogućavaju da kvalitetno obavlja poslove revizije. Također, zahtjeva se stalna edukacija.

Načelo odgovornosti obvezuju se revizori na utvrđivanje konkretne odgovornosti za učinjene propuste u poslovanju. ono što je vrlo bitno jest činjenica da su i revizori odgovorni za svoj rad. U tom kontekstu može se razlučiti odgovornost interne i eksterne revizije.

Načelo dokumentiranosti zahtjeva da svaka poslovna promjena treba biti popraćena odgovarajućom valjanom dokumentacijom i dokazima.

Načelo korektnog izvješćivanja obvezuje revizora da se suzdrži od izražavanja svaki puta kada za to ne postoji mogućnost. Najčešća prepreka za izražavanje mišljenja je nemogućnost pristupa potrebnoj dokumentaciji.

2.3. Revizijski standardi

Revizijski standardi predstavljaju razradu revizijskih načela i definiraju tko i pod kojim uvjetima može obavljati reviziju.¹⁶

Postulati i pravila revizije promatrani zajedno predstavljaju osnovu na kojoj su se gradili revizijski standardi. Iskustva prakse također su uzeta u obzir, što je standardima omogućilo neposrednu primjenu i opće prihvatanje.¹⁷

Općeprihvaćeni standardi rezultat su dugo godina kumuliranog iskustva te predstavljaju stručni domet revizije kao profesije. Kroz primjenu u praksi podvrgnuti su neprestanoj provjeri. Također, dopunjuju se novim iskustvima i spoznajama. Budući da su proizašli iz struke,

¹⁶Žager L. Temeljna revizorska načela i revizorski standardi, [Internet], dostupno na: <http://www.efzg.unizg.hr/userdocsimages/RAC/mbrozovic/03%20Temeljna%20revizijska%20nacela%20i%20standardi.pdf>.

¹⁷Kovačević R. (1993): Revizija u tržišnom gospodarstvu, Informator, Zagreb, str. 15.

odnosno, nisu nametnuti snagom zakonskih propisa, zovu se općeprihvaćenim. Pritom se misli na opće prihvaćanje od struke.¹⁸

Početak 40-ih godina Američki Institut ovlaštenih javnih računovođa (AICPA- American Institute of Certified Public Accountants, u daljnjem tekstu AICPA) prišao je oblikovanju revizijskih standarda. Institut je standarde objavio 1947. godine i sadržavao je devet standarda. Sljedeće 1948 standardi su dopunjeni desetim, a toliko ih ima i danas. Iako su standardi rađeni prije nego što su se elektronička računala počela koristiti u računovodstvu, oni se i danas primjenjuju u svom izvornom značenju. Ovo samo ukazuje na njihovu temeljitost i vrijednost.

Revizijski standardi, kratko rečeno, jesu temeljna pravila koja se koriste pri reviziji financijskih izvještaja. Svaka država, u pravilu, ima neka svoja pravila koja se više ili manje razlikuju. Međutim, ta pravila uopćavaju se na međunarodnoj razini i objavljuju se kao Međunarodni revizijski standardi (International Standards of Auditing-ISA).¹⁹

AICPA je ustanovio Odbor za revizijske standarde (Auditing Standards Board - ASB). Ovaj odbor ovlašten je da, između ostalog, donosi Upute (Smjernice) za primjenu revizijskih standarda (Statements on Auditing Standards - SASs). Ove upute predstavljaju interpretaciju Općeprihvaćenih revizijskih standarda i potrebne su zbog toga što su ti standardi vrlo općeniti i kratki te bez tih uputa njihova primjena jednostavno nije moguća.²⁰

Općeprihvaćeni revizijski standardi podijeljeni su u sljedeće tri skupine²¹:

1. Opći standardi
2. Standardi obavljanja revizije
3. Standardi izvješćivanja

Prva i druga skupina obuhvaća svaka po tri standarda, a treća skupina obuhvaća četiri standarda. Svaki standard je vrlo kratak i sadržava samo jedan članak.

¹⁸Kovačević R. (1993): Revizija u tržišnom gospodarstvu, Informator, Zagreb, str. 15.

¹⁹Tušek B., Žager L. (2007): Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 121-124.

²⁰Ibidem.

²¹Ibidem.

Opći standardi²²

1. Ispitivanje može obaviti osoba ili osobe koje posjeduju odgovarajuće stručne vještine i znanje kao revizori.
2. U svim pitanjima povezanim s preuzetom zadaćom, revizor ili revizori moraju zadržati svoju neovisnost u shvaćanju i razmišljanju.
3. Potrebna stručna pažnja mora biti prisutna u provedbi ispitivanja ili izvješća.

Standardi obavljanja revizije²³

1. Rad mora biti odgovarajuće planiran te ako postoje pomoćnici, oni moraju biti primjereno nadzirani.
2. Potrebno je primjereno proučiti i procijeniti postojeću internu kontrolu kao temelj za utvrđivanje pouzdanosti rezultata provjera dobivenih primjenom ograničenih revizijskih postupaka.
3. Dovoljno odgovarajućeg dokaznog materijala potrebno je prikupiti inspekcijom, promatranjem, upitnicima i potvrđivanjem kako bi se stvorila razumna osnova za mišljenje o ispitivanim financijskim izvještajima.

Standardi izvješćivanja²⁴

1. U izvješću mora biti istaknuto jesu li objavljeni financijski izvještaji u skladu s općeprihvaćenim načelima.
2. U izvješću mora biti istaknuto jesu li se navedena načela dosljedno primjenjivala u tekućem razdoblju i to u odnosu na prethodno razdoblje.
3. Informacije objavljene u financijskim izvještajima smatraju se razumno odgovarajućim, osim ako drugačije nije istaknuto u izvješću.
4. Izvješće mora sadržavati izraženo mišljenje o financijskim izvještajima razmatranim kao cjelina ili utemeljene tvrdnje o činjenicama zbog kojih mišljenje nije bilo moguće izraziti. Ako mišljenje nije moguće izraziti, potrebno je navesti razloge. U svim slučajevima gdje je navedeno ime revizora u svezi s financijskim izvještajima, izvješće mora sadržavati jasne naznake o karakteru revizorova ispitivanja te, ako postoji, stupanj odgovornosti koju preuzima revizor.

²² Tušek B., Žager L. (2007): Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 121-124.

²³ Ibidem.

²⁴ Ibidem.

Obzirom da u Hrvatskoj nisu definirani Hrvatski revizijski standardi, revizori i revizorske tvrtke su u svom radu dužni primjenjivati Međunarodne revizijske standarde.²⁵

Tablica broj 1: Međunarodni revizijski standardi koji se primjenjuju u Hrvatskoj

Broj	Naziv
MRevS200-299	Opća načela i odgovornosti
MRevS 200	Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s MRevS
MRevS 210	Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana
MRevS 220	Kontrola kvalitete za reviziju financijskih izvještaja
MRevS 230	Revizijska dokumentacija
MRevS240	Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja
MRevS 250	Razmatranje zakona i regulative u reviziji financijskih izvještaja
MRevS 260	Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje
MRevS 265	Priopćavanje nedostataka u internim kontrolama onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu
300-499	Procjena rizika i odgovor na procijenjene rizike
MRevS 300	Planiranje revizije financijskih izvještaja
MRevS 315	Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja
MRevS 320	Značajnost u planiranju i obavljanju revizije
MRevS 330	Revizorove reakcije na procijenjene rizike
MRevS 420	Revizijska razmatranja u vezi sa subjektima koji koriste rad uslužnih organizacija
MRevS 450	Ocjenjivanje pogrešnih prikaza ustanovljenih tijekom revizije
500-599	Revizijski dokaz
MRevS 500	Revizijski dokazi
MRevS 501	Revizijski dokazi – posebna razmatranja za odabrane stavke
MRevS 505	Eksterne potvrde
MRevS 510	Početni revizijski angažmani – početna stanja
MRevS 520	Analitički postupci
MRevS 530	Revizijsko uzorkovanje

²⁵Filipović I. (2009): Revizija, Ekonomski fakultet Split, str. 50.

MRevS 540	Revidiranje računovodstvenih procjena, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti, i s tim povezana objavljivanja
MRevS 550	Povezane stranke
MRevS 560	Naknadni događaji
MRevS 570	Vremenska neograničenost poslovanja
MRevS 580	Pisane izjave
300-499	Procjena rizika i odgovor na procijenjene rizike
MRevS 300	Planiranje revizije financijskih izvještaja
MRevS 315	Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja
MRevS 320	Značajnost u planiranju i obavljanju revizije
MRevS 330	Revizorove reakcije na procijenjene rizike
MRevS 420	Revizijska razmatranja u vezi sa subjektima koji koriste rad uslužnih organizacija
MRevS 450	Ocjenjivanje pogrešnih prikaza ustanovljenih tijekom revizije
500-599	Revizijski dokaz
MRevS 500	Revizijski dokazi
MRevS 501	Revizijski dokazi – posebna razmatranja za odabrane stavke
MRevS 505	Eksterne potvrde
MRevS 510	Početni revizijski angažmani – početna stanja
MRevS520	Analitički postupci
MRevS 530	Revizijsko uzorkovanje
MRevS 540	Revidiranje računovodstvenih procjena, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti, i s tim povezana objavljivanja
MRevS 550	Povezane stranke
MRevS 560	Naknadni događaji
MRevS 570	Vremenska neograničenost poslovanja
MRevS 580	Pisane izjave
600-699	Korištenje radom drugih
MRevS 600	Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponente)
MRevS 610	Korištenje radom internih revizora
MRevS 620	Korištenje radom revizorovog eksperta
700-799	Zaključci revizije i izvještavanje

MRevS 700	Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima
MRevS 701	Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora
MRevS 705	Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora
MRevS 706	Točke za isticanje pitanja i točke za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora
MRevS 710	Usporedne informacije – podudarni iznosi i usporedni financijski izvještaji
MRevS 720	Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama u dokumentima koji sadržavaju revidirane financijske izvještaje
800-899	Posebna područja
MRevS 800	Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirima posebne namjene
MRevS 805	Posebna razmatranja – revizije pojedinačnih financijskih izvještaja i određenih elemenata, računa ili stavaka financijskih izvještaja
MRevS 810	Angažmani radi izvješćivanja o sažetim financijskim izvještajima

Izvor: Hrvatska revizorska komora, [Internet], dostupno na: <http://www.revizorska-komora.hr/index.php/kodeks-standardi-smjernice/medjunarodni-revizijski-standardi.html>.

2.4. Kodeks profesionalne etike revizora

Uz revizijske standarde postupak ocjene realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja određen je i profesionalnim zahtjevima revizijskih profesionalnih udruženja pojedinih zemalja. Svaka profesija utvrđuje svoja pravila ponašanja, uglavnom utemeljena na općim etičkim normama, koja pripadnici struke moraju poštovati poradi zaštite ugleda struke. Ta se pravila najčešće uređuju **kodeksom profesionalne etike** koji donose odgovarajuća strukovna udruženja.²⁶

Kodeks profesionalne etike revizora utvrđuje sustav općih vrijednosti i pravila kojih bi se pripadnici revizijske profesije trebali držati, odnosno izravno pruža smjernice za etičko odlučivanje. Kodeks profesionalne etike revizora donosi institut za reviziju (računovodstvo), i to na temelju općih etičkih pravila i kumuliranog iskustva revizije. Tvrtke koje provode revizije

²⁶ Tušek B., Žager L. (2007): Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 146.

su članice instituta koji, između ostalog, ima i ovlasti da kontrolira primjenu kodeksa profesionalne etike.²⁷

Kodeks profesionalne etike državnih revizora u Republici Hrvatskoj utemeljen je na principima, načelima i pravilima INTOSAI Kodeksa etike za javne revizor. Kodeks sadrži načela i pravila kojima ovlaštene državni revizori, kandidati za polaganje ispita za zvanje ovlaštenoga državnog revizora, kao i osobe koje su na bilo koji način uključene u rad državne revizije, izražavaju svoje stavove o odgovornosti prema javnosti, subjektima revizije i pripadnicima revizijske profesije. U formiranju tih stavova državni revizori polaze od dobrovoljno prihvaćene obveze da se samodiscipliniraju u skladu sa zahtjevima koji proizlaze iz svih oblika zakonske regulative revizijske profesije. Stoga su zakonske odredbe o državnoj reviziji i reviziji tek minimum onoga što usmjerava državne revizore u izvršavanju njihovih profesionalnih odgovornosti, a načela i pravila utvrđena ovim Kodeksom nameću im obvezu nepokolebljivog pridržavanja ponašanja vrijednog štovanja, čak i uz žrtvovanje osobnih probitaka, i onda kada to zakonskim odredbama nije nametnuto. Ponašanje državnih revizora mora biti neporočno u svim okolnostima i u svakom trenutku.²⁸

Načela Kodeksa profesionalne etike državnih revizora su polazne osnove na kojima se temelje pravila etičkog i profesionalnog djelovanja državnih revizora u Republici Hrvatskoj.²⁹

Pravila Kodeksa profesionalne etike državnih revizora su razrada načela kojima se definira prihvatljivo etičko i profesionalno ponašanje državnih revizora.³⁰

²⁷Tušek B., ŽagerL. (2007): Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 146.

²⁸Državi ured za reviziju, Kodeks profesionalne etike državnih revizora, [Internet], dostupno na: <http://www.revizija.hr/hr/o-nama/zakoni-i-akti/kodeks-profesionalne-etike-drzavnih-revizora>.

²⁹ Ibidem.

³⁰ Ibidem.

3. REGULATORNI OKVIR OBAVLJANJA EKSTERNE REVIZIJE

3.1. Regulatorni okvir obavljanja eksterne revizije u Europskoj Uniji

Osmo direktivna vijeća (usvojena 1984. godine) bila je prva značajna mjera poduzeta od strane EU u području revizije. Ta je Direktiva postavila uvjete koje moraju ispunjavati osobe odgovorne za statutarnu reviziju računovodstvenih dokumenata: stručne kvalifikacije, osobni integritet i neovisnost. Sukladno Osmoj direktivi, osobe odgovorne za obavljanje statutarnih revizija moraju odobriti ovlaštena tijela, uobičajeno jedna ili više profesionalnih udruga koje imenuju zemlje članice. Većina tih udruga uspostavile su stručna pravila koja opisuju način na koji se revizija mora provesti kako bi mogle primijeniti kontrole kvalitete.³¹

Europska komisija svoje ciljeve harmonizacije postiže pomoću dva glavna instrumenta: **direktiva**, koje zemlje članice moraju ugraditi u svoje zakone, i **uredbi**, koje postaju zakonom u cijeloj Europskoj uniji bez potrebe usvajanja kroz nacionalno zakonodavstvo.³²

Europska je komisija u svibnju 2008. donijela *Preporuke o osiguranju eksterne kvalitete za revizore i revizorske tvrtke koje obavljaju reviziju subjekata od javnog interesa*. Ove preporuke posljedica su međunarodnih nastojanja da se uvedu i implementiraju eksterni sustavi osiguranja kvalitete koji su neovisno o revizijskoj profesiji i gdje nadzor revizijske profesije obavljaju članovi koji nisu izravno uključeni u revizijsku praksu.³³

Smjernice koriste izraz **autoritet javnog nadzora** koji je odgovoran za sustav eksternog osiguranja kvalitete za samostalne revizore i revizorske tvrtke koje revidiraju subjekte od javnog interesa. Pri tome se naglašava da zemlje članice ne bi smjele/trebale kao autoritet javnog nadzora postaviti udruženje ili tijelo povezano s računovodstvenom ili revizijskom profesijom. Samostalni revizori i revizijske tvrtke objekt su inspekcije koju provodi autoritet javnog nadzora, ili samostalno, ili preko drugog određenog tijela.³⁴

Autoritet javnog nadzora ima zadatak provoditi inspekciju samostalno ili delegirati na drugo tijelo. Osim toga, autoritet javnog nadzora ima ovlasti sudjelovati u inspekcijama kao pristup inspekcijским dokumentima, revizijskim radnim papirima i ostalim dokumentima od značenja. Posebna točka smjernica usmjerena je na pitanje financiranja autoriteta javnog nadzora pri

³¹Soltani B. (2009): Revizija: međunarodni pristup. Mate, Zagreb, str. 161.

³² Ibidem.

³³Sever Mališ S., Tušek B., Žager L., (2012): Revizija: načela, standardi, postupci. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 358-359.

³⁴ Ibidem.

čemu se sugerira da pitanje financiranja ne smije biti dovedeno u pitanje na način da budžet odobravaju članovi revizijske profesije, samostalnih revizora ili revizijske tvrtke.³⁵

Cilj usvajanja smjernice Europske unije, između ostalog, svakako je harmonizirati sustave osiguranja kvalitete u svim zemljama članicama Europske unije.³⁶

Sukladno Direktivi Europske unije o zakonskoj reviziji mogu se uvesti dva sustava osiguranja kvalitete³⁷:

- Monitoring
- Peer review

Iako se oba sustava smatraju usklađenima s Direktivom, ipak među njima postoje razlike. Najviše se očituju u činjenici da *monitoring* provode nezavisni zaposlenici nadzorne organizacije za razliku od *peer review* gdje nadzor provode ovlašteni i iskusni stručnjaci revizijskih tvrtki i ovlaštenih revizora. Pri tome su prednosti jednog sustava nedostaci drugog. U nadzoru (*monitoring*) se mora osigurati da inspektori imaju profesionalne kompetencije i veliko iskustvo dok u pregledima od strane drugih revizora (*peer review*) nužno je osigurati neovisnost inspektora-revizora.

Nedostatak preciznosti u Direktivi, posebno po pitanju zahtjeva o neovisnosti, doveo je do neizbježnih razlika u nacionalnim zakonodavstvima, te u nekim slučajevima do izostanka zakonodavne potpore. Zbog nedostataka Osme direktive iz 1984., Europska komisija je 2002. predstavila prijedlog nacrtu direktive koji preoblikuje postojeće sustave priznavanja stručnih kvalifikacija. Cilj Osme direktive o statutarnoj reviziji je učvrstiti i harmonizirati funkciju statutarne revizije diljem EU. Ona postavlja načela za javni nadzor u svim zemljama članicama. Također uvodi zahtjev za vanjsko osiguranje kvalitete i pojašnjava dužnosti statutarne revizora. Nadalje, definirana su čvrsta i harmonizirana načela neovisnosti primjenjiva na sve statutarne revizore EU. Neovisnost revizora je unaprijeđena zahtijevanjem od poduzeća koja kotiraju na burzi da osnuju revizijski odbor (ili slično tijelo) s jasnim dužnostima koje mora

³⁵ Sever Mališ S., Tušek B., Žager L., (2012): Revizija: načela, standardi, postupci. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 358-359.

³⁶ Ibidem.

³⁷ Sever Mališ S., Tušek B., Žager L., (2012): Revizija: načela, standardi, postupci. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 359-360.

obaviti. Također nalaže korištenje Međunarodnih revizijskih standarda za sve statutarne revizije obavljene u EU. ³⁸

Osmom direktivom³⁹ se putem zajednički regulatornog pristupa jača integritet, neovisnost, objektivnost, odgovornost, transparentnost i pouzdanost ovlaštenih revizora i revizorskih društava koji obavljaju zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa, čime se daje doprinos kvaliteti zakonskih revizija u Uniji, a time i neometanom funkcioniranju unutarnjeg tržišta te postiže visoka razina zaštite potrošača i ulagača.

Države članice dužne su osigurati da nadležna tijela imaju sve nadzorne i istražne ovlasti potrebne za obavljanje njihovih funkcija, a to uključuje⁴⁰:

- pristup informacijama u vezi sa zakonskom revizijom ili drugim dokumentima u posjedu ovlaštenih revizora ili revizorskih društava u bilo kojem obliku relevantnim za obavljanje njihovih zadaća, kao i primanje i umnožavanje tih podataka;
- pribavljanje informacija u vezi sa zakonskom revizijom od bilo koje osobe;
- obavljanje inspekcija ovlaštenih revizora ili revizorskih društava na licu mjesta;
- upućivanje predmeta u postupak kaznenog progona;
- zahtijevanje da stručnjaci obave provjere ili istrage;
- poduzimanje administrativnih mjera i određivanje sankcija.

Nadležnim tijelima mora biti dopušteno izvršavati svoje nadzorne i istražne ovlasti na bilo koji od sljedećih načina:

- izravno
- u suradnji s drugim tijelima
- podnošenjem zahtjeva nadležnim pravosudnim tijelima.

Nadležna tijela su neovisna o ovlaštenim revizorima i revizorskim društvima, mogu se savjetovati sa stručnjacima u svrhu obavljanja posebnih zadaća, a stručnjaci mu također mogu pomagati ako je to nužno za pravilno ispunjavanje njihovih zadaća. Osoba ne smije biti član

³⁸Sever Mališ S., Tušek B., Žager L., (2012): Revizija: načela, standardi, postupci. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 359-360.

³⁹Službeni list Europske Unije (2014), Uredba EU br. 537/2014, [Internet], dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=celex%3A32014R0537>. Pogledano 03. 06. 2020.

⁴⁰Ibidem.

upravljačkog tijela, ili odgovoran za donošenje odluka, ako je tijekom svojega angažmana ili tijekom prethodne tri godine⁴¹:

- obavljala zakonske revizije
- imala pravo glasa u revizorskom društvu,
- bila član upravnog, rukovodnog ili nadzornog tijela revizorskog društva,
- bila partner, njegov zaposlenik ili na drugi način ugovorno povezana s revizorskim društvom.

Države članice dužne su osigurati da se pri obavljanju zakonske revizije ovlašteni revizor ili revizorsko društvo pridržavaju profesionalne skeptičnosti te da su svjesni mogućnosti postojanja bitno pogrešnog prikazivanja zbog činjenica ili ponašanja koja ukazuju na nepravilnosti, uključujući prijevaru ili pogreške.⁴²

Odbor europskih tijela za nadzor revizije (CEAOB, u daljnjem tekstu: CEAOB) je novi okvir za suradnju nacionalnih tijela za nadzor revizije na razini EU. Njegova uloga je pojačati nadzor revizije na razini EU, što je ključni cilj novog EU zakonodavstva o zakonskoj reviziji koje je stupilo na snagu 17. lipnja 2016. Omogućujući konvergenciju nadzora, CEAOB doprinosi učinkovitoj i dosljednoj primjeni novog zakonodavstva Europske unije o reviziji u cijeloj Uniji.⁴³

CEAOB predstavnici⁴⁴:

- nacionalna tijela za nadzor revizije EU
- Europska agencija za vrijednosne papire i tržišta (ESMA)

Sudjeluju i predstavnici nacionalnih revizorskih tijela Europskog gospodarskog prostora, dok su promatrači Europsko bankarsko tijelo (EBA) i Europska agencija za osiguranje i profesionalne mirovine (EIOPA).

⁴¹Službeni list Europske Unije (2014), Uredba EU br. 537/2014, [Internet], dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=celex%3A32014R0537>. Pogledano 03. 06. 2020.

⁴² Ibidem.

⁴³Committeef of European Auditing Oversight Bodies, [Internet], [Internet], raspoloživo na: https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/banking-and-finance/financial-reforms-and-their-progress/regulatory-process-financial-services/expert-groups-comitology-and-other-committees/committee-european-auditing-oversight-bodies_hr. Pogledano 03. 06. 2020.

⁴⁴ Ibidem.

Odbor bi trebao preuzeti postojeću ulogu Europske skupine tijela za nadzor revizora (EGAOB) i biti odgovoran za koordinaciju aktivnosti nacionalnih regulatora. U širem smislu, ovaj novi odbor trebao bi biti uključen u sljedeće aktivnosti koordiniranja (članak 30. Uredbe)⁴⁵:

- omogućivanje razmjene informacija, stručnosti i najbolje prakse za provedbu Direktive 2014. i Uredbe 2014.;
- pružanje stručnih savjeta Komisiji, kao i nadležnim tijelima, na njihov zahtjev, u vezi s pitanjima u vezi s provedbom Direktive 2014. i Uredbe 2014.;
- doprinos tehničkoj procjeni sustava javnog nadzora trećih zemalja i međunarodnoj suradnji država članica i trećih zemalja na tom području;
- doprinos poboljšanju mehanizama suradnje za nadzor nad revizorskim društvima subjekata od javnog interesa ili mrežama kojima pripadaju stvaranjem kolegija nadležnih tijela;
- doprinos tehničkom ispitivanju međunarodnih revizijskih standarda, uključujući procese za njihovu razradu, s ciljem njihovog usvajanja na razini Unije.

Nova zakonska regulativa Europske Unije⁴⁶ (EU) za reformu revizijskog tržišta usvojena je u travnju 2014. godine kada je Europski parlament usvojio izmjene i dopune Direktive o obavljanju zakonske revizije te donio Uredbu⁴⁷ (EU) br. 537/2014 o specifičnim zahtjevima revizije subjekata od javnog interesa (SJI) - u daljnjem tekstu Uredba - te se primjenjuje za sve zemlje članice od **17. lipnja 2016. godine**. Uredbom se utvrđuju zahtjevi za provođenje zakonske revizije godišnjih financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja subjekata od javnog interesa, pravila o organizaciji i odabiru ovlaštenih revizora i revizijskih društava od strane subjekata od javnog interesa kako bi se promicala njihova neovisnost i izbjegavanje sukoba interesa te pravila o nadzoru pridržavanja tih zahtjeva od strane ovlaštenih revizora i revizijskih društava. Nove revizijske odredbe koje proizlaze iz navedenih regulativa u procesu reforme tržišta su: povećati odgovornost revizijskog odbora u pogledu nadzora nad obavljanjem zakonske revizije, uvesti nove zahtjeve za izvještavanje revizora, zahtijevati obveznu rotaciju revizijskih društava, ograničiti vrste nerevizijskih usluga koje mogu pružiti

⁴⁵Accountancy Europe (2016), [Internet], raspoloživo na: <https://www.accountancyeurope.eu/faq/will-tasks-ceaob/>. Pogledano 03.06.2020.

⁴⁶EUR-Lex (2014), Direktiva Komisije EU 2014/56:[Internet], dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=celex%3A32014L0056>. Pogledano 23. 05. 2020.

⁴⁷ EUR-Lex (2014), Uredba Komisije EU br. 246/2014, [Internet], raspoloživo na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014R0246>. Pogledano 23. 05. 2020.

revizori kod subjekata od javnog interesa te utvrditi postotnu vrijednost naknada koju revizor može primiti za pružanje ne revizijskih usluga.⁴⁸

Direktivom i Uredbom je definirano obavljanje zakonske revizije kod subjekata od javnog interesa, rotacija revizora ili revizorskih društava te glavnih partnera, pružanje nerevizijskih usluga, struktura revizijskih naknada primljenih od subjekata od javnog interesa i revizijsko izvještavanje.

Definicija subjekata od javnog interesa ostala je nepromijenjena te još i dalje vrijedi ona definicija iz Direktive 2006/43/EZ. Prema Direktivi, to su sljedeći subjekti⁴⁹:

1. subjekti koje regulira zakonodavstvo države članice i čijim se prenosivim vrijednosnim papirima trguje na reguliranom tržištu države članice;
2. kreditne institucije;
3. osiguravajuća društva;
4. subjekti koje su države članice odredile kao subjekte od javnog interesa zbog prirode svog poslovanja, svoje veličine ili broja zaposlenika.

Trajanje revizijskog angažmana obuhvaća vanjsku i unutarnju rotaciju. Vanjska rotacija se odnosi na rotaciju revizora ili revizijskog društva, dok unutarnja rotacija obuhvaća rotaciju glavnih partnera za reviziju. Uredba definira minimalno i maksimalno trajanje revizijskog angažmana te daje mogućnost produžetka trajanja angažmana. Prema Uredbi, subjekti od javnog interesa (SJI) dužni su imenovati ovlaštenog revizora ili revizijsko društvo za početni angažman od najmanje godine dana, s tim da države članice mogu odrediti da se početni angažman može produžiti. Početni angažman određenog ovlaštenog revizora ili revizijskog društva te kombinacija tog angažmana uz njegovo obnavljanje ne smiju prelaziti najduže razdoblje od deset godina. Međutim, države članice imaju mogućnost da produže trajanje revizijskog angažmana, koristeći sljedeće opcije (Uredba, čl. 17, st. 4)⁵⁰:

1. 20 godina u postupku javnog natječaja za zakonsku reviziju;
2. 24 godine u slučaju zajedničke revizije. Navedeni angažman se može produžiti samo po preporuci revizijskog odbora, a produženo trajanje angažmana se može dodatno

⁴⁸ Grbavac J., Čular M., Perica I., (2018): Implementacija opcija o posebnim zahtjevima revizije subjekata od javnog interesa iz uredbe (EU) br. 537/2014: Primjena u zemljama članicama, [Internet], raspoloživo na: <https://hrcak.srce.hr/216708>. Pogledano 28. 05. 2020.

⁴⁹ Ibidem.

⁵⁰ Ibidem.

produžiti za najviše 2 godine uz odobrenje nadležnog tijela za nadzor revizije (Uredba, čl. 17, st. 5 i 6).

Nadalje, Uredba definira i unutarnju rotaciju, rotaciju glavnih partnera. Glavni partneri za reviziju nadležni za obavljanje zakonske revizije prekidaju svoje sudjelovanje u zakonskoj reviziji subjekta koji je predmet revizije najkasnije 7 godina od dana svog imenovanja. Oni ne mogu ponovno sudjelovati u zakonskoj reviziji revidiranog subjekta prije isteka 3 godine nakon tog prekida.⁵¹

Jedan od ključnih elemenata pri obavljanju zakonskih revizija, tako i revizija subjekata od javnog interesa je **neovisnost** revizora. Pružanje nerevizijskih usluga pretpostavlja prijetnju neovisnosti te bi svaka zemlja članica trebala pronaći zaštitne mehanizme za ublažavanje tih prijetnji. Prema Direktivi, revizori bi trebali odustati ili se uzdržati od revizijskog angažmana, ako su prijetnje neovisnosti pretjerano značajne stoga je Uredba definirala listu nerevizijskih usluga koje revizori ne bi smjeli pružati klijentu. Navedena zabrana se odnosi na⁵²:

- a) razdoblja između početka razdoblja koje je predmet revizije i izdavanja revizijskog izvješća; i
- b) financijske godine koja prethodi razdoblju iz točke (a) u vezi s osmišljavanjem i provedbom postupaka unutarnje kontrole ili upravljanja rizikom povezanih s pripremom i/ili nadzorom financijskih informacija ili osmišljavanje i provedba tehnoloških sustava za financijske informacije

Uredba ograničava naknade primljene od strane subjekata od javnog interesa za obavljanje nerevizijskih usluga s ciljem ojačavanja neovisnosti. Prema Uredbi, kada ovlaštenu revizor ili revizijsko društvo subjektu koji je predmet revizije, njegovom matičnom društvu ili društvima pod njegovom kontrolom, tijekom razdoblja od tri ili više uzastopnih financijskih godina, pruža nerevizijske usluge ukupni iznos naknada za takve usluge ne smije prelaziti 70% prosječnog iznosa naknada plaćenih u posljednje tri uzastopne financijske godine za usluge zakonske revizije subjekta koji je predmet revizije i, ako je to primjenjivo, njegovog matičnog društva, društava pod njegovom kontrolom te konsolidiranih financijskih izvještaja te skupine poduzetnika.⁵³

⁵¹ Grbavac J., Čular M., Perica I., (2018): Implementacija opcija o posebnim zahtjevima revizije subjekata od javnog interesa iz uredbe (EU) br. 537/2014: Primjena u zemljama članicama, [Internet], raspoloživo na: <https://hrcak.srce.hr/216708>. Pogledano 28. 05. 2020.

⁵² Ibidem.

⁵³ Ibidem.

Ovlašteni revizori ili revizijska društva u revizijskom izvješću predstavljaju rezultate zakonske revizije subjekata od javnog interesa te se sastavlja sukladno Direktivom 2006/43/EZ (čl. 28). Države članice mogu utvrditi dodatne zahtjeve u odnosu na sadržaj revizijskog izvješća (Uredba, čl. 10). Nove uloge i odgovornosti revizijskog odbora prema Uredbi rezultirali su dodatnom izvješću revizijskom odboru. Unutar navedenog izvješća utvrđeni su elementi dodatnog izvješća koji se odnose na niz (1) relevantnih pitanja komunikacije revizijskog društva i revizijskog odbora tijekom zakonske revizije, kao i pitanja koja se odnose na (2) relevantne značajke zakonske revizije kod subjekta od javnog interesa uključujući i (3) rezultate zakonske revizije.⁵⁴

3.2. Regulatorni okvir obavljanja eksterne revizije u Hrvatskoj

Zakonom o reviziji⁵⁵ se uređuje obavljanje revizorskih usluga, osobe ovlaštene za obavljanje revizorskih usluga, uvjeti za obavljanje revizorskih usluga, izdavanje i ukidanje odobrenja za rad osobama ovlaštenim za obavljanje revizorskih usluga, registri, revizijski odbor, sustav nadzora i javnog nadzora nad osobama ovlaštenim za obavljanje revizorskih usluga, nadzor nad drugim subjektima nadzora, Hrvatska revizorska komora te se utvrđuje nadležno tijelo i njegove ovlasti.

Obvezi revizije godišnjih financijskih izvještaja, prema Zakonu o računovodstvu podliježu⁵⁶:

- godišnji odvojeni i konsolidirani financijski izvještaji subjekata od javnog interesa te velikih i srednjih poduzetnika koji nisu subjekti od javnog interesa,
- godišnji odvojeni i konsolidirani financijski izvještaji poduzetnika koji su podnijeli zahtjev za uvrštavanje svojih vrijednosnih papira na uređeno tržište i
- godišnji financijski izvještaji poduzetnika koji su sudjelovali u poslovnim spajanjima, odnosno podjelama kao preuzimatelji ili novoosnovana društva.

⁵⁴ Grbavac J., Čular M., Perica I., (2018): Implementacija opcija o posebnim zahtjevima revizije subjekata od javnog interesa iz uredbe (EU) br. 537/2014: Primjena u zemljama članicama, [Internet], raspoloživo na: <https://hrcak.srce.hr/216708>. Pogledano 28. 05. 2020.

⁵⁵ Narodne novine, (2017): Zakon o reviziji, Narodne novine d. d., Zagreb, broj 127/2017, [Internet], raspoloživo na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2017_12_127_2873.html.

⁵⁶ Narodne novine, (2018.): Zakon o računovodstvu, Narodne novine d.d. Zagreb, br. 116/18, [Internet], raspoloživo na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/full/2015_07_78_1493.html.

Obvezi revizije konsolidiranih financijskih izvještaja podliježu:

- poduzetnici koji su matična društva velikih i srednjih grupa,
- odvojeni i konsolidirani godišnji financijski izvještaji dioničkih društava te komanditnih društava i društava s ograničenom odgovornošću čiji odvojeni, odnosno konsolidirani podaci u godini koja prethodi reviziji prelaze pokazatelje u dva od sljedeća tri uvjeta:
 1. iznos ukupne aktive 15.000.000,00 kuna
 2. iznos prihoda 30.000.000,00 kuna
 3. prosječan broj radnika tijekom poslovne godine – 25.

Prema novom Zakonu o računovodstvu⁵⁷ »*Subjekt od javnog interesa*« je poduzetnik koji je osnovan sukladno propisima Republike Hrvatske i čiji su vrijednosni papiri uvršteni na uređeno tržište bilo koje države članice kako je određeno zakonom kojim se uređuje tržište kapitala.

Revizorske usluge u Republici Hrvatskoj obavlja revizorsko društvo koje ima odobrenje za rad koje je izdalo Ministarstvo financija i pritom mora imati zaposlenog najmanje jednog ovlaštenog revizora. Reviziju može obavljati i revizorsko društvo iz druge države članice koje je registriralo Ministarstvo financija. Ministarstvo financija izdat će odobrenje za rad za obavljanje revizorskih usluga fizičkoj osobi koja ispunjava sljedeće uvjete⁵⁸:

1. ima položen revizorski ispit
2. ima dobar ugled.

Revizorskim ispitom dokazuje se sposobnost obavljanja revizorskih usluga, potrebna razina teoretskog znanja kandidata te mogućnost primjene tog znanja u praksi.

Dobar ugled, u smislu ovoga Zakona, ima fizička osoba⁵⁹:

1. koja nije pravomoćno osuđena za kaznena djela protiv imovine, života i djela, iz Zakona o tržištu vrijednosnih papira, iz Zakona o kaznenim djelima protiv tržišta kapitala, propisana zakonom kojim se uređuju trgovačka društva, propisana zakonom kojim se uređuju investicijski fondovi;

⁵⁷ Narodne novine, (2018.): Zakon o računovodstvu, Narodne novine d.d. Zagreb, br. 116/18, raspoloživo na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/full/2015_07_78_1493.html.

⁵⁸ Narodne novine, (2017): Zakon o reviziji, Narodne novine d. d., Zagreb, broj 127/2017, raspoloživo na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2017_12_127_2873.html.

⁵⁹ Ibidem.

2. koja nije pravomoćno kažnjavana za više od tri prekršaja iz područja obavljanja revizorskih usluga u zadnje tri godine
3. koja nije kao član uprave ili upravnog odbora teže ili sustavno kršila odredbe ovoga Zakona, propise donesene na temelju ovoga Zakona ili ostale propise kojima se uređuje revizija.

Međusobna prava i obveze revizorskog društva i revidiranog subjekta u vezi sa zakonskom revizijom uređuju se ugovorom o reviziji. Obveznici zakonske revizije imenuju revizorsko društvo za zakonsku reviziju najkasnije tri mjeseca prije završetka izvještajnog razdoblja na koje se zakonska revizija odnosi u skladu sa zakonom kojim se uređuju trgovačka društva. Imenovanje revizorskog društva ne smije biti ničim uvjetovano, osim u slučajevima predviđenima zakonom kojim se uređuju trgovačka društva.⁶⁰

Revidirani subjekt je dužan revizorskom društvu staviti na raspolaganje cjelokupnu potrebnu dokumentaciju te im omogućiti pristup računalnim programima. Revizorsko društvo je dužno pripremiti lako preglednu radnu dokumentaciju koja će potkrijepiti revizorsko izvješće koje mora biti sastavljeno na hrvatskom jeziku i u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Izvješće su dužni čuvati najmanje 11 godina od početka poslovne godine na koju se revizija odnosi. Nadalje, revizorsko društvo i ovlaštene revizori su dužni djelovati u skladu s temeljnim načelima, standardima i Kodeksom profesionalne etike revizora. Dužni su zadržati profesionalnu skeptičnost i biti svjesni mogućnosti postojanja značajnih pogrešnih prikazivanja.

Kao što je već rečeno, najveća promjena koja se dogodila donošenjem novog Zakona o reviziji se odnosi na nadzor nad radom revizorskih društava. Hrvatska revizorska komora je bila zadužena za nadzor i kontrolu kvalitete rada revizorskih društava, a prema novom Zakonu o reviziji ovlasti za provođenje nadzora ima Ministarstvo financija. U nastavku rada će nadzor nad radom revizorskih društava biti detaljno obrađen.

⁶⁰ Narodne novine, (2017): Zakon o reviziji, Narodne novine d. d., Zagreb, broj 127/2017, raspoloživo na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2017_12_127_2873.html.

4. NADZOR I KONTROLA KVALITETE EKSTERNE REVIZIJE

Revizija financijskih izvještaja obavlja se s ciljem zaštite javnih interesa pri čemu je nužno osigurati povjerenje u posao revizora. Međutim, da bi se zaštitio javni interes, revizijska profesija mora osigurati kvalitetu usluga. Drugim riječima, članovi profesije trebaju osigurati da se revizijske usluge pružaju na prihvatljivoj razini kvalitete. Kontrola kvalitete u tom smislu treba osigurati da revizori ispune svoje odgovornosti prema zainteresiranim stranama koje se oslanjaju na kredibilitet revidiranih financijskih informacija. Zbog toga je potrebno u revizijsku profesiju implementirati i razvijati mehanizme kontrole kvalitete u cilju osiguranja kvalitetne revizije te ostvarivanja povjerenja šire javnosti u revizijski posao.⁶¹

Uspostavljanje prikladnog mehanizma nadzora u reviziji snažno pridonosi vjerodostojnosti revizijske profesije. Iako je nužno da nadzor prvenstveno provodi sama profesija, konačna odgovornost za osiguravanje da revizori izvode svoje zadatke s dužnom pažnjom i uz potpunu neovisnost ostaje na regulatornim tijelima.⁶²

Učinkovit javni nadzor revizijske profesije bitan je element u održavanju i povećanju povjerenja u funkciju revizije. Manjak povjerenja koji korisnici financijskih informacija ponekad izražavaju djelomično je temeljen na percepciji javnosti da kod samoregulatorne profesije postoji ozbiljan rizik sukoba interesa u odnosu prema svojim nedostacima.⁶³

Sustav samoregulacije revizijske profesije uključuje tijela koja postavljaju profesionalne standarde, kao i ona koji nadziru i discipliniraju revizore i revizorske tvrtke. Sustav samoregulacije profesije nadopunjava javnu regulaciju u nekim područjima, primjerice, kod disciplinskih mjera, gdje se proširuje van područja zakona i javne regulacije, dok se u drugim područjima, kao što je postavljanje standarda, većinom radi o javnoj regulaciji.⁶⁴

Revizijska profesija i revizorske tvrtke provode praksu nadziranja i disciplinskih mjera. Svaka javna praksa usvaja politike i postupke kako bi osigurala da se kvalificirani računovođe u praksi pridržavaju profesionalnih standarda. Revizorske tvrtke uspostavljaju, održavaju i usvajaju politike kontrole kvalitete koje su oblikovane da bi pružile razumno uvjerenje da se tvrtka pridržava profesionalnih standarda, održava tehničke mogućnosti, primjenjuje prikladnu

⁶¹ Sever Mališ S., Tušek B., Žager L., (2012): Revizija: načela, standardi, postupci. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 355.

⁶² Soltani, B. (2009). Revizija: međunarodni pristup. Mate, Zagreb, str. 447.

⁶³ Ibidem.

⁶⁴ Ibidem.

stručnost na sve revizije te udovoljava zahtjevima regulatornih agencija. Učinkovita samoregulacija od strane pojedinih tvrtki ključan je dio cjelokupnog sustava samoregulacije profesije.⁶⁵

Da bi izvođenje revizije bilo u skladu s očekivanjima korisnika revidiranih financijskih izvještaja, potrebno je voditi računa o kvaliteti revizije, pri čemu revizijska tvrtka ne smije reviziju obavljati u cilju ostvarivanja financijskih rezultata, a nauštrb kvalitete revizije. Razvijanjem procesa i politika kontrole kvalitete revizije nastoji se zaštititi interes korisnika revizije financijskih izvještaja kako ne bi komercijalizirani interesi menadžmenta revizijskih tvrtki prevladali kvalitetu revizije.⁶⁶

Osiguranje kvalitete nije samo alat za disciplinske sankcije, njegov je cilj također usvajanje, demonstriranje i **poboljšanje kvalitete revizije** uz javne i samo regulatorne mjere, nužno je implementirati i akcije provedbe kako bi se osiguralo da se revizijski standardi i standardi etike učinkovito primjenjuju. Nedostaci trebaju biti podvrgnuti sankcijama, uključujući, u najgorim slučajevima brisanje iz registra revizorskih tvrtki koje su zadužene za javna poduzeća.⁶⁷

Uobičajeno se smatra da okvir za osiguranje kvalitete revizije treba sadržavati barem tri komponente⁶⁸:

- Standarde
- Etiku
- Interne i eksterne preglede kvalitete.

Osiguranje kontrole kvalitete revizorova rada uključeno je u aktivnosti regulatornih tijela, kreatora standarda i profesionalnih udruženja, povezanih s financijskim izvještavanjem i revizijom javnih poduzeća.

Sljedeća tablica prikazuje višerazinski okvir za kontrolu kvalitete. Uz to, prikazane su aktivnosti i organizacije uključene na svakoj razini.⁶⁹

⁶⁵Soltani, B. (2009.). Revizija: međunarodni pristup. Mate, Zagreb, str. 447-448.

⁶⁶Soltani, B. (2009). Revizija: međunarodni pristup. Mate, Zagreb, str. 448.

⁶⁷Soltani, B. (2009). Revizija: međunarodni pristup. Mate, Zagreb, str. 448.

⁶⁸Mališ, S. S., Tušek, B., Žager, L., Gulin, D., Sačer, I. M., & Odar, M. (2012). Revizija: načela, standardi, postupci. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 355.

⁶⁹Soltani, B. (2009). Revizija: međunarodni pristup. Mate, Zagreb, str. 444.

Tablica broj 2: Razine kontrole kvalitete

Komponente okvira Standardi: ➤ Opći ➤ Terenski rad ➤ Izvještavanje	Uključene organizacije: IFAC (međunarodni), AICPA (SAD), PCAOB (SAD), FRC (Velika Britanija), Europska komisija.
Etička načela (IFAC i/ili AICPA) IFAC-ov kodeks etike: ➤ Poštenje ➤ Objektivnost ➤ Profesionalna sposobnost i dužna pažnja ➤ Povjerljivost ➤ Profesionalno ponašanje ➤ Tehnički standardi AICPA-ova načela profesionalnog ponašanja: ➤ Odgovornosti ➤ Javni interes ➤ Poštenje ➤ Objektivnost i neovisnost ➤ Dužna pažnja ➤ Djelokrug i vrsta usluga	Profesionalna i regulatorna tijela
Javna regulacija (eksterna)	Npr. Uključena tijela i organizacije (PCAOB (SAD), IFAC (međunarodni))
Samoregulacija (interna)	Računovodstvena profesija i regulatorna tijela
Nadziranje i disciplinske mjere od strane profesije (na razini društva i struke)	Stručna tijela i javne računovodstvene tvrtke
Disciplinske sheme i sankcije	Regulatorna tijela i pravosuđe

Izvor: Soltani, B. (2009). Revizija: međunarodni pristup. Mate, Zagreb str. 444.

Kontrola kvalitete u reviziji jedna je od ciljeva Međunarodnog udruženja računovođa (u daljnjem tekstu: IFAC) gdje je kao glavna misija postavljen „razvoj i unaprjeđenje računovodstvene profesije širom svijeta s harmoniziranim standardima, mogućnost pružanja konzistentnih visokokvalitetnih usluga u javnom interesu“.⁷⁰

Kako bi ostvario ovu misiju, IFAC je osnovao Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (u daljnjem tekstu: IAASB) koji razvija i objavljuje visokokvalitetne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja za korištenje širom svijeta.⁷¹

Kontrola kvalitete revizije u međunarodnom kontekstu može se sagledati na tri razine:⁷²

- na razini angažmana
- na razini tvrtke
- na razini članskog tijela.

⁷⁰Soltani, B. (2009). Revizija: međunarodni pristup. Mate, Zagreb, str. 445.

⁷¹Soltani, B. (2009). Revizija: međunarodni pristup. Mate, Zagreb, str. 445.

⁷²Soltani, B. (2009). Revizija: međunarodni pristup. Mate, Zagreb, str. 448.

IAASB je odobrio dva standarda kontrole kvalitete u veljači 2004. godine:⁷³

1. **Međunarodni standard kontrole kvalitete 1**(u daljnjem tekst: MSKK 1)– kontrola kvalitete na razini **revizijskog društva**.
2. **Revidirani MRevS 220**(u daljnjem tekstu: MRevS 220)- kontrola kvalitete na razini **pojedinačne revizije**.

MSKK 1 (IFAC) stvara obvezu da tvrtka uspostavi sustav kontrole kvalitete oblikovan da pruža razumno uvjerenje da se tvrtka i njezino osoblje pridržavaju profesionalnih standarda i primjenjivih regulatornih i zakonskih zahtjeva te da su izvješća koja izdaju tvrtka ili angažirani partneri odgovarajuća u danim okolnostima.⁷⁴

Ključne značajke MSKK-a 1 su⁷⁵:

- zahtjev za dokumentiranjem je ponegdje specifičan, perspektivan i detaljan;
- glavni izvršni ili upravni odbor tvrtke (ili njegov ekvivalent) mora preuzeti krajnju odgovornost za sustav kontrole kvalitete tvrtke;
- naglasak je na sadržaju i detaljima formalnih politika i postupaka tvrtke; te
- postoji popis pitanja koja je potrebno uzeti u obzir prilikom pregleda kontrole kvalitete angažmana te zahtjeva u vezi s vrstom, vremenskim rasporedom i dokumentacijom tog pregleda.

Općenito, tvrtke prilikom primjene MSKK-a 1 prema svojim specifičnostima moraju razmotriti:

- potrebnu razinu detaljnosti;
- vrstu potrebnog komuniciranja s čelnim ljudima tvrtke i zaposlenicima; te
- potrebnu odgovarajuću razinu dokumentiranja.

Prema MSKK-u 1, sustav kontrole kvalitete tvrtke trebao bi uključivati politike i postupke koji se odnose na svaki od ovih elemenata⁷⁶:

- **Odgovornosti čelništva za kvalitetu u tvrtki** - izvršni direktor ili predsjednik uprave treba preuzeti odgovornost za kontrolu kvalitete rada revizijskog društva te je od osobite

⁷³Soltani, B. (2009). Revizija: međunarodni pristup. Mate, Zagreb, str. 449-450.

⁷⁴Soltani, B. (2009). Revizija: međunarodni pristup. Mate, Zagreb, str. 450.

⁷⁵ Hrvatska revizorska komora, Smjernica 2: Primjena Međunarodnog standarda kontrole kvalitete 1 (MSKK1), [Internet], raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Smjernice/2_Smjernica2MSKK1.pdf. Pogledano 07.06.2020.

⁷⁶Soltani, B. (2009). Revizija: međunarodni pristup. Mate, Zagreb, str. 450-456.

važnosti da čelništvo revizorskog društva prepozna da je poslovna strategija društva podvrgnuta zahtjevu za postizanje kvalitete svih angažmana te prema tome:

- tvrtka dodjeljuje odgovornosti svom menadžmentu na način da se komercijalno ponašanje ne ostvaruje nauštrb kvalitete obavljenog posla
 - politike i postupci tvrtke koji se odnose na ocjenjivanje, naknadu i promaknuća (uključujući sustave motivacije) njenog osoblja, oblikovani su da bi demonstrirali odgovornost tvrtke prema kvaliteti i
 - tvrtka posvećuje dostatne resurse za razvoj, dokumentaciju i podršku svojim politikama i postupcima kontrole kvalitete.
- **Etički zahtjevi** - Revizorska tvrtka treba uspostaviti politike i postupke za pružanje razumnog uvjerenje da tvrtka i njeno osoblje udovoljavaju relevantnim etičkim zahtjevima. Uz osiguranje neovisnosti, revizor se mora pozivati na načela koja uključuju pitanje integriteta, objektivnosti, profesionalne kompetencije i dužne pažnje, pouzdanosti i profesionalnog ponašanja. Ono što bih trebale omogućiti politike i postupci je:
 - prenošenje zahtjeva neovisnosti svome osoblju i, gdje je primjenjivo, drugim osobama koje podliježu tim zahtjevima i
 - identificiranje i ocjenjivanje okolnosti i odnosa koji stvaraju prijetnje neovisnosti te poduzimanje prikladnih postupaka za uklanjanje ili smanjivanje tih prijetnji na prihvatljivu razinu primjenom mjera zaštita ili, ako se smatra da je to prikladno, povlačenje iz angažmana.
 - **Prihvatanje i zadržavanje odnosa s klijentima i posebnih angažmana** - Revizorska tvrtka treba uspostaviti politike i postupke za prihvatanje i zadržavanje odnosa s klijentima i posebnih angažmana kako bi pružila razumno uvjerenje da će prihvatiti ili zadržati odnose i angažmane samo u sljedećim slučajevima. Ovaj se postupak primjenjuje kada je revizorska tvrtka:
 - razmotrila poštenje klijenta i nema informacija koje bi ju dovele do zaključka da klijentu nedostaje poštenje
 - kompetentna obaviti angažman te ima sposobnosti, vrijeme i resurse da to učini
 - može zadovoljiti etičke zahtjeve.

- **Ljudski resursi** - revizijsko društvo treba dokumentirati i dokazati da posjeduje dovoljno kompetentnog i kvalificiranog osoblja.⁷⁷ Takve politike i postupci se odnose na sljedeće probleme vezane za osoblje:
 - zapošljavanje,
 - ocjenjivanje uspješnosti,
 - sposobnosti,
 - stručnosti,
 - razvoj karijere,
 - unapređivanje,
 - nagrađivanje i procjenjivanje osobnih potreba.

Rješavanje ove problematike omogućava revizorskoj tvrtki da utvrdi broj i karakteristike pojedinaca potrebnih za angažmane. Svaka revizorska tvrtka ima posebnu politiku o određivanju angažiranih timova, ali tvrtke obično dodjeljuju tu odgovornost angažiranom partneru. Revizorska bi tvrtka trebala uspostaviti politike i postupke koji zahtijevaju:

- da su identitet i uloga angažiranog partnera dostavljeni ključnim članovima menadžmenta klijenta te onima koji su zaduženi za upravljanje
- da angažirani partner ima prikladne sposobnosti, stručnost, autoritet i vrijeme za obavljanje te uloge i
- da su odgovornosti angažiranog partnera jasno definirane i dostavljene partneru.
- **Odgovornosti i pregledavanje** - Prije nego što se izda revizorovo izvješće, angažirani partner treba putem pregledavanja revizijske dokumentacije i rasprave s angažiranim timom utvrditi da su prikupljeni dostatni i prikladni revizijski dokazi kako potkrepljuju donesene zaključke i omogućuju izdavanje revizorovog izvješća. Prilikom pregledavanja treba razmotriti sljedeće:
 - je li posao izveden u skladu s profesionalnim standardima te regulatornim i zakonskim zahtjevima
 - jesu li istaknuta značajna pitanja za daljnje razmatranje
 - jesu li se održale prikladne konzultacije te jesu li dobiveni zaključci dokumentirani i implementirani
 - postoji li potreba za pregledavanjem vrste, vremena i opsega obavljenog posla

⁷⁷ Sever Mališ S., Tušek B., Žager L., (2012): Revizija: načela, standardi, postupci. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 346.

- podržava li obavljen posao donesene zaključke te je li sve prikladno dokumentirano
- jesu li prikupljeni dokazi dostatni i prikladni kako bi podržali revizorovo izvješće i
- jesu li postignuti ciljevi postupaka u angažmanu.
- **Obavljanje angažmana** - angažirani bi partner trebao preuzeti odgovornost za smjer, nadzor i obavljanje revizijskog angažmana. MRevS 220 (revidiran) definira „angažiranog partnera” kao: partnera ili drugu osobu u tvrtki koja je odgovorna za revizijski angažman i njegovo obavljanje, za revizorovo izvješće koje je objavljeno u ime tvrtke, te ukoliko je potrebno ima nužno ovlaštenje od stručnog, zakonskog ili nadzornog tijela.
- **Pregledavanje kontrole kvalitete angažmana**—uključuje objektivno procjenjivanje značajnih prosudbi angažiranog tima te zaključke donesene u formuliranju revizorovog izvješća. Politike i postupci za pregledavanje kontrole kvalitete angažmana trebaju:
 - zahtijevati pregledavanje kontrole kvalitete angažmana za sve revizije financijskih izvještaja poduzeća koja kotiraju na burzi
 - postaviti kriterij po kojem bi sve druge revizije i uvidi povijesnih financijskih informacija i angažmani s izražavanjem drugih uvjerenja i povezane usluge bile ocijenjene kako bi se utvrdilo treba li obaviti pregledavanje kontrole kvalitete
 - zahtijevati pregledavanje kontrole kvalitete za sve angažmane koji zadovoljavaju gore navedeni kriterij.
- **Monitoring** - kontinuirano razmatranje i ocjenjivanje sustava kontrole kvalitete tvrtke, uključujući i periodičnu inspekciju odabranih završenih angažmana. Svrha je nadziranja pridržavanja politika i postupaka kontrole kvalitete pružiti procjenu:
 - pridržavanja profesionalnih standarda te regulatornih i zakonskih zahtjeva
 - prikladnosti oblikovanja i učinkovitog implementiranja sustava kontrole kvalitete i
 - prikladnosti primjene politika i postupaka kontrole kvalitete tvrtke na način da su izvješća koja objavljuju tvrtka ili angažirani partneri prikladni.

Međunarodni revizijski standard 220 (MRevS 220, IFAC 2005), koji se odnosi na kontrolu kvalitete rada revizije, snažno naglašava značaj politika i postupaka kontrole kvalitete na razini

revizorske tvrtke te na razini pojedine revizije, **MRevS 220** definira sljedeće elemente kao ciljeve politika kontrole kvalitete koje bi revizorske tvrtke trebale usvojiti⁷⁸:

- **Profesionalni zahtjevi:** osoblje tvrtke treba poštovati načela neovisnosti, čestitosti, objektivnosti, povjerljivosti i profesionalnog ponašanja.
- **Vještine i sposobnosti:** revizorska tvrtka treba imati osoblje koje je steklo i održava tehnička znanja i profesionalnu sposobnost kako bi se moglo s dužnom pažnjom ispunjavati svoje odgovornosti.
- **Dodjela zadatka:** revizijski rad treba dodijeliti osoblju koje, u konkretnim okolnostima, ima potreban stupanj tehničke uvježbanosti i stručnosti.
- **Delegiranje:** na svim razinama poslovanja i rada u tvrtki nužno je osigurati primjeren nadzor, pregled i usmjeravanje, jer je jedino tako moguće dostići zahtijevane standarde kvalitete.
- **Savjetovanje:** kad god je to nužno, djelatnici revizijske tvrtke trebaju se savjetovati s odgovarajućim stručnjacima unutar ili izvan tvrtke.
- **Prihvaćanje i nastavljanje suradnje s klijentom:** prije nego prihvati suradnju, tvrtka treba procijeniti budućeg klijenta, ali također i neprekidno procjenjivati postojeće klijente. Pri odlučivanju da li prihvatiti, odnosno nastaviti poslovnu suradnju s klijentom, tvrtka treba uzeti u obzir svoju neovisnost i mogućnost pružanja usluge klijentu, kao i čestitost klijentova menadžmenta.
- **Promatranje:** tvrtka treba pratiti primjerenost i poslovnu učinkovitost svojih politika i postupaka kontrole kvalitete.

Kontrola kvalitete revizije može se pratiti na razini revizijskog društva i na razini pojedinačne revizije. Do sada je pitanje kontrole kvalitete revizije na obje razine uređivao MRevS 220, međutim, od prosinca 2009. godine u primjeni je Međunarodni standard za kontrolu kvalitete koji će uređivati kontrolu kvalitete na razini revizijskog društva, dok je stari standard 220 preuređen i nosi naslov *Kontrola kvalitete revizije financijskih izvještaja*, a odnosi se na kvalitetu na razini pojedinačne revizije.⁷⁹ Izvorni cilj IAASB-a bio je unaprijediti MRevS 220 kako bi se odnosio na zahtjeve kontrole kvalitete na razini tvrtke i na razini angažmana, s djelokrugom ograničenim na revizije financijskih izvještaja. Međutim, revidirani plan projekta naknadno je formuliran kako

⁷⁸Soltani, B. (2009). Revizija: međunarodni pristup. Mate, Zagreb, str. 449.

⁷⁹ Sever Mališ S., Tušek B., Žager L., (2012): Revizija: načela, standardi, postupci. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 345.

bi se kreirala dva zasebna standarda kontrole kvalitete, i to MSKK 1 na razini tvrtke i revidirani MRevS 220 na razini angažmana. Tvrtke se trebaju pridržavati MSKK-a 1, dok se revidirani MRevS 220 primjenjuje samo na revizijske angažmane. Logička je podloga za tu odluku bilo razdvajanje obiju razina odgovornosti, tj. tvrtke i angažmana, te da nedostaci sustava kontrole kvalitete tvrtke ne upućuju na to da pojedini aranžman nije bio izveden u skladu s prikladnim profesionalnim standardima. Obratno, nedostaci u pojedinim angažmanima nužno ne upućuju na to da je sustav kontrole kvalitete tvrtke nedostatan pružiti razumno uvjerenje da zadovoljava prikladne profesionalne standarde.

Svrha MRevS 220 je pružiti smjernice o specifičnim odgovornostima osoblja revizorske tvrtke što se tiče postupaka kontrole kvalitete revizije financijskih informacija. Prema revidiranom MRevS-u 220, angažirani bi tim trebao usvojiti postupke kontrole kvalitete koji su primjenjivi na pojedini revizijski angažman. Angažirani bi timovi trebali⁸⁰:

- primijeniti postupke kontrole kvalitete koji su primjenjivi na revizijski angažman
- pružiti tvrtki relevantne informacije kako bi omogućili funkcioniranje tog dijela sustava kontrole kvalitete tvrtke koji se odnosi na neovisnost i
- imati pravo oslanjati se na: sustave tvrtke, primjerice u vezi sa sposobnostima i stručnošću osoblja putem njihovog zapošljavanja i formalnog usavršavanja, neovisnost putem prikupljanja i prenošenja relevantnih informacija, zadržavanje odnosa s klijentima putem sustava prihvaćanja i obnavljanja te pridržavanje regulatornih i zakonskih zahtjeva putem nadgledanja sustava, osim ako informacija koje pružaju tvrtka ili druge stranke nalažu drukčije.⁸¹

4.1. Nadzor i kontrola kvalitete rada revizorskih društava u Europskoj Uniji

Eksterno osiguranje kvalitete revizije dobilo je posebno na značenju nakon računovodstvenih skandala s kraja prošlog stoljeća kada je revizijska profesija izgubila povjerenje svih sudionika tržišta kapitala i kada se činilo da je ta profesija dosegla „dno dna“. Međutim, o potrebi uspostavljanja eksternog sustava osiguranja kvalitete pričalo se mnogo ranije. U pravilu, začeci uspostavljanja takvog sustava sežu u 70-e godine kada su američko tržište kapitala također potresali računovodstveni skandali koji su doveli u pitanje učinkovitost revizije. Kao posljedica navedenih skandala, osnovan je Američki institut ovlaštenih javnih računovođa (AIPCA) koji je, između ostalog, imao zadatak nadzirati svoje članove barem jednom u tri

⁸⁰Soltani, B. (2009). Revizija: međunarodni pristup. Mate, Zagreb, str. 450.

⁸¹Soltani, B. (2009). Revizija: međunarodni pristup. Mate, Zagreb, str. 450.

godine. Primarni fokus nadzora nad revizijskim tvrtkama procjena je cjelokupne kvalitete revizijske tvrtke koji su „inspektori-drugi revizori“ dokumentirali u „mišljenjima nadzora“ koja su bila javno dostupna. U tim izvještajima, drugi revizori – inspektori, iznosili su bilo kakve slabosti koje su uočene u tijeku nadzora te bi na temelju nalaza izražavali mišljenje koje bi moglo biti pozitivno (ukoliko nisu nađene slabosti u revizijskoj tvrtki), nemodificirano sa slabostima (ukoliko su iskazane ozbiljne slabosti) i negativno /ukoliko su identificirane slabosti vrlo ozbiljne).⁸²

Na taj način nad revizorima je proveden nadzor koji su provodili drugi revizori na temelju naloga profesionalnog udruženja, odnosno u ovom slučaju Američkog instituta ovlaštenih javnih računovođa. Međutim, takav samoregulirajući nadzor revizijske profesije nailazio je na mnoge kritike koje su se ponajprije odnosile na pitanje neovisnosti revizora koji provodi nadzor i revizora nad kojim se obavlja nadzor.⁸³

Iako je praksa pokazala da samoregulirajuća profesija nije dovoljna za osiguranje kvalitete, ipak je proteklo dosta vremena dok nije napravljen kompromis regulatora, strukovnih udruženja i ostalih organizacija o načinu osiguravanja eksternog sustava osiguranja kvalitete revizijske profesije. Značajni pomaci u tom smjeru u SAD-u učinjeni su implementacijom *Sarbanes-Oxley-vog* zakona u SAD 2002. godine. S druge pak strane, na razini Europske unije, Europska komisija je poduzela određene inicijative kako bi se harmonizirala kvaliteta obavljanja zakonske revizije među članicama Europske unije. S obzirom da je i sama profesija uvidjela nedostatke samoregulacije revizijske profesije, gdje nema neovisnog eksternog nadzora, Europska unija je u studenome **2000.** godine izdala prve **preporuke i smjernice o sustavu osiguranja kvalitete.**⁸⁴

Cilj ovih smjernica bio je osigurati da sve zakonske revizije budu pokrivene jednakim sustavom osiguranja kvalitete s dostatnim javnim nadzorom. **Temeljna svrha** osiguranja kvalitete u revizijskoj profesiji bila je poboljšati realnost i komparabilnost financijskih informacija kao i osigurati povjerenje kako bi tržište kapitala u Europskoj uniji efikasno djelovalo.⁸⁵

⁸²Sever Mališ S., Tušek B., Žager L., (2012): Revizija: načela, standardi, postupci. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 356.

⁸³ Ibidem.

⁸⁴Sever Mališ S., Tušek B., Žager L., (2012): Revizija: načela, standardi, postupci. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 357.

⁸⁵Sever Mališ S., Tušek B., Žager L., (2012): Revizija: načela, standardi, postupci. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 357.

Zbog nedostataka posebnih smjernica, u praksi su se razvili različiti sustavi za eksterno osiguranje kvalitete revizije. Kao što je već prethodno rečeno, ovisno o statusu osoba zaduženih za osiguranje kvalitete općenito se razlikuju dva načina organizacije praćenje eksternog osiguranja kvalitete⁸⁶:

- Nadzor (*monitoring*)
- Sustav nadzora od strane drugih revizora (*peer review*).

Nadzor (*monitoring*) odnosi se na situaciju kada nadzor obavlja osoblje koje je zaposleno kod neovisne institucije nadzora (profesionalnog tijela ili regulatora). Sustav nadzora od strane drugih revizora (*peer review*) odnosi se na situaciju kada nadzorna organizacija angažira iskusne i ovlaštene zastupnike revizijskih tvrtki i samostalnih revizora da obavljaju nadzor na principu ugovora.

Preporuke o osiguranju kvalitete za zakonsku reviziju usvojene su nakon brojnih rasprava zemalja Odbora za reviziju Europske unije u koji su imenovani predstavnici zemalja članica i europske revizijske profesije. S obzirom da su postavljeni minimalni zahtjevi o implementaciji sustava za osiguranje kvalitete, to dopušta određenu fleksibilnost u kreiranju tih sustava: prihvaćene su obje osnovne metodologije (*monitoring* i *peer review*). S druge strane, ambicije preporuka bile su da se promijeni postojeća praksa prema kojoj nisu svi u Europskoj uniji obuhvaćeni sustavom osiguranja kvalitete revizije (prije usvajanja preporuke neke zemlje članice nisu uopće imale sustav osiguranja kvalitete dok je u drugima taj sustav bio baziran na dobrovoljnoj razini). Najvažniji cilj preporuka bio je poboljšati kvalitetu revizijskih usluga u Europskoj uniji uspostavljajući sustave za osiguranje kvalitete na način da se postave određeni zahtjevi glede učestalosti i opsega sustava osiguranje kvalitete i povjerenja.⁸⁷

Komisija je objavila dva izvještaja 21. svibnja 2003. godine: u prvom je istaknuto deset prioriteta za usklađivanje i poboljšanje kvalitete statutarne revizije diljem EU, a drugi je bio plan aktivnosti usmjeren na trgovačko pravo i korporativno upravljanje.⁸⁸

⁸⁶ Sever Mališ S., Tušek B., Žager L., (2012): Revizija: načela, standardi, postupci. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 357.

⁸⁷ Sever Mališ S., Tušek B., Žager L., (2012): Revizija: načela, standardi, postupci. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 358.

⁸⁸Soltani, B. (2009). Revizija: međunarodni pristup. Mate, Zagreb, str. 456.

Ciljevi izvještaja Komisije su osigurati da se investitori i ostale zainteresirane stranke mogu u potpunosti osloniti na točnost revidiranih računa, da se spriječe sukobi interesa za revizore te da se poboljša zaštita protiv korporativnih skandala u EU.⁸⁹

Nova direktiva Komisije usvojena u ožujku 2004. postrožila je nadzor nad revizijskom profesijom, uspostavlja pravila za osiguranje kvalitete revizije, navodi pravila o neovisnosti i etičnosti te nameće korištenje revizijskih standarda visoke kvalitete za sve statutarne revizije. Direktiva uključuje načelo da je revizor grupe u potpunosti odgovoran za revizorovo izvješće konsolidiranih računa grupe poduzeća. Ova direktiva također nastoji osigurati da postoje neovisni revizijski odbori u svim poduzećima koja kotiraju na burzi, nastoji učvrstili sankcije za zloupotrebu te poboljšati suradnju nadležnih tijela na razini Europe. Dani su i prijedlozi za poboljšanje javnog nadzora nad revizijskom profesijom i regulatornom suradnjom unutar EU i s trećim zemljama.⁹⁰

Europska komisija (2004.) predlaže sljedeće točke za kontrolu kvalitete rada obavljeno od strane statutarne revizora i revizorskih tvrtki⁹¹:

- Poboljšanje programa edukacije revizora, koji sada treba uključivati i poznavanje Međunarodnih računovodstvenih standarda (MRS), Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (MSFI) te Međunarodnih revizijskih standarda (MRevS).
- Definiranje temeljnih načela profesionalne etike.
- Zakonski poduprijeti načela neovisnosti revizora, uključujući i dužnost statutarne revizora ili revizorske tvrtke da dokumentira čimbenike koji bi mogli utjecati na revizorovu neovisnost (kao što je obavljanje drugih poslova za tvrtke u kojima obavljaju reviziju) i mjere zaštite za ovakve vrste rizika.
- Obveza za zemlje članice da postave pravila za naknade za reviziju kako bi osigurale kvalitetu revizije i spriječile da revizorske tvrtke nude usluge revizije za nisku naknadu te to zatim kompenziraju s prihodom od ostalih nerevizorskih usluga.
- Uvođenje zahtjeva za zemlje članice da organiziraju sustav osiguranja kvalitete revizije koji mora biti u skladu s jasno definiranim načelima kao što su neovisnost osobe koja obavlja pregledavanje i osigurano financiranje.
- Obveza zemalja članica da uvedu učinkovite istražne i disciplinske sustave.

⁸⁹Soltani, B. (2009). Revizija: međunarodni pristup. Mate, Zagreb, str. 457.

⁹⁰Ibidem.

⁹¹ Ibidem.

- Usvajanje zajedničkih pravila koja se tiču imenovanja i ostavke statutarnih revizora i revizorskih tvrtki (primjerice, da statutarne revizori budu otpušteni samo ako postoji značajan razlog radi kojeg ne mogu završiti reviziju) te uvođenje zahtjeva za poduzeća da dokumentiraju svoju komunikaciju sa statutarim revizorom ili revizorskom tvrtkom.
- Uvođenje godišnjeg izvještaja o transparentnosti za revizorske tvrtke koji uključuje informacije o upravljanju revizijskom tvrtkom, njenim međunarodnim mrežama, njenim sustavima osiguranja kvalitete te primljenim naknadama za revizijske i nerevizijske usluge, ali i one koje nisu povezane s revizijom (kako bi se pokazao relativan značaj revizije u ukupnom poslovanju tvrtke).
- Skraćivanje razdoblja u kojem treba obaviti pregledavanje kvalitete revizije s pet na tri godine.
- Zajednički kriterij za sustave javnog nadzora na razini zemlje članice: posebice bi trebali prevladavati članovi koji ne rade u praksi.
- Stvaranje modela suradnje između regulatornih tijela zemalja članica na temelju „kontrola u zemlji” - drugim riječima, revizorske bi tvrtke uglavnom regulirala tijela uzemljeni članici u kojoj su i osnovane.
- Uspostavljanje postupaka za razmjenu informacija u istragama između nadzornih tijela zemalja članica.
- Uvođenje javnog nadzora od strane tijela zemlje članice Europske unije nad revizorima trećih zemalja ako se njihov sustav ocijeni neodgovarajućim.

Na razini EU, prije stvaranja Europske grupe tijela za nadzor revizije (EGAOB, u daljnjem tekstu: EGAOB) u prosincu 2005., javni nadzor jedino se spominjao u Preporuci Komisije za osiguranje kvalitete (2000. godine). Međutim, stvarna organizacija javnog nadzora za osiguranje kvalitete razlikuje se među državama članicama ovisno o strukturama nadzora nad revizijskom profesijom i značaju vlastitog nadgledanja profesije. Sve većim razvojem tržišta kapitala u EU, Europska je komisija osnovala grupu tijela za nadzor revizije (EGAOB). EGAOB će osigurati učinkovitu koordinaciju novih sustava javnog nadzora nad statutarim revizorima i revizorskim tvrtkama u EU. EGAOB je sastavljen od predstavnika s visokih razina tijela odgovornih za javni nadzor nad statutarim revizorima i revizorskim tvrtkama u zemljama

članicama ili, ako takva tijela ne postoje, predstavnika kompetentnih nacionalnih ministarstava. Samo osobe koje nisu praktičari mogu biti članovi EGAOB-a.⁹²

Osmo direktiva, koju su dogovorili Europski parlament i Vijeće 2005. godine zahtijeva od zemalja članica da uspostave sustave javnog nadzora za statutarne revizore i revizorske tvrtke. Takvi sustavi već postoje u nekim zemljama članicama, ali ne u svima. Postoji potreba za mehanizmom koordinacije EU koji će spojiti nacionalne sustave u povezanu, efikasnu, paneruopsku mrežu.⁹³

2008. godine je Europska komisija donijela *Preporuke o osiguranju eksterne kvalitete za revizore i revizorske tvrtke koje obavljaju reviziju subjekata od javnog interesa* koje su odgovorne za sustav eksternog nadzora osiguranja kvalitete za samostalne revizore i revizorskog društva koje revidiraju subjekte od javnog interesa. autoritet javnog nadzora ima zadatak provoditi inspekciju samostalno ili delegirati na drugo tijelo pri čemu je nužno da autoritet javnog nadzora zadrži sljedeće odgovornosti⁹⁴:

- Odobravanje i unaprjeđenje inspekcijskih metodologija, uključujući inspekcijske i prateće priručnike, metodologije izvještavanja, te periodične inspekcijske programe,
- Odobravanje i unaprjeđenje inspekcijskih izvještaja i izvještaja implementacije,
- Odobravanje inspekcijskog nadzora na svaku inspekciju
- Izdavanje preporuka i smjernica tijelu na koje će se delegirati pojedini zadaci.

Provođenje inspekcijskog nadzora regulirano je odrednicama o neovisnosti inspektora, metodološkim smjernicama za obavljanje inspekcije kao i mogućnostima ishoda provedenih inspekcija nad revizijskim društvima i samostalnim revizorima pri čemu inspektori nadziru⁹⁵:

- Ocjenu izgradnje sustava internog osiguranja kvalitete revizijskog društva,
- Usklađenost procedura testiranja i pregled revizijskih dokumenata subjekta od javnog interesa kako bi se verificirala učinkovitost internog sustava osiguranja kvalitete,
- Procjena sadržaja izvješća o transparentnosti koje trebaju objaviti revizijska društva ili samostalni revizor.

⁹²Soltani, B. (2009). Revizija: međunarodni pristup. Mate, Zagreb, str. 170.

⁹³Soltani, B. (2009). Revizija: međunarodni pristup. Mate, Zagreb, str. 171.

⁹⁴Sever Mališ S., Tušek B., Žager L., (2012): Revizija: načela, standardi, postupci. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 358.

⁹⁵ Sever Mališ S., Tušek B., Žager L., (2012): Revizija: načela, standardi, postupci. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 359.

4.2. Nadzor i kontrola kvalitete rada revizorskih društava u Republici Hrvatskoj

Kontrola kvalitete rada revizora u RH usklađena je sa zahtjevima direktive Europske unije. Provođenje nadzora i kvalitete rada revizorskih društava, samostalnih revizora u Republici Hrvatskoj u nadležnosti je Ministarstva financija koje ima, između ostalog, zadatak provjeriti obavljaju li se revizije financijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima, ispunjavaju li se zahtjevi neovisnosti, kvantitete i kvalitete angažiranih ljudskih potencijala i ostalih sredstva, unutarnjeg sustava provjere kvalitete rada, zaračunavanja revizorskih naknada, ispunjavaju li uvjete za izdavanje certifikata. Provjeru kvalitete rada obavljaju zaposlenici Ministarstva financija.⁹⁶Nadzor 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. Subjekti nadzora su⁹⁷:

1. Ovlašteni revizori
2. Samostalni
3. Revizorska društva
4. ovlašteni revizori i revizorska društva iz druge države članice koje je odobrilo odnosno registriralo Ministarstvo financija, samo glede nadzora osiguranja kvalitete rada obavljenih zakonskih revizija u Republici Hrvatskoj
5. ovlašteni revizori i revizorska društva iz druge države članice koje je odobrilo odnosno registriralo Ministarstvo financija kada izdaju revizorska izvješća koja se odnose na godišnje financijske izvještaje i godišnje konsolidirane financijske izvještaje izdavatelja iz članka 29. stavka 1. Zakona o reviziji
6. revizori u trećoj zemlji i subjekti za obavljanje revizije u trećoj zemlji koje je registriralo Ministarstvo financija, a koji izdaju revizorska izvješća koja se odnose na godišnje financijske izvještaje i godišnje konsolidirane financijske izvještaje izdavatelja iz članka 29. stavka 1. Zakona o reviziji
7. subjekti od javnog interesa sa sjedištem u Republici Hrvatskoj, samo glede njihovih obveza iz ovoga Zakona i Uredbe (EU) br. 537/2014.

⁹⁶ Sever Mališ S., Tušek B., Žager L., (2012): Revizija: načela, standardi, postupci. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 363-364.

⁹⁷ Ministarstvo financija (2019): Nadzor, [Internet], dostupno na <https://mfin.gov.hr/istaknute teme/revizija/nadzor/441>. Pogledano 22.06.2020.

Revizorska društva i samostalni revizori obvezni su dostaviti Ministarstvu financija obavijesti, podatke i dokumentaciju na način i u rokovima u skladu sa Zakonom o reviziji («Narodne novine», broj 127/17, u daljnjem tekstu: Zakon) i ako je to primjenjivo Uredbom (EU) br. 537/2014 Europskog parlamenta i Vijeća od 16. travnja 2014. o posebnim zahtjevima u vezi zakonske revizije subjekata od javnog interesa i stavljanju izvan snage Odluke Komisije 2005/909/EEZ (u daljnjem tekstu: Uredba). Isti se dostavljaju poštom, neposrednim uručenjem ili putem elektroničke pošte.⁹⁸

Prema Novom Zakonu o reviziji utvrđen je novi postupak nadzora (neposredni i posredni) i nadzorne mjere (vrste, djelotvorna primjena mjera, objava odluka i mjera, prijavljivanje povreda propisa, razmjena informacija o nadzornim mjerama. Pod postupcima nadzora se podrazumijeva javna opomena, nalog za otklanjanje nezakonitosti ili nepravilnosti, ukidanje rješenja kojim je izdano odobrenje za rad revizorskom društvu, ovlaštenom revizoru ili samostalnom revizoru ili odobrenje za rad ovlaštenom revizoru iz druge države članice, ovlaštenom revizoru iz treće zemlje. Prema članku 75. ovog Zakona nadzor se provodi po službenoj dužnosti.⁹⁹

Nadzor nad ovlaštenim revizorima i revizorskim društvima provodi se po službenoj dužnosti¹⁰⁰:

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 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.
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

⁹⁸ Ministarstvo financija: Obveze subjekta nadzora. [Internet], dostupno na: <https://mfin.gov.hr/istaknute teme/revizija/nadzor/obveze-subjekata-nadzora/3057>. Pogledano 08.06.2020.

⁹⁹ Bilić I., Cinotti K., (2018): Razlike novog i starog Zakona o reviziji, [Internet], raspoloživo na: <http://www.mazarscinotti.hr/razlike-novog-i-starog-zakona-o-reviziji.aspx>. Pogledano 08.06.2020.

¹⁰⁰ Ministarstvo financija: Rješenja o izrečenim nadzornim mjerama, [Internet], dostupno na: <https://mfin.gov.hr/istaknute teme/revizija/nadzor/rjesenja-o-izrecenim-nadzornim-mjerama/3059>.

i podataka dobivenih na zahtjev Ministarstva financija iz drugih izvora, u skladu sa svrhom i opsegom nadzora.

Neposredni nadzor može biti redovit ili izvanredni. Ministarstvo financija može izreći jednu ili više sljedećih nadzornih mjera¹⁰¹:

1. Nalog subjektu nadzora da prekine određeno postupanje i da se suzdrži od ponavljanja određenog
2. javnu opomenu, u kojoj se najmanje navodi odgovoran subjekt nadzora i vrsta nezakonitosti i nepravilnosti, koja se objavljuje na internetskoj stranici Ministarstva financija
3. nalog za otklanjanje nezakonitosti i/ili nepravilnosti
4. privremenu zabranu ovlaštenom revizoru, revizorskom društvu i glavnom revizijskom partneru za obavljanje zakonskih revizija i/ili potpisivanje revizorskog izvješća sukladno zakonu kojim se uređuje prekršajni postupak
5. utvrđenje da revizorsko izvješće ne ispunjava zahtjeve iz članka 58. ovoga Zakona i, ako je to primjenjivo, članka 10. Uredbe (EU) br. 537/2014
6. privremenu zabranu članu revizorskog društva za obavljanje funkcije u revizorskom društvu ili članu upravnog ili upravljačkog tijela subjekta od javnog interesa za obavljanje funkcije u subjektu od javnog interesa, sukladno zakonu kojim se uređuje prekršajni postupak
7. ukidanje rješenja kojim je izdano odobrenje za rad revizorskom društvu, ovlaštenom revizoru ili ukidanje rješenja kojim je izdano odobrenje za rad ovlaštenom revizoru iz druge države članice, ovlaštenom revizoru iz treće zemlje ili ukidanje registracije revizorskom društvu iz druge države članice, subjektu za obavljanje revizije u trećoj zemlji i revizoru u trećoj zemlji ili naložiti brisanje iz registra iz članka 34. stavka 3. Zakona o reviziji.

Nadzorne mjere izriču se rješenjem.¹⁰²

¹⁰¹ Ministarstvo financija: Rješenja o izrečenim nadzornim mjerama, [Internet], dostupno na: <https://mfin.gov.hr/istaknute-teme/revizija/nadzor/rjesenja-o-izrecenim-nadzornim-mjerama/3059>.

¹⁰² Ministarstvo financija, Rješenja o izrečenim nadzornim mjerama, [Internet], dostupno na: <https://mfin.gov.hr/istaknute-teme/revizija/nadzor/rjesenja-o-izrecenim-nadzornim-mjerama/3059>.

Obveze subjekta nadzora:

Tablica broj 3: Obveze subjekata nadzora

REDNI BROJ	OBVEZA	ROK
1.	Sukladno čl. 40. st. 2. Zakona - obavijest o prvom sklapanju ugovora o reviziji sa subjektom od javnog interesa u tekućoj poslovnoj godini	Najkasnije do 31. listopada tekuće godine.
2.	Sukladno čl. 40. st. 6. Zakona - obavijest o raskidu ugovora o reviziji, uz detaljno obrazloženje razloga koji su doveli do raskida ugovora	15 dana od datuma raskida.
3.	Sukladno čl. 59. Zakona i čl. 13. Uredbe - obavijest o objavi godišnjeg izvješća o transparentnosti na internetskoj stranici revizorskog društva ili obavijest o objavi ažuriranog izvješća, s navedenim datumom izvješća	Bez odgode.
4.	Sukladno čl. 60. st. 3. Zakona - dostaviti presliku police osiguranja od odgovornosti te obavijest o svakoj promjeni koja nastane tijekom osiguranja	8 dana od sklapanja police osiguranja ili nastale promjene tijekom osiguranja.
5.	Sukladno čl. 14. Uredbe - dostaviti popis subjekata od javnog interesa koji su bili predmet revizije, prema prihodu stečenom od njih, a koji moraju biti podijeljeni u: <i>-prihode od zakonske revizije</i> <i>-prihode od nerevizorskih usluga koje nisu usluge iz čl. 5. st. 1. Uredbe koje zahtijeva zakonodavstvo EU ili Zakon</i> <i>prihode od nerevizorskih usluga koje nisu usluge iz čl. 5. st. 1. Uredbe koje ne zahtijeva zakonodavstvo EU ili Zakon</i>	Najkasnije do 15. svibnja tekuće godine za zadnje Razdoblje za koje se sastavljaju godišnji financijski izvještaji.
6.	Sukladno čl. 74. Zakona i čl. 12. st. 1. Uredbe - izvijestiti Ministarstvo financija, Hrvatsku narodnu banku i Hrvatsku agenciju za nadzor financijskih usluga, o svakoj informaciji spoznatoj tijekom obavljanja zakonske revizije subjekta od javnog interesa i poduzeća usko povezanog sa subjektom od javnog interesa koja može dovesti do jednog od sljedećeg: - bitnog kršenja zakona i drugih propisa kojima se uređuju uvjeti za izdavanje odobrenja za rad ili koji posebno uređuju djelatnosti subjekata od javnog interesa Sukladno čl. 59. Zakona i čl. 13. Uredbe <i>-obavijest o objavi godišnjeg izvješća o transparentnosti na internetskoj stranici revizorskog društva ili obavijest o objavi ažuriranog izvješća, s navedenim datumom izvješća</i> <i>15 dana od datuma raskida bez odgode –</i> <i>-bitne prijetnje ili sumnje koja se odnosi na trajno funkcioniranje subjekata od javnog interesa</i> <i>odbijanja izdavanja revizorskog mišljenja o financijskim izvještajima ili izdavanja negativnog ili uvjetnog mišljenja</i>	Bez odgode.
7.	Sukladno čl. 45. st. 4. Zakona - obavijest ako revidirani subjekt ne omogući obavljanje zakonske revizije u skladu s odredbama čl. 45 st. 1. do 3. Zakona.	Bez odgode po nastupu otežavajućih okolnosti.
8.	Sukladno čl. 56. st. 5. Zakona - obavijest o nemogućnosti revizora grupe da pregleda i ocijeni zakonsku reviziju koju je proveo revizor u trećoj zemlji ili ovlaštenu revizor i subjekt za obavljanje revizije u trećoj zemlji ili revizorsko društvo za potrebe revizije grupe.	Bez odgode.
9.	Sukladno čl. 58. st. 7. Zakona - obavijest prije izdavanja revizorskog izvješća o imenu i prezimenu ovlaštenog revizora potpisnika revizorskog izvješća koji obavlja zakonsku reviziju, a koje u skladu sa zakonom kojim se uređuje pravo na pristup informacijama ne mora biti otkriveno javnosti, ako bi takvo otkrivanje moglo prouzročiti neposrednu i značajnu prijetnju osobnoj	Bez odgode.

sigurnosti ovlaštenog revizora, s razlozima ne otkrivanja njegova potpisa, s priloženim predmetnim revizorskim izvješćem koje je potpisao isti ovlašteni revizor.

Izvor: Ministarstvo financija, Obveze subjekata nadzora, [Internet], dostupno na:

<https://mfin.gov.hr/UserDocsImages//dokumenti/revizija//Obveze%20subjekata%20nadzora.pdf>.

Prije no što je donesen novi Zakon o reviziji, nadzor i kontrolu kvalitete rada revizorskih društava je obavljala Hrvatska revizorska komora, odnosno, zaposlenici Komore. Nadzor se obavljao izravnim nadzorom u prostorijama društva ili kontinuiranim nadzorom.

U slučaju izravnog nadzora Komora je bila dužna u pisanom obliku izvijestiti subjekt o sadržaju i opsegu nadzora i planiranom vremenu trajanja nadzora. Dakle, prilikom kontrole kvalitete revizorova rada provjeravala se radna dokumentacija revizora koja zapravo predstavlja „sponu“ između knjigovodstvenih evidencija klijenta i revizorova izvješća. U tom smislu funkcija radne dokumentacije, osim dokaza o obavljenoj reviziji i potpori revizorova mišljenja, smatrala se i dokaznim materijalom pri nadzoru i pregledu postupka revizije koju su obavljali zaposlenici Komore.¹⁰³

Nakon obavljenog nadzora sastavljao se izvještaj koji sadrži značajne nalaze i zaključke, a uručivao se subjektu provjere. Ukoliko zaposlenici Komore koji su provodili nadzor ustanove da revizorsko društvo ili ovlašteni revizor nisu postupali u skladu s pravilima struke i zakonskim propisima, Komora je mogla izdati nalog za ukidanje nepravilnosti, odrediti dodatne mjere za otklanjanje nepravilnosti te pokrenuti stegovni postupak. U tom slučaju revizorsko društvo, odnosno samostalni revizor, mora u roku određenom u nalogu otkloniti određene nepravilnosti i Komori podnijeti izvješće u kojem će opisati poduzete mjere i priložiti dokaze o uklanjanju nepravilnosti. Dodatnim mjerama Komora nalaže upravi revizorskom društva, odnosno samostalnom revizoru, da provede određena poboljšanja sustava unutarnjih kontrola kvalitete pri obavljanju revizija, poboljšanje postupaka unutarnjeg nadzora nad postupanjem s povjerljivim informacijama, te druge mjere potrebne za pravilnu primjenu zakona, MRevS i ostalih pravila struke. Pri tom, Zakon o reviziji nalaže da se provjera kvalitete rada provode najmanje jednom u šest godina, odnosno najmanje jednom u tri godine kod samostalnog revizora ili revizorskog društva koje obavlja reviziju subjekta od javnog interesa.

Prema Zakonu o reviziji iz 2008. godine kada je nadzor obavljala Hrvatska revizorska komora osnovano je tijelo za sustav javnog nadzora Odbor za javni nadzor revizije. Njegove članove

¹⁰³Sever Mališ S., Tušek B., Žager L., (2012): Revizija: načela, standardi, postupci. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 363-364.

na prijedlog ministra financija je imenovala i razrješavala Vlada Republike Hrvatske. Djelokrug rada i odgovornosti OJNR predstavlja¹⁰⁴:

1. izdavanja i oduzimanja dozvola i certifikata te registracije ovlaštenih revizora i revizorskih društava i samostalnih revizora,
2. usvajanja i primjene Međunarodnih revizijskih standarda,
3. usvajanja i primjene standarda o pitanjima profesionalne etike,
4. interne kontrole kvalitete revizorskih društava i samostalnih revizora,
5. stalnog obrazovanja putem programa Komore,
6. organizacije ispita i izdavanja certifikata za stjecanje zvanja ovlaštenog revizora,
7. nostrifikacije stranih isprava – certifikata ovlaštenih revizora,
8. osiguranja sustava provjere kvalitete rada,
9. metodologije koju donosi Komora za obavljanje provjere kvalitete rada revizorskih društava, samostalnih revizora i ovlaštenih revizora,
10. provjere kvalitete rada revizorskih društava, samostalnih revizora i ovlaštenih revizora koje provodi Komora,
11. zaračunatih revizorskih naknada,
12. stegovnih postupaka i drugih mjera, odnosno istražnih i disciplinskih postupaka koji se provode s ciljem otklanjanja i sankcioniranja nepravilnosti, te 13.
13. prijevoda tumačenja, stručnih mišljenja i obrazloženja koja izdaje Komora u vezi s primjenom propisa o reviziji.

Ako Odbor za javni nadzor ocijeni da prilikom provedbe revizije postoje određene nepravilnosti i nezakonitosti treba:

- Zatražit izvješće i druge podatke o uočenim mogućim nepravilnostima,
- Predložiti mjere radi njihova otklanjanja,
- Pokrenuti postupak za utvrđivanje odgovornosti zaposlenika Komore,
- Sazvat Skupštinu Komore kada je to potrebno radi zaštite zakonitosti i dobrobiti revizorske struke,
- Obavijestiti Ministarstvo financija,
- Poduzeti druge mjere iz svoje nadležnosti.

¹⁰⁴Sever Mališ S., Tušek B., Žager L., (2012): Revizija: načela, standardi, postupci. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 345.-379.

Prema novom Zakonu o reviziji ustrojstvena jedinica Ministarstva financija obavlja poslove koji se odnose na nadzor i druge postupke nad ovlaštenim revizorima i revizorskim društvima te ostalim subjektima nadzora utvrđenim Zakonom o reviziji i Uredbom (EU) br. 537/2014 o posebnim zahtjevima u vezi zakonske revizije subjekata od javnog interesa¹⁰⁵:

- izriče nadzorne mjere i poduzima druge radnje usmjerene ka uklanjanju utvrđenih nezakonitosti i nepravilnosti;
- obavlja poslove koji se odnose na izdavanje i ukidanje odobrenja za rad ovlaštenim revizorima, revizorskim društvima i drugim subjektima utvrđenim Zakonom o reviziji i Uredbom (EU) br. 537/2014;
- obavlja poslove koji se odnose na izdavanje drugih odobrenja, suglasnosti i registracije sukladno Zakonu o reviziji, Uredbi (EU) br. 537/2014 i drugim propisima;
- vodi registar revizorskih društava, registar samostalnih revizora, registar ovlaštenih revizora, registar revizorskih vježbenika, registar revizorskih društava i registar ovlaštenih revizora iz drugih država članica, registar ovlaštenih revizora iz trećih zemalja, registar subjekata za obavljanje revizije u trećoj zemlji i registar revizora u trećoj zemlji;
- vodi druge evidencije u skladu s odredbama Zakona o reviziji i Uredbe (EU) br. 537/2014;
- izdaje potvrde; procjenjuje i obavlja ostale poslove u vezi s dobrim ugledom;
- surađuje s drugim nadzornim tijelima; surađuje s Hrvatskom revizorskom komorom i obavlja upravni nadzor nad radom Hrvatske revizorske komore u dijelu obavljanja povjerenih javnih ovlasti;
- odlučuje o žalbama protiv upravnih akata Hrvatske revizorske komore i daje potrebne prethodne suglasnosti;
- obavlja poslove koji se odnose na stručno osposobljavanje za polaganje revizorskog ispita te stalno stručno usavršavanje;
- obavlja poslove vezane uz ispit osposobljenosti;
- sudjeluje u izradi zakonom propisanih pravilnika; izrađuje godišnji program rada i godišnje izvješće o radu;
- procjenjuje jednakovrijednost uvjeta propisanih za treće zemlje do stupanja na snagu odluke o jednakovrijednosti koju donese Europska komisija;

¹⁰⁵Ministarstvo financija (2020), Revizija, [Internet], dostupno na: <https://mfin.gov.hr/print.aspx?id=112&url=print>. Pogledano 16.06.2020.

- sudjeluje u postupcima Europske komisije u vezi s usvajanjem Međunarodnih revizijskih standarda;
- obavlja poslove koji se odnose na članstva u međunarodnim tijelima i organizacijama;
- izrađuje upute, smjernice i druge objave kojima se obavještavaju određene skupine subjekata nadzora i drugi adresati o objašnjenju ili načinu primjene određenih propisa;
- priprema sadržaje za objavu na internetskim stranicama za koje je Zakonom o reviziji propisana obveza javne objave; razmjenjuje informacije o nadzornim mjerama;
- surađuje, dostavlja izvješća i skupne informacije Odboru europskih tijela za nadzor revizije (CEAOB-u) i ostalim nadležnim tijelima Europske unije;
- obavlja poslove koji se odnose na uspostavu Jedinствене kontaktne točke za usluge;
- pruža stručnu pomoć i surađuje u postupcima nadzora i provodi druge oblike suradnje s nadležnim tijelima drugih država članica i trećih zemalja odgovornih za odobrenje, registraciju, nadzor osiguranja kvalitete rada i nadzora ovlaštenih revizora i revizorskih društava glede zakonske revizije;
- obavlja poslove u vezi s prikupljanjem i dostavljanjem radne dokumentacije revizorskih društava;
- vodi evidenciju sklopljenih ugovora o osiguranju od odgovornosti za štetu koje sklapaju i obnavljaju revizorska društva;
- obavlja i druge poslove iz svoga djelokruga propisane zakonom kojim se uređuje revizija i Uredbom (EU) br. 537/2014

5. EMPIRIJSKO ISTRAŽIVANJE PROVEDENIH NADZORA NAD RADOM REVIZORSKIH DRUŠTAVA OD STRANE HRVATSKE REVIZORSKE KOMORE

5.1. Definiranje uzorka i metodologije istraživanja

Za potrebe empirijskog istraživanja ovog rada korištena su izvješća o provedenim nadzorima nad revizijskim društvima od strane Hrvatske revizorske komore od 2011./2012. godine do 2018. godine. Empirijskim istraživanjem će biti obuhvaćeno ukupno šest izvješća. Za testiranje hipoteza će se koristiti statističke metode, kao i tabelarno prikazivanje te Z test.

Analiza je rađena u statističkom programu SPSS 25 i MS Excelu (verzija 2013. godina).

5.2. Deskriptivna analiza

Od 2010. do 2018. godine Hrvatska revizorska komora je objavila ukupno sedam izvještaja o provedenim kontrolama rada revizorskih društava. Pri tom je bitno naglasiti kako su nadzorne aktivnosti Komore u 2010. godini bile usmjerene na snimanje i analizu stanja cjelokupnog revizorskog tržišta u Republici Hrvatskoj.

Aktivnosti obavljenog izravnog nadzora i provjere kvalitete rada u opsegu inicijalnog pregleda kod svih revizorskih društava i samostalnih revizora, odnosno subjekata nadzora u 2010. godini. Provedeni nadzor je, kako je i planirano, u 2010. godini imao edukativno i savjetodavno značenje i kao takvo je bilo vrlo dobro prihvaćeno od strane subjekata nadzora. Cilj nadzora za 2010. godinu bio je utvrditi stanje u revizorskoj struci u Republici Hrvatskoj, te osigurati polazište za daljnje aktivnosti Komore na unaprjeđenju kvalitete obavljenih revizija, podizanju nivoa znanja i razumijevanja pravila struke, promicanju revizorske struke, a sve u kontekstu jačanja povjerenja javnosti u revidirane financijske izvještaje, te doprinosa poboljšanju ekonomske situacije i razvoja Republike Hrvatske kao moderne, nezavisne, i stručne zemlje.¹⁰⁶

Tako provedene aktivnosti izravnog nadzora i provjere kvalitete rada u opsegu inicijalnog pregleda kod svih revizorskih društava i samostalnih revizora, odnosno subjekata nadzora u 2010. godini, u funkciji su prethodne detaljne pripreme za organizaciju i provedbu nadzora i

¹⁰⁶ Hrvatska revizorska komora (2010): Rezultati provjere kvalitete rada, [Internet], dostupno na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Nadzor/4_Izvjescje_Rezultati_provjere_kvalitete_rada_2010.pdf. Pogledano 19.06.2020.

provjere kvalitete rada revizorskih društava u punom opsegu, primjenom Metodologije provjere kvalitete rada, a prema dinamici određenoj člankom 44. Zakona, počevši od 2011. godine.¹⁰⁷

Zbog svega navedenog u istraživanju se neće koristiti rezultati prvog (inicijalnog) nadzora iz 2010. godine. Dakle, istraživanje će se temeljiti na ukupno 6 izvještaja, počevši od izvještaja za 2011./2012. godinu.

Prije istraživanja je potrebno utvrditi što se smatra nepravilnostima, a što nezakonitostima koje se mogu utvrditi provođenjem kontrole nad radom revizorskih društava.

Kada je riječ o nezakonitostima misli se na¹⁰⁸:

- nepostojanje radne dokumentacije koja potkrepljuje revizorovo mišljenje u skladu s odredbama čl. 15. Zakona, te se revizija ne obavlja u skladu s odredbama čl. 5. Zakona,
- ispunjavanje uvjeta za obavljanje dodatnih djelatnosti uz usluge revizije nije u skladu s odredbama čl. 11. Zakona,
- radna dokumentacija nije sastavljena na hrvatskom jeziku prema odredbama čl. 15. Zakona,
- potpis na revizorskom izvješću nije u skladu s odredbama čl. 17 stavka 6. Zakona,
- revizorskom izvješću nisu priloženi godišnji financijski izvještaji koji su bili predmetom revizije temeljem odredbi čl. 17. stavka 8. Zakona,
- rok objave i sadržaj Izvješća o transparentnosti nije u skladu s odredbama 17.a Zakona,
- obavljanje police osiguranja i visine minimalne svote pokrića po mogućem štetnom događaju nisu u skladu s odredbama čl. 18 i čl. 19. Zakona,
- obavljanje revizije klijenata čiji ukupni prihod prelazi 40 milijuna kuna nije u skladu s odredbama čl. 26. Zakona,
- izvještavanje Komore nije u skladu s odredbama čl. 41. i čl. 56. stavka 2. Zakona, članka 20. Pravilnika te čl. 26. Zakona,
- ne postupanje po izdanom Rješenju Komore za otklanjanje nezakonitosti i nepravilnosti utvrđenih u prethodnim nadzornim godinama, što nije u skladu s odredbom čl. 52. Zakona,
- revizija se ne obavlja u skladu s odredbama čl. 3. stavka 2. Zakona,

¹⁰⁷Ibidem.

¹⁰⁸ Hrvatska revizorska komora, Izvješće o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava/samostalnih revizora i ovlaštenih revizora za nadzornu godinu 2016./2017., [Internet], raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Nadzor/Izvjesce%20o%20nadzoru%202016_2017_171017.pdf. Pogledano 19.06.2020.

- neispunjenje uvjeta za članove uprave revizorskog društva u skladu s odredbama čl. 4. stavka 1. i čl. 7. Zakona, te
- revizorsko izvješće ne sadrži jasno izraženo mišljenje u pisanom obliku u skladu s odredbama čl. 17. stavak 4. Zakona,
- iznos temeljnog kapitala revizorskog društva nije u skladu s čl.10 Zakona i Zakona o trgovačkim društvima,
- ugovori o reviziji nisu u skladu s čl.12 Zakona.

S druge strane, nepravilnosti su¹⁰⁹:

- prihvaćanje i ugovaranje revizijskih angažmana,
- planiranje (uključujući razumijevanje subjekata) i procjena rizika (uključujući prijevare),
- revizijski postupci kao odgovor na procjenu rizika (plan revizije, oblikovanje i provedba testova kontrole, dokazni postupci),
- revizijski postupci i radni papiri,
- završni revizijski postupci,
- financijski izvještaji i revizorovo izvješće,
- neuspostavljene politike i postupci za sve dijelove sustava kontrole kvalitete,
- nepostojanje dokaza djelovanja MSKK1,
- ne postupanje po uspostavljenim politikama i postupcima (odgovornost vodstva za kvalitetu unutar društva, relevantne etičke zahtjeve, prihvaćanje i zadržavanje odnosa s klijentom, ljudske resurse, obavljanje angažmana, monitoring).

Na temelju prikupljenih podataka iz javno dostupnih izvještaja o provođenju nadzora nad radom revizorskih društava, od strane Hrvatske revizorske komore, provedena je analiza rezultata izvještaja s ciljem analize provedenih nadzora.

¹⁰⁹ Hrvatska revizorska komora: Izvješće o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava/samostalnih revizora i ovlaštenih revizora za nadzornu godinu 2016./2017., [Internet], raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Nadzor/Izvjesce%20o%20nadzoru%202016_2017_171017.pdf. Pogledano 19.06.2020.

Tablica broj 4: Deskriptivna statistika provedenih izravnih nadzora

	Ukupno provedeni izravni nadzori	Ukupno utvrđene nezakonitosti	Ukupno utvrđene nepravilnosti glede MSKK1	Ukupno utvrđene nepravilnosti glede MRevS
N	429	347	717	1360
Prosjek	71,50	0,80	1,65	3,73
Standardna devijacija	9,52	0,26	0,50	0,75
Minimum	60	0,58	1,23	3,04
Maksimum	84	1,31	2,54	4,56

a-multimedijalna distribucija.

Izvor: izrada autorice.

Prosječan broj provedenih nadzora od 2011./2012. do 2018. godine iznosi 71,50 nadzora godišnje s prosječnim odstupanjem od aritmetičke sredine 9,52. Broj provedenih nadzora se kretao u rasponu od 60 do 84 nadzora godišnje.

Prosječan broj utvrđenih nezakonitosti u promatranom periodu iznosi 0,80 po obavljenom revizijskom nadzoru s prosječnim odstupanjem od aritmetičke sredine 0,26, te se u promatranom razdoblju broj utvrđenih nezakonitosti kretao od 0,58 do 1,31 nezakonitosti po provedenom nadzoru.

Neke od najčešćih nezakonitosti koje su utvrđene nadzorom:

- obavljanje revizije nije u skladu s odredbama čl. 5 i čl. 15. Zakona o reviziji,
- radna dokumentacija nije sastavljena na hrvatskom jeziku, što nije u skladu s odredbama čl. 15.st. 4. Zakona o reviziji,
- revizorskom izvješću nisu priloženi godišnji financijski izvještaji koji su bili predmetom revizije, što nije u skladu s odredbama čl. 17.st. 6. Zakona o reviziji,
- izvješće o transparentnosti nije u skladu s odredbama čl. 15. Zakona o reviziji,
- potpis ovlaštenog revizora nije u skladu s člankom 17. st. 6. Zakona o reviziji,
- nepostupanje po izrečenim mjerama za otklanjanje nepravilnosti i nezakonitosti, što nije u skladu s odredbom čl. 52. Zakona o reviziji.

Prosječan broj nepravilnosti prema MSKK1 iznosi 1,65 po obavljenom revizijskom nadzoru s prosječnim odstupanjem od aritmetičke sredine 0,50 i u promatranom razdoblju se kretao od 1,23 do 2,54 nepravilnosti po nadzoru.

Neke od najčešćih nepravilnosti glede MSKK1:

- Nema uspostavljene politike i postupke za sve dijelove sustava kontrole kvalitete,
- Nema relevantnih dokaza djelovanja MSKK1,
- Ima postavljene politike i postupke ali ne postupa po istom za: monitoring, odgovornost vodstva za kvalitetu unutar tvrtke, relevantne etičke zahtjeve, ljudske resurse, obavljanje angažmana, i sl.

Prosječan broj nepravilnosti prema MRevS-u iznosi 3,73 po nadzoru sa prosječnim odstupanjem od aritmetičke sredine 0,75, te se u promatranom razdoblju kretao od 3,04 do 4,56 nepravilnosti po provedenom nadzoru.

Bitno je naglasiti kako su podatci o utvrđenim nepravilnostima glede MRevS dostupne tek u izvještaju za 2012./2013. godinu i nadalje jer u prve dvije godine provođenja nadzora Komora nije kontrolirala nepravilnosti glede MRevS u radu revizorskih društava.

Neke od najčešćih nepravilnosti glede MRevS:

- Prihvaćanje i ugovaranje revizijskih angažmana,
- Planiranje i procjena rizika,
- Revizijski postupci i radni papiri,
- Financijski izvještaji i revizorovo izvješće.

5.3. Rezultati testiranja hipoteza

U ovom radu su postavljene četiri hipoteze koje će nakon provedenog testiranja biti prihvaćene ili odbačene. Za testiranje postavljenih hipoteza se koriste rezultati istraživanja od 2012/2013. godine pa nadalje jer za prve tri godine provođenja nadzora nisu dostupni podatci za subjekte od javnog interesa, što je jako važno za posljednju hipotezu. Također, prva – 2010. godina se, kao što je već rečeno, isključuje iz istraživanja jer je njome provedeno „probno“ istraživanje, a 2011./2012. godina jer ne sadrži potrebne podatke o MRevS.

H1: Provođenje nadzora nad radom revizorskih društava utječe na smanjenje utvrđenih nezakonitosti u njihovu radu.

Prvom hipotezom se pretpostavlja da se broj utvrđenih nezakonitosti iz godine u godinu smanjuje kao posljedica provođenja aktivnog nadzora nad radom revizorskih društava.

Za testiranje statističke značajnosti modela kao cjeline se koristi ANOVA test, a odluke se donose pri signifikantnosti od 10%.

Tablica 5: ANOVA^a

Model	Zbroj kvadrata	df	Srednji kvadrat	F	Sig.
1 Regresija	2,500	1	2,500	0,003	0,963 ^b
Rezidual	2971,500	3	990,500		
Ukupno	2974,000	4			

a-zavisna varijabla (utvrđene nezakonitosti), b-const.

Izvor: izrada autorice.

Obzirom da empirijska F vrijednost iznosi 0,003 pri signifikantnosti od 96,3% možemo zaključiti da model kao cjelina nije statistički značajan. Smanjenje nezakonitosti u radu revizorskih društava se ne smatra trendom pa se hipoteza *ne može* prihvatiti.

H2: Provođenje nadzora nad radom revizorskih društava utječe na smanjenje utvrđenih odstupanja glede poštivanja Međunarodnih standarda kontrole kvalitete.

Pretpostavlja se da je provođenje aktivnog nadzora nad radom revizorskih društava utjecalo na smanjenje nepravilnosti glede MSKK1.

Tablica 6: ANOVA test utvrđenih nepravilnosti glede MSKK1

Model	Zbroj kvadrata	df	Srednji kvadrat	F	Sig.
1 Regresija	84,100	1	2,500	0,027	0,880
Rezidual	9277,900	3	3092,633		
Ukupno	9362,000	4			

Izvor: izrada autorice.

Na temelju empirijske F vrijednosti 0,027 pri signifikantnosti od 88% može se donijeti zaključak da model kao cjelina nije statistički značajan, odnosno, navedeno kretanje se ne smatra trendom pa se hipoteza se *ne može* prihvatiti.

H3: Provođenje nadzora nad radom revizorskih društava utječe na smanjenje utvrđenih odstupanja glede poštivanja Međunarodnih revizijskih standarda.

Pretpostavlja se da je provođenje aktivnog nadzora nad radom revizorskih društava utjecalo na smanjenje nepravilnosti glede MRevS.

Tablica 7: ANOVA test utvrđenih nepravilnosti glede MRevS

Model	Zbroj kvadrata	df	Srednji kvadrat	F	Sig.
1 Regresija	3841,600	1	2,500	5,710	0,097
Rezidual	2018,400	3	672,800		
Ukupno	5860,000	4			

Izvor: izrada autorice.

Na temelju empirijske F vrijednosti 5,710 pri signifikantnosti od 9,7% može se donijeti zaključak da je model kao cjelina statistički značajan. Odnosno, smanjenje utvrđenih odstupanja glede MRevS se smatra trendom.

Drugim riječima, hipoteza se *može* prihvatiti.

H4: Postoji značajna razlika u kvaliteti rada između revizorskih društava koja revidiraju financijske izvještaje subjekata od javnog interesa i onih koja to nisu.

Očekuje se da će manji broj nezakonitosti/nepravilnosti biti utvrđen kod revizorskih društava koja revidiraju financijske izvještaje subjekata od javnog interesa.

Potrebno je još jednom naglasiti kako su podatci o utvrđenim nezakonitostima i nepravilnostima kod revizorskih društava koja revidiraju financijske izvještaje subjekata od javnog interesa u izvještajima Hrvatske revizorske komore dostupni tek od 2013/2014. godine.

Tablica 8: Pregled utvrđenih nezakonitosti i nepravilnosti ovisno o revidiranju SJI

Utvrđene nezakonitosti/nepravilnosti	Ukupno	Društva koja ne revidiraju SJI	Društva koja revidiraju SJI
Nezakonitosti	362	151	111
Nepravilnosti - MSKK1	543	322	221
Nepravilnosti - MRevS	1077	591	486

Izvor: izrada autorice.

Iz tablice je vidljivo da su društva koja revidiraju financijske izvještaje subjekata od javnog interesa ostvarila 11,05% **manje** nezakonitosti u svom poslovanju od društava koja ne revidiraju subjekte od javnog interesa, 18,60% **manje** nepravilnosti glede MSKK1 i 9,75% **manje** nepravilnosti u području MRevS-a.

Da bi zaključili jesu li ovi podatci značajni ili ne, provesti ćemo testiranje hipoteze Z testom.

Tablica 9: Z test utvrđenih nezakonitosti

p* vrijednost	0,018
---------------	-------

Izvor: izrada autorice.

p=1.80% što znači da možemo zaključiti da postoji statistički značajna razlika između broja utvrđenih nezakonitosti između subjekata koja revidiraju subjekte od javnog interesa i onih koja nisu.

Tablica 10: Z test utvrđenih nepravilnosti glede MSKK1

p* vrijednost	<0,001
---------------	--------

Izvor: izrada autorice.

p vrijednost je manja od 0,1% što znači da možemo zaključiti da postoji statistički značajna razlika između broja utvrđenih nepravilnosti glede MSKK1 između subjekata koja revidiraju subjekte od javnog interesa i onih koja nisu.

Tablica 11: Z test utvrđenih nepravilnosti glede MRevS

p* vrijednost	0,031
---------------	-------

Izvor: izrada autorice.

p=3.1% što znači da možemo zaključiti da postoji statistički značajna razlika između broja utvrđenih nepravilnosti glede MRevS između subjekata koja revidiraju subjekte od javnog interesa i onih koja nisu.

Obzirom da smo potvrdili postojanje statistički značajne razlike u broju utvrđenih nezakonitosti i nepravilnosti glede MSKK1 i MRevS kod društava koja revidiraju financijske izvještaje subjekata od javnog interesa i onih koja nisu, hipoteza se *može* prihvatiti.

6. ZAKLJUČAK

Sve brži razvoj tržišta zahtjeva od poduzetnika donošenje pravovremenih i ispravnih odluka. Da bi to mogao potrebno je raspolagati vjerodostojnim informacijama i da financijski izvještaji poduzeća sadržavaju pouzdane informacije. Pouzdanost financijskih izvještaja podrazumijeva podudaranost stvarnog stanja sa stanjem u financijskim izvještajima, a ta podudaranost se osigurava revizijom financijskih izvještaja.

Zadatak revizora je izraziti mišljenje o tome predstavljaju li financijski izvještaji u svim bitnim odrednicama istinit i fer prikaz financijskog položaja i uspješnosti poslovanja poduzeća. Pri tome je jako važno da revizor poštuje revizijska načela objektivnosti, poštenja, integriteta, čuvanja informacija i da posjeduje potrebna stručna znanja i vještine. Reviziju ne treba promatrati isključivo kao zakonsku obvezu, dapače, poduzeća bi je trebala koristiti kako bi se koristeći rezultate provedene revizije ispravile pogrešne poslovne odluke ili iskoristile prilike za uspjeh i napredak.

Jednako kao što je važna revizija, važan je i nadzor nad radom revizorskih društava. Jednako kao što revizija potvrđuje kvalitetu financijskih izvještaja, tako i nadzor nad radom revizorskih društava potvrđuje kvalitetu njihova rada, usklađenost sa zakonima, propisima i standardima.

Ovo istraživanje se temeljilo na već objavljenim izvještajima nadzora i kontrole kvalitete koje je provela Hrvatska revizorska komora. Istraživanjem je utvrđeno kako je manje nezakonitosti i nepravilnosti utvrđeno kod revizorskih društava koja revidiraju financijske izvještaje subjekata od javnog interesa, ali i kako je provođenje aktivnog nadzora nad njihovim radom za posljedicu imalo smanjenje nepravilnosti glede MRevS.

Kao što je prethodno navedeno cilj ovog rada je, na temelju donesenih zaključaka, dati preporuke Ministarstvu financija za provođenje nadzora i kontrole kvalitete revizorskih društava. Obzirom da Ministarstvo financija do trenutka pisanja ovog rada nije provelo nijedan nadzor prva preporuka se odnosi upravo na provođenje aktivnog i kontinuiranog nadzora. Istraživanjem je utvrđeno da se aktivnim nadzorom smanjuje broj nezakonitosti i nepravilnosti u radu revizorskih društava. Također, kontrola kvalitete i kvalitetan nadzor su najvažniji na području primjene MSKK1 i MRevS. Upravo na ta dva područja je utvrđen najveći broj nepravilnosti i upravo na tim područjima je potrebno ojačati nadzor i kontrolu kvalitete. Međutim, provođenje nadzora i kontrole kvalitete je moguće jedino ukoliko se revizorskim društvima/ovlaštenim revizorima prethodno osigura kvalitetno stručno usavršavanje, preporuke i smjernice za rad i podizanje kvalitete rada i znanja.

7. LITERATURA

Knjige i publikacije:

1. Soltani B., (2009), Revizija: međunarodni pristup. Mate, Zagreb.
2. Zelenika, R. (2000): Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog djela, Rijeka, Ekonomski fakultet Rijeka.
3. Tušek, B., Žager, L. (2012): Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.
4. Filipović I. (2009): Revizija, Ekonomski fakultet Split.
5. Sever Mališ S., Tušek B., Žager L., (2012): Revizija: načela, standardi, postupci. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.
6. Kovačević R. (1993): Revizija u tržišnom gospodarstvu, Informator, Zagreb.
7. Sever Mališ S., Brozović M. (2015): Ocjena razvijenosti sustava javnog nadzora revizije zemalja europskog ekonomskog područja, Hrčak, [Internet], dostupno na: https://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=219596.
8. Metode znanstvenih istraživanja, [Internet], dostupno na: http://www.unizd.hr/portals/4/nastavni_mat/1_godina/metodologija/metode_znanstvenih_istrazivanja.pdf.
9. Tintor Ž. (2019): Važnost revizije kao pokazatelja kvalitete financijskih izvještaja, Hrčak, [Internet], dostupno na: https://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=335184.
10. Žager L.: Temeljna revizorska načela i revizorski standardi, [Internet], dostupno na: <http://www.efzg.unizg.hr/userdocsimages/RAC/mbrozovic/03%20Temeljna%20revizijska%20nacela%20i%20standardi.pdf>
11. Grbavac J., Čular M., Perica I. (2018): Implementacija opcija o posebnim zahtjevima revizije subjekata od javnog interesa iz uredbe (EU) br. 537/2014: Primjena u zemljama članicama, [Internet], raspoloživo na: <https://hrcak.srce.hr/216708>.
12. Bilić I., Cinotti K. (2018): Razlike novog i starog Zakona o reviziji, [Internet], raspoloživo na: <http://www.mazarscinotti.hr/razlike-novog-i-starog-zakona-o-reviziji.aspx>.

Zakoni:

1. Narodne novine (2017): Zakon o reviziji, Narodne novine br. 127/17., izdanje od dana 01.01.2018. godine.
2. Narodne novine, (2012.): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d. Zagreb, br. 144/12.
3. Narodne novine, (2018.): Zakon o računovodstvu, Narodne novine d.d. Zagreb, br. 116/18.

Web izvori:

1. Ministarstvo financija (2019.), Nadzor, dostupno na <https://mfin.gov.hr/istaknute teme/revizija/nadzor/441>.
2. Narodne novine, (2012.): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d. Zagreb, br. 144/12, raspoloživo na: http://porezi.net/zakoni/e_Racunovodstvo/Zakon_o_reviziji_2015.htm.
3. Metode znanstvenih istraživanja, [Internet], raspoloživo na: http://www.unizd.hr/portals/4/nastavni_mat/1_godina/metodologija/metode_znanstvenih_istrazivanja.pdf.
4. TintorŽ. (2019): Važnost revizije kao pokazatelja kvalitete financijskih izvještaja, Hrčak, [Internet], dostupno na: https://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=335184.
5. Žager L.: Temeljna revizorska načela i revizorski standardi, [Internet], dostupno na: <http://www.efzg.unizg.hr/userdocsimages/RAC/mbrozovic/03%20Temeljna%20revizijska%20nacela%20i%20standardi.pdf>
6. Hrvatska revizorska komora, [Internet], dostupno na: <http://www.revizorska-komora.hr/index.php/kodeks-standardi-smjernice/medjunarodni-revizijski-standardi.html>
7. Kodeks profesionalne etike državnih revizora, Državi ured za reviziju, [Internet], dostupno na: <http://www.revizija.hr/hr/o-nama/zakoni-i-akti/kodeks-profesionalne-etike-drzavnih-revizora>
8. Službeni list Europske Unije (2014), [Internet], dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=celex%3A32014R0537>.
9. Committee of European Auditing Oversight Bodies, [Internet], raspoloživo na: https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/banking-and-finance/financial-reforms-and-their-progress/regulatory-process-financial-services/expert-groups-comitology-and-other-committees/committee-european-auditing-oversight-bodies_hr.

10. Accountancy Europe (2016), [Internet], raspoloživo na: <https://www.accountancyeurope.eu/faq/will-tasks-ceaob/>. Pogledano 03.06.2020.
11. EUR-Lex (2014): Direktiva Komisije EU 2014/56; Internet, dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=celex%3A32014L0056>.
12. EUR-Lex (2014): Uredba Komisije EU br. 246/2014, [Internet], raspoloživo na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014R0246>.
13. Grbavac L., Čular M., Perica I. (2018), Implementacija opcija o posebnim zahtjevima revizije subjekata od javnog interesa iz uredbe (eu) br. 537/2014: primjena u zemljama članicama, [Internet], raspoloživo na: <https://hrcak.srce.hr/216708>.
14. Narodne novine, (2018.): Zakon o računovodstvu, Narodne novine d.d. Zagreb, br. 116/18, [Internet], raspoloživo na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/full/2015_07_78_1493.html.
15. Hrvatska revizorska komora: Smjernica 2: Primjena Međunarodnog standarda kontrole kvalitete 1 (MSKK1), [Internet], raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Smjernice/2_Smjernica2MSKK1.pdf.
16. Ministarstvo financija (2019.), Nadzor, [Internet], dostupno na <https://mfin.gov.hr/istaknute-teme/revizija/nadzor/441>.
17. Ministarstvo financija, Obveze subjekta nadzora, [Internet], dostupno na: <https://mfin.gov.hr/istaknute-teme/revizija/nadzor/obveze-subjekata-nadzora/3057>.
18. Bilić, I., Cinotti, K., Razlike novog i starog Zakona o reviziji, (2018.), [Internet], raspoloživo na: <http://www.mazarscinotti.hr/razlike-novog-i-starog-zakona-o-reviziji.aspx>.
19. Ministarstvo financija, Rješenja o izrečenim nadzornim mjerama, [Internet], dostupno na: <https://mfin.gov.hr/istaknute-teme/revizija/nadzor/rjesenja-o-izrecenim-nadzornim-mjerama/3059>.
20. Ministarstvo financija (2020), Revizija, [Internet], dostupno na: <https://mfin.gov.hr/print.aspx?id=112&url=print>.
21. Ministarstvo financija (2020), Revizija, [Internet], dostupno na: <https://mfin.gov.hr/print.aspx?id=112&url=print..>
22. Hrvatska revizorska komora(2010), Rezultati provjere kvalitete rada, dostupno na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Nadzor/4_Izvjescje_Rezultati_provjere_kvalitete_rada_2010.pdf.
23. Hrvatska revizorska komora: Izvješće o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava/samostalnih revizora i ovlaštenih revizora za nadzornu godinu 2016./2017.,

- [Internet], raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Nadzor/Izvjesce%20o%20nadzoru%202016_2017_171017.pdf
24. Hrvatska revizorska komora (2017): Izvješće o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava/samostalnih revizora i ovlaštenih revizora za nadzornu godinu 2016./2017., [Internet], dostupno na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Nadzor/Izvjesce%20o%20nadzoru%202016_2017_171017.pdf.
25. Hrvatska revizorska komora (2017): Izvješće o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava/samostalnih revizora i ovlaštenih revizora za nadzornu godinu 2015./2016., [Internet], dostupno na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Nadzor/Izvjesce%20o%20nadzoru%202015_2016_12117.pdf.
26. Hrvatska revizorska komora (2016): Izvješće o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava/samostalnih revizora i ovlaštenih revizora za nadzornu godinu 2014./2015., [Internet], dostupno na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Nadzor/Izvjesce%20o%20nadzoru%202014_2015_final.pdf.
27. Hrvatska revizorska komora (2015): Izvješće o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava/samostalnih revizora i ovlaštenih revizora za nadzornu godinu 2013./2014., [Internet], dostupno na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Nadzor/Izvjesce%20o%20nadzoru%202013_2014_final.pdf.
28. Hrvatska revizorska komora (2014): Izvješće o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava/samostalnih revizora i ovlaštenih revizora za nadzornu godinu 2012./2013., [Internet], dostupno na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Nadzor/Izvjesce%20o%20nadzoru%202012-2013_final.pdf.
29. Hrvatska revizorska komora (2013): Izvješće o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava/samostalnih revizora i ovlaštenih revizora za nadzornu godinu 2011./2012., [Internet], dostupno na: <http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Nadzor/Izvjesce%20o%20nadzoru%202011-2012.pdf>.
30. Hrvatska revizorska komora (2011): Izvješće o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava/samostalnih revizora i ovlaštenih revizora za nadzornu godinu 2010., [Internet], dostupno na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Nadzor/4_Izvjesce_Rezultati_provjere_kvalitete_rada_2010.pdf.

8. POPIS TABLICA

Tablica broj 1: Međunarodni revizijski standardi koji se primjenjuju u Hrvatskoj.

Tablica broj 2: Razine kontrole kvalitete.

Tablica broj 3: Obveze subjekata nadzora.

Tablica broj 4: Deskriptivna statistika provedenih izravnih nadzora

Tablica 5: ANOVA^a

Tablica 6: ANOVA test utvrđenih nepravilnosti glede MSKK1

Tablica 7: ANOVA test utvrđenih nepravilnosti glede MRevS

Tablica 8: Pregled utvrđenih nezakonitosti i nepravilnosti ovisno o revidiranju SJI

Tablica 9: Z test utvrđenih nezakonitosti

Tablica 10: Z test utvrđenih nepravilnosti glede MSKK1

Tablica 11: Z test utvrđenih nepravilnosti glede MRevS

9. SAŽETAK

Kontrola kvalitete rada revizorskih društava se provodi s ciljem jačanja povjerenja korisnika financijskih izvještaja u informacije u izvještajima. Također, kontrola se prve godine provodila inicijalno, odnosno, s ciljem utvrđivanja stvarnog stanja u revizorskim društvima i poslužila je kao vodilja za narednu kontrolu kvalitete. Prvi nadzor je proveden 2010. godine, a mjerodavne rezultate nadzora imamo tek od 2012/2013. godine zbog nedostatnih i nejasnih smjernica korištenja MRevS, nedostatne praktične edukacije itd. Od izvješća iz 2012/2013. možemo reći kako Komora nadzor provodi kvalitetno, detaljno, odvajajući utvrđene nezakonitosti i nepravilnosti od revizorskih društava koja revidiraju SJI i ona koja nisu. Također je potvrđen trend pada utvrđenih nepravilnosti glede MRevS i više je nezakonitosti i nepravilnosti utvrđeno kod subjekata ne koja revidiraju financijske izvještaje društava od javnog interesa.

Ključne riječi: revizija, nadzor, kontrola kvalitete.

10. SUMMARY

Quality control of the work of audit firms is carried out with the aim of strengthening the confidence of user so financial statements in the information in the reports. Also, the control of the first inspection was carried out initially, ie, with the aim of determining the actual situation in the audit companies and served as a guide for the next quality control. The first inspection was carried out in 2010, and we have relevant monitoring results only from 2012/2013. due to insufficient and unclear guidelines for the use ofMRevS, insufficient practical training, etc. From the report from 2012/2013. We can say that the Chamber conducts supervision in a quality, detailed manner, separating the identified illegalities and irregularities from the audit companies that audit the SJI and those that do not. The downward trend of identified irregularities regarding MrevS was also confirmed and more illegalities and irregularities were found in entities that do not audit the financial statements of public interest entities.