USKLAĐENOST IZVJEŠĆA O TRANSPARENTNOSTI SA ZAKONSKIM ODREDBAMA U REPUBLICI HRVATSKOJ

Gojak, Iva

Master's thesis / Specijalistički diplomski stručni

2019

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

Permanent link / Trajna poveznica: https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:124:972735

Rights / Prava: In copyright / Zaštićeno autorskim pravom.

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

Repository / Repozitorij:

REFST - Repository of Economics faculty in Split

zir.nsk.hr

UNIVERSITY OF SPLIT

dabar

DIGITALNI AKADEMSKI ARHIVI I REPOZITORIJI

SVEUČILIŠTE U SPLITU

EKONOMSKI FAKULTET

ZAVRŠNI RAD

USKLAĐENOST IZVJEŠĆA O TRANSPARENTNOSTI SA ZAKONSKIM ODREDBAMA U REPUBLICI HRVATSKOJ

Mentor:

Izv.prof.dr.sc. Tina Vuko

Student:

Iva Gojak

Split, kolovoz, 2019.

SADRŽAJ:

1.UVOD 1

2. ULOGA I VAŽNOST REVIZIJE FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA 3

2.1. Pojmovno određenje revizije 3

2.2. Načela i standardi revizije 5

2.3. Profesionalna etika revizora 9

2.4. Revizorsko izvješće 11

2.4.1. Temeljni dijelovi revizorskog izvješća i pozitivno mišljenje 12

2.5.2. Modificirano izvješće 16

3. REGULATIVNI OKVIR REVIZIJSKE PROFESIJE 19

3.1. Regulativni okvir revizijske profesije u Europskoj Uniji 19

3.2. Regulativni okvir revizijske profesije u Republici Hrvatskoj 20

3.3. Specifičnosti revizije subjekta od javnog interesa 23

3.3.1. Izvješće o transparentnosti 24

3.3.2. Revizorski odbor 26

3.3.3. Ostale specifičnosti revizije subjekata od javnog interesa 28

3.4. Nadzor nad ovlaštenim revizorima i revizorskim društvima 30

3.4.1.Ministarstvo financija 30

3.4.2. Hrvatska revizorska komora 31

4. ANALIZA TRANSPARENTNOSTI REVIZIJSKIH DRUŠTAVA 33

4.1. Pregled prethodnih istraživanja 33

4.2. Definiranje uzorka i metodologije istraživanja 34

4.3. Analiza dobivenih rezultata i usporedba s prethodnim istraživanjima 35

5. ZAKLJUČAK 45

SAŽETAK 47

SUMMARY 47

LITERATURA 48

POPIS TABLICA: 50

POPIS SLIKA: 50

POPIS GRAFIKONA: 51

1.UVOD

Transparentnost financijskog izvještavanja je jedna od osnovnih pretpostavki uspješnog odnosa između korisnika financijskih izvještaja i gospodarskih subjekata.

Veliki gospodarski skandali koji su pogodili tržište početkom 21. stoljeća smanjili su povjerenje javnosti u objavljene financijske informacije. U središtu skandala se nalazila revizijska profesija. Kako bi povratili povjerenje javnosti donesene su mnogobrojne odluke koje su dovele do niza promjena u načinu reguliranja i obavljanja revizijske profesije. Između ostalog na temelju izmjena i dopuna Zakona o reviziji od 2008. godine[1], revizijska društva koja revidiraju društva, tj. subjekte od javnog interesa su obvezna objavljivati, u roku od tri mjeseca od isteka poslovne godine, sastaviti i objaviti izvještaj o transparentnosti. Ta obveza ostala je i primjenom novog Zakona o reviziji[2], revizorsko društvo je dužno objaviti izvješća o transparentnosti na internet stranicama društva. Glavni cilj izvještaja o transparentnosti je smanjenje asimetrije informacija između revizora i korisnika revidiranih financijskih informacija.

U kontekstu navedene problematike postavlja se pitanje **u kojoj su mjeri izvješća o transparentnosti u skladu sa zakonskim okvirima objave izvješća o transparentnosti?** Također, nije bitno samo zadovoljiti formu izvješća već i objaviti informacije koje će biti kvalitetne i korisne korisnicima, pa se postavlja pitanje **koliko su zapravo transparentna objavljena izvješća o transparentnosti?**

Predmet istraživanja ovog rada je analiza objave i usklađenosti izvješća o transparentnosti sa zakonskim odredbama u Republici Hrvatskoj .

Istražena je stvarna razina transparentnosti revizorskih društava koja provode reviziju društava čiji vrijednosni papiri kotiraju na Zagrebačkoj burzi. Analizirano je 11 elemenata izvješća o transparentnosti kako bi se utvrdio stvarni stupanj transparentnosti objavljenih izvješća. Istraživanje je provedeno na uzorku objavljenih izvješća o transparentnosti za 2018. godinu.

Temeljem definiranog problema i predmeta istraživanja, definirani su i osnovni ciljevi rada.

[1] Narodne novine (2005): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 146/05 i 139/08, čl. 17a.
[2] Narodne novine (2017): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 127/17, čl. 59.

Osnovni ciljevi rada su:

- Utvrditi u kojoj se mjeri zakonska obveza objavljivanja izvješća o transparentnosti primjenjuje u Republici Hrvatskoj
- Analizirati i utvrditi jesu li su izvješća o transparentnosti u skladu s relevantnim zakonskim okvirima koji reguliraju sadržaj i način objave izvješća o transparentnosti, odnosno utvrditi ukupan stupanj transparentnosti revizorskih društava na temelju analize pojedinačnih točaka izvješća o transparentnosti te njihove stvarne primjene.

Za provedbu ovog istraživanja korištene su opće znanstvene metode poput metode eksplanacije, induktivne i deduktivne metode, metode deskripcije, metode analize i sinteze te metode deskriptivne statističke analize.

Završni rad podijeljen je na pet dijelova uključujući uvod i zaključak.

U prvom, uvodnom poglavlju, definira se problem i predmet rada, postavljaju se ciljevi koji se žele postići kao i metode za postizanje tih ciljeva. Također, u uvodu se opisuje i struktura rada.

U drugom dijelu, pod nazivom „Uloga i važnost revizije financijskih izvještaja“ obrađuje se pojam revizije i njezine karakteristike. Nadalje, analizira se profesionalni okvir revizijske profesije, a posebice načela, standardi i revizijsko izvješće.

Treća cjelina bavi se regulativnim okvirom revizijske profesije u Republici Hrvatskoj (RH) Identificirani su obveznici zakonske revizije u RH te pružatelji usluge zakonske revizije. Velika pozornost posvećena je izvješću o transparentnosti i njegovim značajkama te onima koji su odgovorni za praćenje i kontroliranje objave izvješća o transparentnosti objavljuju, a to je Ministarstvo financija.

U četvrtom poglavlju provedeno je na empirijsko istraživanje na uzorku izvješća o transparentnosti revizijskih društava koja revidiraju listana društva u RH te je napravljena analiza dobivenih rezultata.

U petoj cjelini doneseni su i istaknuti osnovni zaključci i preporuke na temelju provedenog istraživanja.

2. ULOGA I VAŽNOST REVIZIJE FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

2.1. Pojmovno određenje revizije

Revizija je profesija koja se bavi ispitivanjem financijskih izvještaja, te ostale poslovne dokumentacije poslovnih subjekata. Revizija financijskih izvještaja usmjerena je na ispitivanje realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja, čime se osigurava njihova pouzdanost i znatno pridonosi njihovoj kvaliteti.[3]

„Revizija financijskih izvještaja je provjera i ocjenjivanje godišnjih financijskih izvještaja i godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja i drugih financijskih izvještaja te podataka i metoda korištenih prilikom njihova sastavljanja i na temelju toga, davanje neovisnog stručnog mišljenja o tome 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“[4]

Uloga revizora je mnogoznačna s aspekta pojedinca, poduzeća i društva u cjelini. Revizija osigurava razumno jamstvo o realnosti i objektivnosti informacija njenim korisnicima, i to prije svega: [5]

- vlasnicima uloženog kapitala koji žele sigurnost uloženog kapitala i određeni prinos,
- poslovodstvu (upravi i menadžmentu) kojemu su revidirani podaci osnova za donošenje optimalnih odluka,
- poslovnim partnerima (bankama, dobavljačima, kupcima i ostalima)-radi vjerodostojnije ocjene kvalitete poslovanja tj. boniteta,
- zaposlenima-radi postizanja veće cijene rada i boljih uvjeta
- državi-radi vođenja fiskalne politike,

[3] Sever Mališ, S., Tušek, B., Žager, L. (2012): Revizija: načela, standardi, postupci, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 31.
[4] Narodne novine (2017): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 127/17, čl. 4.
[5] Popović, Ž, Vitezić, N. (2009): Revizija i analiza: instrumenti uspješnog donošenja poslovnih odluka, II. Izdanje, Udžbenici Sveučilišta u Rijeci, Zagreb, str.16.

- društvu u cjelini-radi utjecaja na društveno (socijalno) odgovornije poslovanje.

Bitno je istaknuti ključne riječi koje najbolje objašnjavaju svaku definiciju revizije, a iz kojih se vidi svrha revizijske profesije:[6]

- **Neovisno prikupljanje i procjenjivanje dokaza** – da bi se svrha i cilj revizije zadovoljili nužno je prikupiti dovoljno vjerodostojnih dokaza. Dokaz je bilo koja informacija za koju revizor misli da je dovoljno dobra da pomoću nje može dokazati usklađenost s utvrđenim kriterijima.
- **Stručna, nezavisna osoba** – revizijska metodologija rada zahtijeva od revizora određene kvalifikacije, a naročito stručnost, i to kod odabira vrste, broja dokaza i donošenja zaključka. Važno je pritom da njegov stav i mišljenje bude nezavisno. Nezavisnost ne može biti apsolutna, a treba biti cilj kojemu se teži te mora dostići određen stupanj.
- **Informacije** – uvijek je riječ o informacijama koje se odnose na poslovanje i položaj poduzeća te na tvrdnje koje se mogu provjeriti, što znači da moraju biti kvantitativnog obilježja.
- **Utvrđeni kriteriji** – kriteriji znače da moraju postojati određeni standardi i načela (računovodstveni, revizijski i ostali), pomoću kojih će revizor procijeniti vjerodostojnost informacija.
- **Izvješćivanje** – rezultat revizije je revizorsko izvješće koje korisnicima predstavlja vjerodostojnu informaciju. Iako se izvješća mogu bitno razlikovati, ona ipak trebaju korisnika informirati o stupnju usklađenosti između kvantitativnih informacija i postavljenih kriterija.

Nakon definirane revizije potrebno je spomenuti da u praksi susrećemo više vrsta revizija. Prema objektu ispitivanja reviziju možemo podijeliti na:[7] **reviziju financijskih izvještaja** koja nastoji utvrditi jesu li financijski izvještaji objavljeni u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja, **reviziju podudarnosti** koja nastoji utvrditi razinu usklađenosti s određenim pravilima, politikama, zakonima, ugovorima ili državnim propisima, te **reviziju poslovanja** koja se odnosi na ispitivanje aktivnosti poduzeća s ciljem unaprjeđenja njegova poslovanja. Nadalje, ovisno o tome tko provodi reviziju, u praksi se pojavljuju eksterna, interna

[6] Popović, T., Vitezić, N., (2009): Revizija i analiza, instrumenti uspješnog donošenja poslovnih odluka, Udruženje Sveučilišta u Rijeci, Zagreb, str. 13-14.
[7] Vuko, T. (2017): Uloga, značaj, vrste i karakteristike revizije, nastavni materijali, Ekonomski fakultet Split, Split str. 7.

i državna revizija. **Eksternu reviziju** provode ovlašteni revizori koji nisu zaposlenici poslovnog subjekta obveznika revizije. Usmjerena je na izražavanje mišljenja o tome jesu li financijski izvještaji realni i objektivni. **Internu reviziju** provode interni revizori koji su, u pravilu, zaposlenici poslovnog subjekta u kojem se provodi revizija. **Državnu reviziju** provode državni revizori koji su zaposlenici u Državnom uredu za reviziju, a imaju zadatak ispitati troše li se državna sredstva namjenski i racionalno.

2.2. Načela i standardi revizije

Načela kontrole i revizije su idealni spoj spoznaja do kojih se došlo iskustvom i dostignućem teorije. Načela su temelj struke koja ima teorijsku osnovanost potvrđenom praksom.[8]

Temeljem razmatranja suštine revizije, njene uloge i značaja u suvremenim tržišnim gospodarstvima te temeljem naših postojećih uvjeta može se zaključiti da bi naša temeljna načela revizije trebala biti: [9]

- načelo zakonitosti,
- načelo profesionalne etike,
- načelo neovisnosti,
- načelo stručnosti i kompetentnosti,
- načelo odgovornosti,
- načelo dokumentiranosti,
- 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.[10]

[8] Kovačević, R. (1993):Revizija u tržišnom gospodarstvu, Informator, Zagreb, str.12.
[9] Tušek, B., Žager, L. (2007): op. cit., str. 64-65.
[10] Tušek, B., Žager, L. (2007): Revizija, II. izdanje, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 65

Načelo profesionalne etike sastoji se u tome da se revizor u svom radu mora pridržavati određenih pravila ponašanja kako bi se zaštitila revizijska profesija. Ta pravila ponašanja obuhvaćena su kodeksom profesionalne etike.[11]

Načelo neovisnosti je jedno od najvažnijih načela. Prema ovom načelu svaki revizor mora biti samostalan i neovisan u obavljanju svoga posla.

Načelo stručnosti i kompetentnosti zahtijeva da revizor posjeduje određena stručna znanja nakon kojih je pogodan polagati ispit za ovlaštenog revizora nakon kojeg steče zvanje „ovlašteni revizor“ te certifikat koji služi kao dokaz da je ovlašten i osposobljen za bavljenje revizijom.

Načelo odgovornosti zahtijeva da svaki revizor prilikom počinjenih pogrešaka i propusta prihvati odgovornost za njih. Revizori moraju biti odgovorni za svoj rad.

Načelo dokumentiranosti uz načelo zakonitosti ubraja se u vrlo stara načela revizije. Podloga za reviziju mora biti pouzdana i pregledna, dobro organizirana, sređena i ažurna računovodstvena, statistička i ostala operativna evidencija. Podloga za reviziju nije samo dokumentacija u smislu evidencije nego i pojedini postupci odnosno poslovni procesi koje revizor ispituje direktnim promatranjem.[12]

Načelo korektnog izvješćivanja zahtjeva da revizorovo mišljenje bude korektno i konkretno. Revizor se obvezuje da će izvijestiti o financijski izvještajima realno i objektivno te da će njegovo mišljenje biti potkrijepljeno adekvatnom radnom dokumentacijom.

Na temelju načela kao osnovnih pravila ponašanja koncipiraju se pretpostavke koje se uzimaju kao istinite (postulati) i koje služe kao podloga za izradu revizijskih standarda.[13]

Slika 2: Uvjetovanost načela i standarda revizije



Izvor: Vujević, I.(2004):Revizija, Sveučilište u Split Ekonomski fakultet, Split, str.98.

[11] Vujević, I.(2004):Revizija, Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet, Split, str.98.
[12] Vujević, I.(2004): op.cit., str.99.
[13] Tušek, B., Žager, L. (2007): op.cit. ,str.63.

Revizijski standardi predstavljaju temeljna pravila koja se koriste prilikom revizije financijskih izvještaja. Revizijskim standardima se osigurava stručnost i neovisnost revizora. Nadalje, ovi standardi sadrže praktične upute za provedbu samog postupka revizije te izražavanje mišljenja i izvješćivanje o provedenoj reviziji. Ovi standardi nemaju snagu zakona, ali se redovito primjenjuju i predstavljaju odraz razvoja revizijske profesije.[14]

Za provođenje eksterne revizije značajni su **Međunarodni revizijski standardi** (MRevS) koje izdaje Međunarodno udruženje računovođa (IFAC). Ovo tijelo kao osnovni djelokrug svog djelovanja ima poboljšati kvalitetu i harmonizirati međunarodnu revizijsku praksu, ali isto tako usmjereno je na razvoj i implementaciju standarda u području izvještavanja o internim kontrolama, usklađenosti sa zakonima i propisima kao i izvještavanjima u sustavima korporativnog financijskog izvještavanja.[15]

Prikaz važećih MRevS-eva dan je u Tablici 1.

Tablica 1: Prikaz važećih MRevs-eva

BROJ STANDARDA	NAZIV
200-299	**Načela i odgovornosti**
MRevS 200	Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima
MRevS 210	Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana
MRevS 220	Kontrola kvalitete za reviziju financijskih izvještaja
MRevS 230	Revizijska dokumentacija
MRevS 240	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 internoj kontroli 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 značajnog pogrešnog prikazivanja razumijevanjem subjekta i njegovog okruženja
MRevS 320	Značajnost u planiranju i obavljanju revizije
MRevS 330	Revizorove reakcije na procijenjene rizike

[14] Filipović, I.(2009):Revizija, Ekonomski fakultet, Split, str.22,
[15] Sever Mališ, S., Tušek, B., Žager, L.(2012): op.cit., str.146.

MRevS 402	Revizijska razmatranja u vezi sa subjektom koji koristi uslužnu organizaciju
MRevS 450	Ocjenjivanje pogrešnih prikazivanja utvrđenih tijekom revizije
500-599	**Revizijski dokaz**
MRevS 500	Revizijski dokazi
MRevS 501	Revizijski dokazi - Posebna razmatranja za odabrane stavke
MRevS 505	Eksterne konfirmacije
MRevS 510	Početni revizijski angažmani- Početna stanja
MRevS 520	Analitički postupci
MRevS 530	Revizijsko uzorkovanje
MRevS 540	Revidiranje računovodstvenih procjena, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti, i s tim povezanih objava
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 i 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 odjeljci 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
800-899	**Posebna područja**
MRevS 800	Posebna razmatranja - revizije financijskih izvještaja pripremljenih u skladu s okvirima posebne namjene
MRevS 805	Posebna razmatranja - revizije pojedinačnih financijskih izvještaja i određenih elemenata, računa, ili stavki financijskih izvještaja
MRevS 810	Angažmani zbog izvješćivanja o sažetim financijskim izvještajima

Izvor: prilagođeno prema: Hrvatska revizorska komora: Vodič za korištenje MRevS-a u revizijama malih i srednjih subjekata, III. Izdanje, raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/MRevS/VOLUME%201%20KONACNO%20(2).pdf

2.3. Profesionalna etika revizora

Potreba za etikom postoji uvijek kao što i etička pravila u društvu uvijek postoje. Etika ima posebno mjesto i ulogu u revizijskoj profesiji. Svaka profesija ima utvrđena pravila ponašanja koja pripadnici struke moraju poštivati zbog digniteta struke. Kodeks profesionalne etike revizora objavljuje IFAC. Kodeks je strukturiran u glavna tri dijela:[16]

- *Dio A – Opća primjena Kodeksa* - ustanovljuje temeljna načela profesionalne etike za profesionalne računovođe i pruža konceptualni okvir koji će profesionalni računovođe primijeniti kako bi:

- prepoznali prijetnje poštivanja temeljnih načela;
- ocijenili važnost prepoznatih prijetnji;
- primijenili zaštitu, kada je nužna, kako bi uklonili prijetnje ili ih umanjili do prihvatljive razine

- *Dio B – Profesionalni računovođe u javnoj praksi*- ovaj dio Kodeksa opisuje kako se konceptualni okvir sadržan u Dijelu A primjenjuje u određenim situacijama na profesionalne računovođe u javnoj praksi
- *Dio C – Profesionalni računovođe u gospodarstvu*- ovaj dio Kodeksa opisuje kako se konceptualni okvir sadržan u Dijelu A primjenjuje u određenim situacijama na profesionalne računovođe u javnoj praksi

Tablica 2: Sadržaj IFAC-ovog Kodeksa etike za profesionalne računovođe

Dio A **Opća primjena Kodeksa**	**Dio B** **Profesionalni računovođe u javnoj praksi (revizori)**	**Dio C** **Profesionalni računovođe u gospodarstvu (u poduzećima)**
100 - Uvod i temeljna načela 110 - Integritet 120 – Objektivnost	200 – Uvod 210 – Imenovanje za angažman 220 - Sukobi interesa 230 - Druga mišljenja	300 – Uvod 310 - Sukobi interesa 320-Pripremanje i izvješćivanje o informacijama

[16] Narodne novine (2016): Odluka o objavljivanju Kodeksa etike za profesionalne računovođe, Narodne novine d.d., Zagreb, br. 106/2016

130-Profesionalna kompetentnost i dužna pažnja 140 – Povjerljivost 150-Profesionalno ponašanje	240 - Naknade i ostali oblici nagrada 250-Marketing profesionalnih usluga 260 - Darovi i ugošćivanja 270 - Čuvanje klijentove imovine 280 - Objektivnost - sve usluge 290 - Neovisnost - angažmani revizije i uvida 291 - Neovisnost - ostali angažmani s izražavanjem uvjerenja	330 -Djelovanje s dovoljnom stručnošću 340 - Financijski interesi, nagrade i poticaji za financijsko izvještavanje i donošenje odluka 350 – Poticaji

Izvor: Narodne novine(2019):Odluka o objavljivanju Kodeksa etike za profesionalne računovođe, Narodne novine d.d., Zagreb, br.3/2019.

Kodeksima profesionalne etike definirano je ono što zakonom nije dovoljno strogo definirano ili područje koje nije definirano. Profesionalni računovođa će postupati u skladu sa sljedećim temeljnim načelima:[17]

a) Integritet – biti iskren i pošten u svim profesionalnim i poslovnim odnosima.

b) Objektivnost – ne dopustiti da pristranost, sukob interesa ili neprimjeren utjecaj drugih nadvlada njegove profesionalne ili poslovne prosudbe.

c) Profesionalna kompetentnost i dužna pažnja – održavati profesionalna znanja i vještine na razini potrebnoj za osiguranje da će klijent ili poslodavac primiti kompetentnu profesionalnu uslugu temeljenu na aktualnim dostignućima prakse, zakonodavstva i tehnika te djelovati marljivo i u skladu s primjenjivim stručnim i profesionalnim standardima.

d) Povjerljivost – pridržavati se načela povjerljivosti informacija stečenih temeljem profesionalnih i poslovnih odnosa te stoga ne objavljivati bilo koju takvu informaciju trećim osobama bez posebnog i odgovarajućeg odobrenja, osim ako nema zakonskog ili profesionalnog prava ili obveze da se ona objavi, niti koristiti informacije za osobnu korist profesionalnog računovođe ili trećih stranaka.

[17]IESBA-ov priručnik s Kodeksom etike za profesionalne računovođe (2016), raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Kodeks-etike/2018_IESBA_Prirucnik%20Etika%202016_final.pdf (25.6.2019)

e) Profesionalno ponašanje – postupati u skladu s relevantnim zakonima i regulativama te izbjeći svaku radnju koja diskreditira profesiju.

2.4. Revizorsko izvješće

Kao rezultat procesa revizije financijskih izvještaja u kojemu je prikupljeno dovoljno dokaza nastaje revizorsko izvješće.[18] Revizorsko mišljenje je najviša razina uvjerenja koju može pružiti neovisni revizor korisnicima financijskih izvještaja u svom izvješću. Priprema izrade revizorskog izvješća je završna faza samog procesa revizije. Zato je nužno poznavanje revizijskih standarda od strane revizora kako bi uspio zadovoljiti svoje obveze. To podrazumijeva vrlo dobro poznavanje sadržaja revizorovog izvješća vezano uz različite vrste mišljenja, te uvjeta koji se trebaju zadovoljiti da bi se izvješće moglo izdati.[19]

Izvješće revizora jedan je od malobrojnih dokumenata koje revizor predočava društvu u kojem obavlja reviziju, stoga je vrlo bitno da taj krajnji produkt revizorskog rada bude napravljen u skladu sa zakonskim okvirom i revizorskom strukom. Revizorsko mišljenje o financijskim izvještajima društva koje je sastavni dio revizorskog izvješća najosjetljiviji je dio revizorskog posla. Oblik i sadržaj revizorskog izvješća u pravilu je standardiziran i propisan tako da je u većini slučajeva vrlo sličan za sva društva, bez obzira na veličinu društva, a posebno kada revizor izražava pozitivno mišljenje. Međutim, uvođenjem obveze izvještavanja o ključnim revizijskim pitanjima u revizorskim izvješćima za subjekte od javnog interesa revizorska izvješća su postala raznolikija. Postoji više vrsta mišljenja koje može izdati revizor, u skladu s rezultatima objavljene revizije. Ako je revizor stekao razumno uvjerenje da financijski izvještaji ne sadržavaju značajna pogrešna prikazivanja izdat će pozitivno, tj. nemodificirano revizorsko mišljenje. U protivnom će revizor objaviti modificirano revizorsko mišljenje koje će naglasiti da su financijska izvješća značajno pogrešno prikazana ili da se revizor ne slaže s određenim pozicijama financijskog izvješća[20] U nastavku rada razmotrit će se revizorsko izvješće i vrsta revizorovog mišljenja.

[18] Sever Mališ, S., Tušek, B., Žager, L.(2012): op.cit., str.286.
[19] Soltani, B. (2009): Revizija: međunarodni pristup, Mate d.o.o., Zagreb, str. 337
[20] Miletić, A.(2011):Revizorsko izvješće. prvi dio, Računovodstvo, revizija i financijse, broj 7., str.105.

2.4.1. Temeljni dijelovi revizorskog izvješća i pozitivno mišljenje

Pozitivno revizorovo mišljenje se najčešće pojavljuje u praksi. To mišljenje označava da je trgovačko društvo prezentiralo financijske izvještaje koji daju istinit i fer prikaz stanja u društvu.[21]

Pozitivno mišljenje izdaje se u slučaju kad: [22]

- su revizori obavili svoju reviziju sukladno revizijskim standardima,
- su financijski izvještaji prikazani sukladno općeprihvaćenim računovodstvenim načelima ili standardima financijskog izvještavanja,
- ne postoje okolnosti koje zahtijevaju modifikaciju.

Revizorovo izvješće obuhvaća izvješća u papirnatom obliku i ona izdana na elektroničkim medijima. Revizorovo izvješće sastavlja se u skladu sa MRveS-om 701 (izmijenjeni).

Revizorovo izvješće ima sljedeće dijelove: [23]

- Naslov

  Na temelju naslova, primjerice, „Izvješće neovisnog revizora“ razlikuje se izvješće revizora od izvješća koji su izdali drugi.

- Naslovnik

  Revizorovo izvješće se uobičajeno naslovljuje na one za koje je izvješće pripremljeno.

- Revizorovo mišljenje

  Prvi dio revizorova izvješće uključit će revizorovo mišljenje i imat će naslov „Mišljenje“

  U odjeljak mišljenja u revizorovu izvješću će se također:

  a) navesti subjekt čiji su financijski izvještaji revidirani;
  b) navesti da su financijski izvještaji revidirani;

[21] Sever Mališ, S., Tušek, B., Žager, L.(2012): op.cit., str.288.
[22] Soltani, B. (2009): op. cit., str. 342.
[23] Hrvatska revizorska komora:Međunarodni revizijski standardi, MRevS 700(izmijenjen)- formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima, [Internet], raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/MRevS/2015%20IAASB%20Handb%20MRevS%20700%20(izmijenjen).pdf (24.6.2019.)

c) navesti naziv svakog izvješća sadržanog u financijskim izvještajima;
d) pozvati na bilješke, uključujući i na sažetak značajnih računovodstvenih politika; i
e) specificirati datum ili razdoblje obuhvaćeno svakim financijskim izvještajem sadržanim u financijskim izvještajima.

- Osnova za mišljenje

  Neposredno nakon odjeljka mišljenje slijedi odjeljak pod naslovom „Osnova za mišljenje“ koji:

  a) sadrži navod da je revizija obavljena u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima;
  b) se poziva na dio revizorovog izvješća koji opisuje revizorove odgovornosti prema MRevS-ima;
  c) uključuje navod da je revizor neovisan u odnosu na subjekt u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima povezanim s revizijom i da je ispunio svoje druge etičke odgovornosti u skladu s tim zahtjevima; i
  d) navodi da li revizor vjeruje da su pribavljeni revizijski dokazi dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za revizorovo mišljenje.

- Vremenska neograničenost poslovanja

  „Prema računovodstvu na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja, financijski izvještaji se sastavljaju uz pretpostavku da subjekt posluje s vremenski neograničenim poslovanjem i da će nastaviti svoje poslovanje kroz doglednu budućnost.“[24]

  „Revizorove odgovornosti su dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze i stvoriti zaključak o prikladnosti menadžmentovog korištenja računovodstva na osnovi pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju financijskih izvještaja, kao i stvoriti zaključak, na osnovi dobivenih revizijskih dokaza, o tome

[24] Hrvatska revizorska komora: Međunarodni revizijski standardi, MRevS 570 (izmijenjen)-Vremenska neograničenost poslovanja, [Internet], raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/MRevS/2015%20IAASB%20Handb%20MRevS%20570%20(izmijenjen).pdf (24.6.2019.)

postoji li značajna neizvjesnost za subjektovu sposobnost da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem."[25]

- Ključna revizijska pitanja

  Zakon ili regulativa mogu zahtijevati komuniciranje o ključnim revizijskim pitanjima u reviziji subjekata od javnog interesa kao i kod subjekata za koje revizor procijeni da su od značajnog javnog interesa, na primjer jer imaju brojne i raznolike dionike i s obzirom na vrstu i veličinu poslovanja.

- Ostale informacije

  Kada je primjenjivo revizor će izvijestiti u skladu s MRevS-om 720 (izmijenjenom).

  Ciljevi revizora, koji čita ostale informacije, su:[26]

  a) razmotriti ima li značajne proturječnosti između ostalih informacija i financijskih izvještaja;
  b) razmotriti ima li značajne proturječnosti između ostalih informacija i revizorovih saznanja stečenih u reviziji;
  c) primjereno reagirati kada revizor ustanovi da se čini kako postoje takve značajne proturječnosti ili kada revizor na drugi način postane svjestan da bi ostale informacija mogle biti značajno pogrešno prikazane; i
  d) izvijestiti u skladu s ovim MRevS-om.

- Odgovornost za financijske izvještaje

  U revizorovom se izvješću ne treba izričito pozivati na "menadžment", nego će se koristiti pojam koji je primjeren u kontekstu pravnog okvira u određenom zakonodavstvu. U nekim zakonodavstvima, primjeren poziv može biti na one koji su zaduženi za upravljanje.

- Revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja

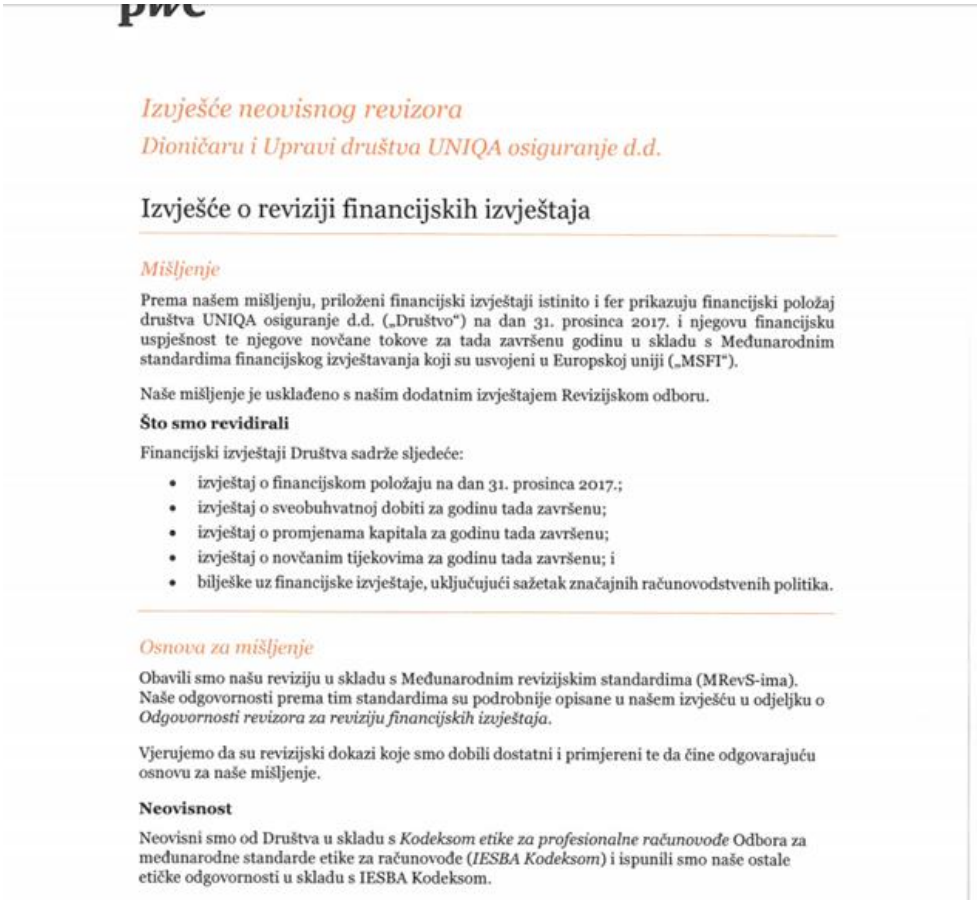
[25]Hrvatska revizorska komora: Međunarodni revizijski standardi, MRevS 570 (izmijenjen)-Vremenska neograničenost poslovanja, [Internet], raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/MRevS/2015%20IAASB%20Handb%20MRevS%20570%20(izmijenjen).pdf(24.6.2019.)
[26] Hrvatska revizorska komora: Međunarodni revizijski standardi, MRevS 720 (izmijenjen)-Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama, [Internet], raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/MRevS/2015%20IAASB%20Handb%20MRevS%20720%20(izmijenjen).pdf (24.6.2019.)

U ovom dijelu revizorova izvješća navesti će se:

a) Ciljevi revizora;
b) Da razumno uvjerenje nije uvijek garancija da će revizija obavljena u skladu s MRevS-evima uvijek otkriti značajno pogrešno prikazivanje kada ono postoji;
c) Pogrešna prikazivanja mogu nastati uslijed prijevare ili pogreške ili oboje;
d) navesti da, kao dio revizije u skladu s MRevS-ima, revizor stvara profesionalne prosudbe i održava profesionalni skepticizam tijekom revizije;
e) Opisati reviziju navođenjem revizorovih odgovornosti:
f) navesti da revizor komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje u vezi s, između ostalih pitanja, planiranim djelokrugom i vremenskim rasporedom revizije te važnim revizijskim nalazima;
g) za revizije financijskih izvještaja listanih subjekata, navesti da revizor daje izjavu onima koji su zaduženi za upravljanje da je revizor postupio u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima u vezi s neovisnošću i da će komunicirati s njima o svim odnosima i drugim pitanjima za koja se može razumno smatrati da utječu na revizorovu neovisnost
h) navesti da, između pitanja o kojima se komuniciralo s onima koji su zaduženi za upravljanje, revizor određuje ona pitanja koja su od najveće važnosti u reviziji financijskih izvještaj tekućeg razdoblja i stoga su ključna revizijska pitanja

- Ime angažiranog partnera
- Potpis revizora
- Revizorova adresa
- Datum revizorova izvješća

Slika 4: Primjer pozitivnog mišljenja



Izvješće neovisnog revizora

Dioničaru i Upravi društva UNIQA osiguranje d.d.

Izvješće o reviziji financijskih izvještaja

Mišljenje

Prema našem mišljenju, priloženi financijski izvještaji istinito i fer prikazuju financijski položaj društva UNIQA osiguranje d.d. („Društvo") na dan 31. prosinca 2017. i njegovu financijsku uspješnost te njegove novčane tokove za tada završenu godinu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja koji su usvojeni u Europskoj uniji („MSFI").

Naše mišljenje je usklađeno s našim dodatnim izvještajem Revizijskom odboru.

Što smo revidirali

Financijski izvještaji Društva sadrže sljedeće:

- izvještaj o financijskom položaju na dan 31. prosinca 2017.;
- izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti za godinu tada završenu;
- izvještaj o promjenama kapitala za godinu tada završenu;
- izvještaj o novčanim tijekovima za godinu tada završenu; i
- bilješke uz financijske izvještaje, uključujući sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Osnova za mišljenje

Obavili smo našu reviziju u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS-ima). Naše odgovornosti prema tim standardima su podrobnije opisane u našem izvješću u odjeljku o *Odgovornosti revizora za reviziju financijskih izvještaja*.

Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo dobili dostatni i primjereni te da čine odgovarajuću osnovu za naše mišljenje.

Neovisnost

Neovisni smo od Društva u skladu s *Kodeksom etike za profesionalne računovođe* Odbora za međunarodne standarde etike za računovođe (*IESBA Kodeksom*) i ispunili smo naše ostale etičke odgovornosti u skladu s IESBA Kodeksom.

Izvor: https://www.zse.hr/ (30.4.2019.)

2.5.2. Modificirano izvješće

MRevS 705 (izmijenjeni) uređuje izdavanje modificiranog revizorskog mišljenja o financijskim izvješćima kada:[27]

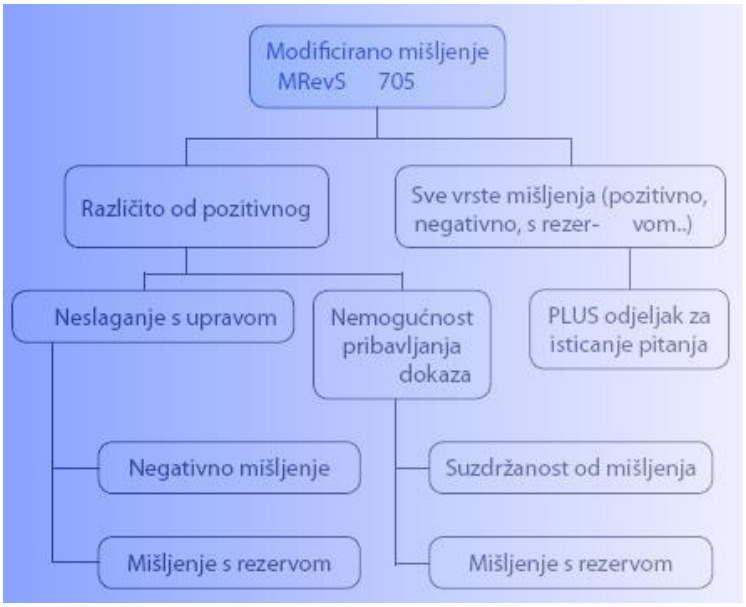
- Revizor zaključi da na temelju pribavljenih revizijskih dokaza financijski izvještaji nisu bez značajnog pogrešnog prikazivanja ili
- Revizor ne može pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze da bi zaključio kako su financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikazivanja.

[27] Hrvatska revizorska komora: Međunarodni revizijski standardi, MRevS 705 - Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora, [Internet], raspoloživo na http://www.revizorska-komora.hr/pdf/MRevS/2015%20IAASB%20Handb%20MRevS%20705%20(izmijenjen).pdf (26.04.2019)

Sukladno navedenom, revizor može izraziti tri vrste modificiranog kvalificiranog revizijskog mišljenja:

- mišljenje s rezervom – revizor izražava mišljenje s rezervom u slučajevima kad ograničenje djelokruga rada ili neslaganje s upravom nije toliko značajno da bi se izrazilo suzdržano mišljenje ili pak negativno mišljenje,
- negativno mišljenje – revizor izražava negativno mišljenje kada postoji značajno neslaganje s upravom na temelju čega revizor smatra da financijski izvještaji nisu realni i objektivni,
- sudržanost od mišljenja – revizor izražava suzdržanost od mišljenja kada postoji ograničenje djelokruga rada u tolikoj mjeri da revizor ne može prikupiti dovoljne dokaze kojima bi potvrdio svoje mišljenje.[28]

Slika 5 : Vrsta modificiranog mišljenja

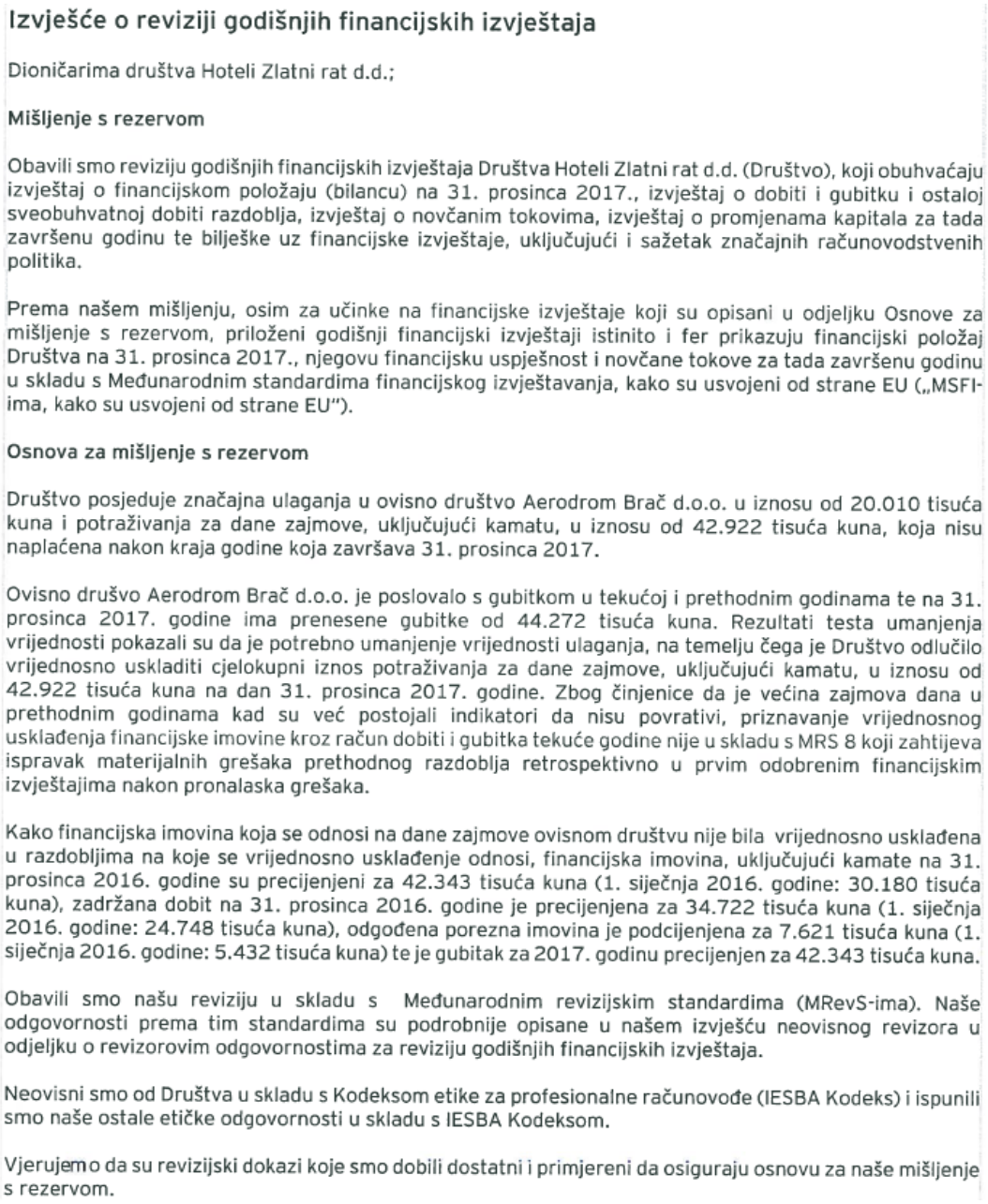


Izvor: Miletić, A.(2011): Revizorsko izvješće – drugi dio, Računovodstvo, revizija i financije, str. 111.

U modificiranom izvješću nije dovoljno iznijeti samo mišljenje, nego u izvješću treba uključiti razloge zbog kojih se revizor na to odlučio i po mogućnosti kvantificirati njihov utjecaj na financijska izvješća.

[28] Filipović, I. (2009): op. cit., str. 149-152.

Slika 6: Primjer modificiranog mišljenja



Izvješće o reviziji godišnjih financijskih izvještaja

Dioničarima društva Hoteli Zlatni rat d.d.;

Mišljenje s rezervom

Obavili smo reviziju godišnjih financijskih izvještaja Društva Hoteli Zlatni rat d.d. (Društvo), koji obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju (bilancu) na 31. prosinca 2017., izvještaj o dobiti i gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti razdoblja, izvještaj o novčanim tokovima, izvještaj o promjenama kapitala za tada završenu godinu te bilješke uz financijske izvještaje, uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Prema našem mišljenju, osim za učinke na financijske izvještaje koji su opisani u odjeljku Osnove za mišljenje s rezervom, priloženi godišnji financijski izvještaji istinito i fer prikazuju financijski položaj Društva na 31. prosinca 2017., njegovu financijsku uspješnost i novčane tokove za tada završenu godinu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, kako su usvojeni od strane EU („MSFI-ima, kako su usvojeni od strane EU").

Osnova za mišljenje s rezervom

Društvo posjeduje značajna ulaganja u ovisno društvo Aerodrom Brač d.o.o. u iznosu od 20.010 tisuća kuna i potraživanja za dane zajmove, uključujući kamatu, u iznosu od 42.922 tisuća kuna, koja nisu naplaćena nakon kraja godine koja završava 31. prosinca 2017.

Ovisno društvo Aerodrom Brač d.o.o. je poslovalo s gubitkom u tekućoj i prethodnim godinama te na 31. prosinca 2017. godine ima prenesene gubitke od 44.272 tisuća kuna. Rezultati testa umanjenja vrijednosti pokazali su da je potrebno umanjenje vrijednosti ulaganja, na temelju čega je Društvo odlučilo vrijednosno uskladiti cjelokupni iznos potraživanja za dane zajmove, uključujući kamatu, u iznosu od 42.922 tisuća kuna na dan 31. prosinca 2017. godine. Zbog činjenice da je većina zajmova dana u prethodnim godinama kad su već postojali indikatori da nisu povrativi, priznavanje vrijednosnog usklađenja financijske imovine kroz račun dobiti i gubitka tekuće godine nije u skladu s MRS 8 koji zahtijeva ispravak materijalnih grešaka prethodnog razdoblja retrospektivno u prvim odobrenim financijskim izvještajima nakon pronalaska grešaka.

Kako financijska imovina koja se odnosi na dane zajmove ovisnom društvu nije bila vrijednosno usklađena u razdobljima na koje se vrijednosno usklađenje odnosi, financijska imovina, uključujući kamate na 31. prosinca 2016. godine su precijenjeni za 42.343 tisuća kuna (1. siječnja 2016. godine: 30.180 tisuća kuna), zadržana dobit na 31. prosinca 2016. godine je precijenjena za 34.722 tisuća kuna (1. siječnja 2016. godine: 24.748 tisuća kuna), odgođena porezna imovina je podcijenjena za 7.621 tisuća kuna (1. siječnja 2016. godine: 5.432 tisuća kuna) te je gubitak za 2017. godinu precijenjen za 42.343 tisuća kuna.

Obavili smo našu reviziju u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS-ima). Naše odgovornosti prema tim standardima su podrobnije opisane u našem izvješću neovisnog revizora u odjeljku o revizorovim odgovornostima za reviziju godišnjih financijskih izvještaja.

Neovisni smo od Društva u skladu s Kodeksom etike za profesionalne računovođe (IESBA Kodeks) i ispunili smo naše ostale etičke odgovornosti u skladu s IESBA Kodeksom.

Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo dobili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje s rezervom.

Izvor: https://www.zse.hr/ (30.4.2019.)

3. REGULATIVNI OKVIR REVIZIJSKE PROFESIJE

3.1. Regulativni okvir revizijske profesije u Europskoj Uniji

Obavljanje revizije u Europskoj Uniji (EU) do 2006. godine bilo je regulirano tzv. „Osmom Direktivom“ koja je donesena 10. travnja 1984. godine.

Ta direktiva postavila je uvjete koje moraju ispunjavati osobe odgovorne za zakonsku reviziju računovodstvenih dokumenata: [29]

- stručne kvalifikacije
- osobni integritet
- neovisnost.

Osmom Direktivom nije bilo regulirano provođenje javnog nadzora nad revizorskom strukom, provjera kvalitete rada revizorskih društava i ovlaštenih revizora u zemljama članicama EU itd.[30] Stoga je 2006. godine odobrena tzv. nova osma direktiva o zakonskoj reviziji.

Direktiva 2006/437EC od 2005. godine podijeljena je u 12 poglavlja kojima se uređuju sljedeća pitanja obavljanja revizije financijskih izvještaja:[31]

- poglavlje 1 – objekt ispitivanja i definicije,
- poglavlje 2 – ovlaštenja, kontinuirana edukacija i uzajamno priznavanje,
- poglavlje 3 – registracija,
- poglavlje 4 – profesionalna etika, neovisnost, objektivnost, povjerljivost i profesionalna tajna,
- poglavlje 5 – revizijski standardi i revizorovo izvješćivanje,
- poglavlje 6 – osiguranje kvalitete,
- poglavlje 7 – istraga i kaznene odredbe,
- poglavlje 8 – javni nadzor i regulatorne odredbe između članica unije
- poglavlje 9 – imenovanje i razrješenje,

[29] Soltani, B. (2009): op.cit., str. 162.
[30] Hrvatska revizorska komora (2014): Promjene revizijske direktive i utjecaj na kvalitetu revizije financijskih izvještaja, [Internet], dostupno na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Strucno%20savjetovanje_2014/12_Tusek_2014.pdf str.3.
[31] Sever Mališ, S., Tušek, B., Žager, L. (2012): op. cit., str. 122.

- poglavlje 10 – specijalni pristup za obavljanje revizije subjekta od posebnog javnog interesa,
- poglavlje 11 – međunarodni aspekti,
- poglavlje 12 – prijelazne i završne odredbe

Direktiva 2006/43/EU o zakonskim revizijama godišnjih financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja izmijenjena je 16. travnja 2014. godine Direktivom 2014/56/EU Europskog parlamenta i Vijeća.. Izmjenom revizijske direktive omogućeno je svakoj državi članici da odluči o dodatnom obuhvatu obveznika revizije financijskih izvještaja uz uvažavanje načela proporcionalnosti i primjerenosti. Novi regulativni okvir postavlja nove izazove pred računovodstvenu i revizijsku profesiju u ispunjavanju zahtjeva transparentnosti i vjerodostojnosti financijskog izvještavanja i revizije te približavanju zahtjevima investitora i vjerovnika.[32] Uz izmjene Direktive, 2014. godine donesena je i Uredba (EU) 537/2014 Europsokog parlamenta i Vijeća o posebnim zahtjevina u vezi zakonskje revizije subjekata od javnog interesa kojom je kroz članak 13. reguliran način objavave i sadržaj izvješća o transparentnosti.

3.2. Regulativni okvir revizijske profesije u Republici Hrvatskoj

Zakon o reviziji predstavlja temeljni regulativni okvir revizijske profesije u Republici Hrvatskoj. Novi prijedlog Zakona o reviziji izglasan je 22. rujna 2017.godine, a stupio je na snagu 1. siječnja 2018.

Ovim se Zakonom 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.[33]

[32] Hrvatska revizorska komora (2014): Promjene revizijske direktive i utjecaj na kvalitetu revizije financijskih izvještaja, op. cit., str. 5-6.
[33] Narodne novine, (2017): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d., Zagreb, br.127. čl.1.

Revizorske usluge u Republici Hrvatskoj može obavljati revizorsko društvo koje ima odobrenje za rad koje je izdalo Ministarstvo financija, te mora imati zaposlonog najmanje jednog ovlaštenog revizora. Zakonsku reviziju u Republici Hrvatskoj također može obavljati revizorsko društvo iz druge države članice koje je registriralo Ministarsvo financija.[34]

Prema Zakonu o reviziji ovlašteni revizor je neovisna stručna osoba koja je stekla certifikat Komore za zvanje ovlaštenog revizora. Pravo na polaganje ispita za stjecanje certifikata ima kandidat koji ispunjava sljedeće uvjete: [35]

- Završio je najmanje preddiplomski i diplomski sveučilišni studij ili integrirani preddiplomski i diplomski sveučilišni studij ili preddiplomski stručni studij i specijalistički diplomski stručni studij, čijim je završetkom stekao najmanje 300 ECTS bodova, ili sveučilišni studij čijim je završetkom stekao visoku stručnu spremu i
- Pet godina radnog iskustva od čega minimalno tri godine u obavljanju zakonske revizije pod nadzorom ovlaštenog revizora u zadnjih osam godina prije polaganja revizorskog ispita. Početak ispunjenja ovoga uvjeta započinje nakon stjecanja uvjeta iz točke 1. ovoga stavka

Revizijsko društvo može, osim revizijskih usluga, obavljati i nerevizorske usluge iz područja financija i računovodstva, poslovnog savjetovanja, sudskog vještaćenja, poreznog savjetovanja, izrada stručnih radova itd. Revizijsko društvo koje obavlja nerevizijske usluge, uz određene iznimke, isključuje mogućnost obavljanja revizije u istoj pravnoj osobi za istu poslovnu godinu.[36] Ova zabrana se provodi jer svako obavljanje nerevizijskih usluga unutar subjekta koji se revidira može ugroziti neovisnost revizora. Stoga je prikladno zabraniti pružanje određenih nerevizorskih usluga, poput posebnih poreznih, konzultantskih i savjetodavnih usluga subjektu koji je predmet revizije, njegovom matičnom društvu ili društvima po njegovom kontrolom.

Prema Zakonu o računovodstvu:[37]

- Obvezi revizije godišnjih financijskih izvještaja podliježu godišnji odvojeni i konsolidirani financijski izvještaji subjekata od javnog interesa te velikih i srednjih poduzetnika koji nisu subjekti od javnog interesa,

[34] Narodne novine, (2017): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d., Zagreb, br.127. čl.5.
[35] Narodne novine, (2017): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d., Zagreb, br.127. čl. 11.
[36] Narodne novine, (2017): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d., Zagreb, br.127. čl.44.
[37] Narodne novine: Zakon o računovodstvu, pročišćeni tekst, Narodne Novine d.d., Zagreb, br. 78/15, 134/15, 120/16, 116/18., čl.20.

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

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.[38]

Međusobna prava i obveze revizorskog društva ili samostalnog revizora i pravne osobe kod koje se obavljaju revizijski poslovi uređuju se ugovorom o reviziji. Ugovor mora biti zaključen u pisanom obliku. Tim se ugovorom određuje i naknada za obavljanje revizije.[39] Iznos naknade ne smije biti podložan nikakvom obliku uvjetovanja, niti povezan s dodatnim uslugama tijelu nad kojim se obavlja revizija.

Pravne osobe u procesu revizije dužne su revizorima dati na raspolaganje cjelokupnu potrebnu dokumentaciju, isprave i izvješća, omogućiti pristup računalnim programima i ostalim informacijama potrebnim za obavljanje revizije. Dužni su također osigurati im pristup poslovnim prostorijama kao i potrebnoj opremi i osoblju.[40] S druge strane revizorsko društvo priprema cjelovitu i preglednu radnu dokumentaciju koja potkrepljuje revizorsko izvješće. Prikupljena revizijska dokumentacija čuva se najmanje 11 godine, počevši od poslovne godine na koju se zakonska revizija odnosi.[41]

[38] Narodne novine, (2017): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d., Zagreb, br.127. čl.41.
[39] Narodne novine, (2017): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d., Zagreb, br.127. čl.40.
[40] Narodne novine, (2017): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d., Zagreb, br.127. čl.45.
[41] Narodne novine, (2017): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d., Zagreb, br.127. čl.46.

3.3. Specifičnosti revizije subjekta od javnog interesa

Određivanje subjekata od javnog interesa i uređivanje njihove zakonske revizije trebalo bi doprinijeti jačanju neovisnosti, odgovornosti, transparentnosti i pouzdanosti revizorskih društava koja obavljaju zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa te na taj način utjecati na kvalitetu revizije u Europskoj uniji istvoriti pretpostavke za nesmetano funkcioniranje unutarnjeg tržišta. Definicija subjekata od javnog interesa koja je sastavni dio Direktive iz 2014. godine uključuje sljedeće skupine subjekata: [42]

1. subjekte koje regulira zakonodavstvo države članice i čijim se prenosivim vrijednosnicama trguje na reguliranom tržištu bilo koje države članice;

2. kreditne ustanove;

3. osiguravajuća društva;

4. subjekte koje su države članice odredile kao subjekte od javnog interesa,primjerice poduzeća koja zbog prirode svog poslovanja, svoje veličine ili broja zaposlenika predstavljaju društva od velikog javnog značaja.

Iako se obuhvat subjekata od javnog interesa gotovo nije promijenio Direktivom iz 2014. godine, novost je Uredba koja propisuje specifične zahtjeve za zakonsku reviziju financijskih izvještaja subjekata od javnog interesa. U odnosu na ostale obveznike revizije, dodatni zahtjevi koji se odnose na subjekte od javnog interesa uključuju područja: [43]

- detaljnije izvještavanje, gdje se ističe proširenje opsega revizorovog izvješća i dodatno izvješće za revizorski odbor;
- uvođenje obvezne rotacije revizorskih društava;
- zabrana pružanja određenih nerevizorskih usluga postavljanje ograničenja na naknade; primljene za pružanje dozvoljenih nerevizorskih usluga;
- proširivanje ovlasti revizorskog odbora i poticanje njegove aktivne uključenosti;
- jačanje nadzora nad revizijom financijskih izvještaja subjekta od javnog interesa.

[42] Sever Mališ, S., Novak, A. i Brozović, M. (2016). Subjekti od javnog interesa u odabranim zemljama - definiranje i posebni zahtjevi zakonske revizije. Zbornik radova Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru, (Posebno izdanje 2016), 262-283. raspoloživo na : https://hrcak.srce.hr/203928 (18.5.2019.)
[43] Sever Mališ, S., Novak, A. i Brozović, M. (2016). Subjekti od javnog interesa u odabranim zemljama - definiranje i posebni zahtjevi zakonske revizije. Zbornik radova Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru, (Posebno izdanje 2016), 262-283. raspoloživo na : https://hrcak.srce.hr/203928 (18.5.2019.)

Nadzorna tijela ovlaštena za nadzor poslovanja subjekata od javnog interesa čije obavljanje poslova je propisano posebnim zakonom mogu tim subjektima propisati obvezu ugovaranja zakonske revizije s više međusobno neovisnih revizorskih društava, te odrediti uvjete za uređivanje odnosa između revizorskih društava imenovanih za obavljanje zajedničke revizije.

Subjekti od javnog interesa, osim onih iz stavka 1. ovoga članka, koji samostalno ili zajedno sa svojim ovisnim društvima, u poslovnoj godini koja prethodi poslovnoj godini na koju se zakonska revizija odnosi, ispunjavaju jedan od sljedećih uvjeta:

- zapošljavaju prosječno više od 5000 radnika tijekom poslovne godine u Republici Hrvatskoj
- imaju aktivu veću od 5.000.000.000,00 kuna na zadnji dan poslovne godine

moraju ugovoriti zakonsku reviziju s najmanje dva međusobno neovisna revizorska društva te takva zakonska revizija rezultira podnošenjem zajedničkog revizorskog izvješća iz članka 58. stavka 4. ovoga Zakona.[44]

3.3.1. Izvješće o transparentnosti

Radi osiguravanja odgovarajuće razine povjerenja u reviziju subjekata od javnog interesa i obavljanja tih revizija od strane ovlaštenih revizora, revizija subjekata od javnog interesa podliježu strožim oblicima regulative. Ovakav oblik regulative trebao bi omogućiti neovisnost, objektivnost, transparentnost i pouzdanost ovlaštenih revizora i revizijskih društava koji obavljaju reviziju subjekata od javnog interesa.

Ovlašteni revizor ili revizorsko društvo koji obavljaju zakonsku/e reviziju/e subjekata od javnog interesa objavljuju godišnje izvješće o transparentnosti najkasnije četiri mjeseca od kraja svake financijske godine. To izvješće o transparentnosti objavljuje se na internetskom stranici ovlaštenog revizora ili revizorskog društva i ostaje na tom web-mjestu najmanje pet godina od datuma objave na internetskom stranici. Ako je ovlašteni revizor zaposlenik revizorskog društva, revizorsko društvo odgovorno je za obveze iz ovog članka.[45]

[44] Narodne novine, (2017): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d., Zagreb, br.127. čl.43.
[45] Službeni list Europske unije (2014): Uredba (EU) Europskog parlamenta i vijeća, broj 537. [Internet], https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX%3A32014R0537 (19.5.2019)

Godišnje izvješće o transparentnosti uključuje barem sljedeće:[46]

- opis pravne strukture i vlasništva revizorskog društva;
- ako su ovlašteni revizor ili revizorsko društvo članovi mreže:
    a) opis mreže te pravnih i strukturnih aranžmana u mreži;
    b) ime svakog ovlaštenog revizora koji djeluje kao samostalni revizor ili revizorskog društva koje je član mreže;
    c) zemlje u kojima su svaki ovlašteni revizor koji djeluje kao samostalni revizor ili revizorsko društvo koje je član mreže kvalificirani kao ovlašteni ili imaju svoj registrirani ured, središnju upravu ili glavno mjesto poslovanja;
    d) ukupan promet koji ostvare ovlašteni revizori koji djeluju kao samostalni revizori i revizorska društva koja su članovi mreže, koji proizlazi iz zakonske revizije godišnjih i konsolidiranih financijskih izvještaja.
- opis upravljačke strukture revizorskog društva;
- opis unutarnjeg sustava kontrole kvalitete ovlaštenog revizora ili revizorskog društva te izjavu upravnog ili upravljačkog tijela o djelotvornosti njegova rada;
- naznaku kada je provedena posljednja provjera osiguranja kvalitete iz članka 26.;
- popis subjekata od javnog interesa za koje su ovlašteni revizor ili revizorsko društvo proveli zakonske revizije tijekom prethodne financijske godine;
- izjavu koja se odnosi na neovisnost rada ovlaštenog revizora ili revizorskog društva kojom se također potvrđuje da je provedena unutarnja provjera pridržavanja zahtjeva o neovisnosti;
- izjavu o politici ovlaštenog revizora ili revizorskog društva u vezi sa stalnim obrazovanjem ovlaštenih revizora iz članka 13. Direktive 2006/43/EZ; L 158/94 HR Službeni list Europske unije 27.5.2014.
- informacije koje se tiču osnove za nagrađivanje partnera u revizorskim društvima;
- opis politike ovlaštenog revizora ili revizorskog društva u vezi s rotiranjem glavnih partnera za reviziju i zaposlenika u skladu s člankom 17. stavkom 7.;
- ako nisu navedene u njegovim financijskom izvještajima u smislu članka 4. stavka 2. Direktive 2013/34/EU, informacije o ukupnom prometu ovlaštenog revizora ili revizorskog društva, podijeljenom na sljedeće stavke:

[46] Službeni list Europske unije (2014): Uredba (EU) Europskog parlamenta i vijeća, broj 537. [Internet], raspoloživo na : https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX%3A32014R0537 (19.5.2019)

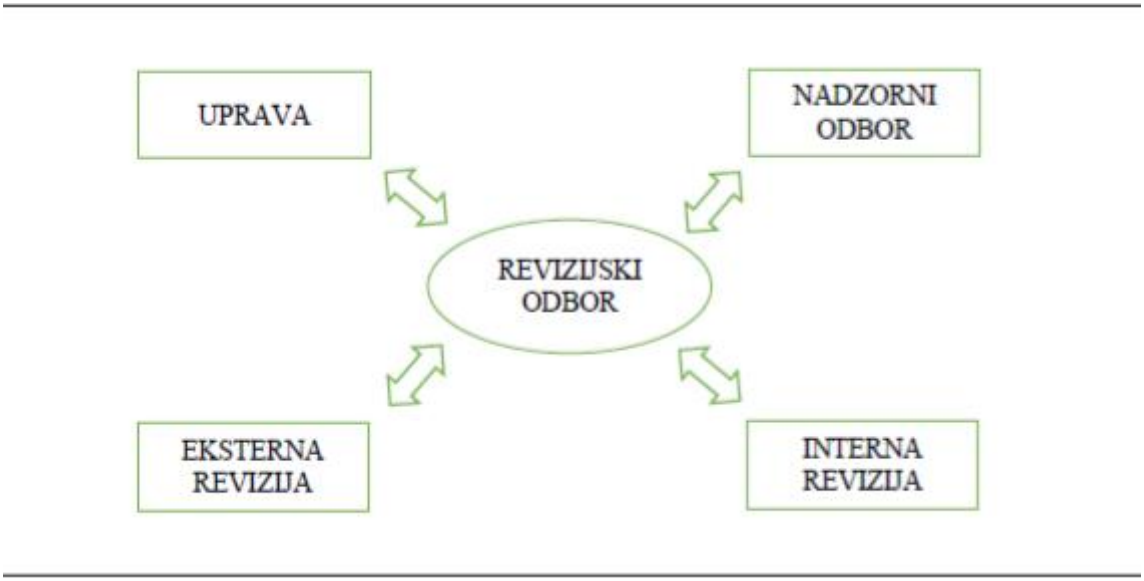
a) prihodi od zakonske revizije godišnjih i konsolidiranih financijskih izvještaja subjekata od javnog interesa i subjekata koji pripadaju skupini poduzetnika čije je matično društvo subjekt od javnog interesa,
b) prihodi od zakonske revizije godišnjih i konsolidiranih financijskih izvještaja drugih subjekata;
c) prihodi od dozvoljenih nerevizorskih usluga subjektima koji su predmet revizije koju obavlja ovlašteni revizor ili revizorsko društvo; i
d) prihodi od pružanja nerevizorskih usluga drugim subjektima.

3.3.2. Revizorski odbor

Subjekt od javnog interesa dužan je imati revizijski odbor. Revizijski odbor može biti samostalan odbor ili odbor nadzornog odbora odnosno upravnog odbora subjekta koji je predmet revizije. Članovi revizijskog odbora imenuju se iz redova članova nadzornog odbora i/ili neizvršnih članova upravnog odbora i/ili drugih članova koje je imenovala glavna skupština dioničara revidiranog subjekta, ili u slučaju subjekta bez dioničara drugih članova koje je imenovalo istovjetno tijelo. Revizijski odbor mora imati minimalno tri člana. Najmanje jedan član revizijskog odbora mora biti stručan u području računovodstva i/ili revizije. Članovi revizijskog odbora kao cjelina moraju imati znanje o sektoru u kojem posluje revidirani subjekt. Većina članova revizijskog odbora mora biti neovisna u odnosu na revidirani subjekt. Osoba se smatra neovisnom ako nema bilo kakav poslovni, financijski, obiteljski ili drugi bliski odnos s revidiranim subjektom, njegovim većinskih dioničarem ili upravom, ili ako ne postoje druge okolnosti koje dovode u sumnju njegovu neovisnost.[47]

[47] Narodne novine, (2017): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d., Zagreb, br.127. čl.65

Slika 7: Komunikacija revizorskog odbora i ostalih tijela korporativnog upravljanja



Izvor: Filipović, I. (2009): Revizija, Sinergija, Zagreb, str. 161.

Prava i obveze revizorskog odbora:[48]

1. Izvješćuje nadzorni odbor ili neizvršne članove upravnog odbora o ishodu zakonske revizije te objašnjava na koji način je zakonska revizija pridonijela integritetu financijskog izvještavanja i objašnjava ulogu revizijskog odbora u tom procesu
2. prati proces financijskog izvještavanja i dostavlja preporuke ili prijedloge za osiguravanje njegovog integriteta
3. prati djelotvornost sustava unutarnje kontrole kvalitete i sustava upravljanja rizicima te, ako je to primjenjivo, unutarnju reviziju, bez kršenja svoje neovisnosti
4. prati obavljanje zakonske revizije godišnjih financijskih izvještaja i godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja,
5. ispituje i prati neovisnost revizorskog društva
6. odgovoran je za postupak izbora revizorskog društva te predlaže imenovanje revizorskog društva

[48] Narodne novine, (2017): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d., Zagreb, br.127. čl.66

3.3.3. Ostale specifičnosti revizije subjekata od javnog interesa

Društva od javnog interesa su specifična u odnosu na druga trgovačka društva, kako po načinu poslovanja, tako po zakonskoj regulaciji. Uredba (EU) br. 537/14 uz izvješće o transparentnosti i obvezu osnivanja revizorskog odbora nalaže dodatne zahtjeve za reviziju društava od javnog interesa, a to su rotacija revizorskih društava, zabrana pružanja nerevizorskih usluga i ograničenja na visinu naknada.

U cilju povećanja povjerenja klijenta u reviziju važna je **rotacija revizorskih društava**. Uredba (EU) br. 537/14 nalaže obveznu rotaciju revizorskih društava nakon 10 godina mandata, pri čemu je državama članica dopušteno da taj period produže za dodatnih 10 godina u slučaju provođenja javnog natječaja prilikom izbora revizora, odnosno dodatnih 14 ako se radi o zajedničkoj reviziji. Nakon isteka najduljeg razdoblja angažmana, ovlašteni revizor ili revizorsko društvo ne smiju sljedeće četiri godine obavljati zakonsku reviziju istog subjekta od javnog interesa.[49] Navedena mjera bi trebala povećati neovisnost revizorskih društava na način da im se onemogući stvaranje veza s klijentima koji bi ugrozili njihovu profesionalnost prilikom obavljanja revizije.

Neovisnost revizora subjekata od javnog interesa se dodatno nastoji ojačati **ograničavanjem pružanja nerevizorskih usluga**. Neke od zabranjenih nerevizorskih usluga uključuju porezne usluge, usluge upravljanja i donošenja odluka, knjigovodstvene usluge, usluge obračuna plaća, usluge interne revizije, pravne usluge itd.[50]

Prema Zakonu o reviziji revizorsko društvo koje obavlja zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa i svi članovi mreže kojoj revizorsko društvo pripada ne smiju izravno ili neizravno pružati nerevizorske usluge.[51]

Naknade za pružanje usluga zakonske revizije subjektima od javnog interesa nisu uvjetovane naknade. Ako ovlašteni revizor ili revizorsko društvo subjektu od javnog interesa koji je predmet revizije tijekom od razdoblja od tri ili više uzastopnih financijskih godina pruža nerevizorske usluge tada ukupni iznos naknada ne smije prelaziti 70% prosječnog iznosa naknada plaćenih u posljednje tri uzastopne financijske godine za usluge zakonske revizije

[49] Službeni list Europske unije (2014): Uredba (EU) Europskog parlamenta i vijeća, broj 537. [Internet], raspoloživo na : https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX%3A32014R0537 (25.6.2019)
[50] Službeni list Europske unije (2014): Uredba (EU) Europskog parlamenta i vijeća, broj 537. [Internet], raspoloživo na : https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX%3A32014R0537 (25.6.2019)
[51] Narodne novine, (2017): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d., Zagreb, br.127. čl.44

subjektu koji je predmet revizije.[52] Kako bi se smanjili rizici da pojedini klijent utječe na odluke revizora prilikom obavljanja revizije financijskih izvještaja, predviđeni su dodatni postupci revizorskog odbora u slučaju kad naknade revizorskog društva u svakoj od zadnje tri uzastopne godine primljene od subjekta od javnog interesa predstavljaju više od 15% ukupnih naknada revizorskog društva. U tom slučaju je revizorski odbor dužan ispitati postoje li prijetnje neovisnosti i treba li aktivirati određene zaštitne mehanizme za ublažavanje tih prijetnji.[53]

[52] Službeni list Europske unije (2014): Uredba (EU) Europskog parlamenta i vijeća, broj 537. [Internet], raspoloživo na : https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX%3A32014R0537 (25.6.2019)
[53] Sever Mališ, S., Novak, A. & Brozović, M. (2016). Subjekti od javnog interesa u odabranim zemljama - definiranje i posebni zahtjevi zakonske revizije. Zbornik radova Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru, (Posebno izdanje 2016), 262-283. raspoloživo na : https://hrcak.srce.hr/203928 (25.6.2019.)

3.4. Nadzor nad ovlaštenim revizorima i revizorskim društvima

3.4.1.Ministarstvo financija

Novim zakonom koji je stupio na snagu 1. siječnja 2017. Nadzor nad ovlaštenim revizorima i revizorskim društvima više ne obavlja Hrvatska revizorska komora već ta odgovornost se prenosi na Ministarstvo financija. Ovim zakonom Odbor za javni nadzor revizije prestaje s radom.

Ovlašteni državni službenik Ministarstva financija provodi nadzor nad subjektima nadzora radi provjere obavljaju li subjekti nadzora poslove u skladu s ovim Zakonom, propisima donesenima na temelju ovoga Zakona, drugim zakonima i propisima donesenima na temelju njih i uredbama Europske unije kojima se uređuje obavljanje zakonske revizije te drugih poslova koje subjekti nadzora mogu obavljati temeljem navedenih propisa.[54]

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.[55]

Nadzor se može provoditi:[56]

- Neposrednim nadzorom koji se obavlja u prostorijama subjekta nadzora pregledom izvorne dokumentacije, provjerom i procjenom organizacije i cjelokupnog poslovanja subjekta nadzora i razgovorom s članovima uprave.
- Posrednim nadzorom koji se obavlja u prostorijama Ministarstva financija prikupljanjem,provjerom i analizom izvještaja koje su ovlašteni revizori dužni dostavljati u propisanim rokovima ili na zahtjev Ministarstva financija.

Neposredni nadzor može biti redoviti ili izvanredni.

Ministarstvo financija, jedinstveno nadzorno tijelo s krajnjim odgovornostima i nadležnostima:

[54] Narodne novine, (2017): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d., Zagreb, br.127. čl.77
[55] Narodne novine, (2017): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d., Zagreb, br.127. čl.76
[56] Narodne novine, (2017): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d., Zagreb, br.127. čl.79

- provoditi nadzor i postupke nad svim ovlaštenim revizorima, revizorskim društvima i ostalim subjektima nadzora temeljem Zakona o reviziji i Uredbe 537/2014 (npr. SJI, HRK)
- izdavati i ukidati odobrenja za rad ovlaštenim revizorima i revizorskim društvima
- voditi registre i druge evidencije
- odrediti program ispita osposobljenosti te organizirati i provoditi ispit osposobljenosti
- sudjelovati u postupcima EK u svezi usvajanja MRevS-ova
- obavljati druge poslove u skladu sa Zakonom o reviziji (npr. organizira i izvodi program stalnog stručnog usavršavanja ovl. revizora), Uredbom 537/2014 i drugim propisima.

3.4.2. Hrvatska revizorska komora

Temeljem odredbi Zakona o reviziji (Narodne novine, br.127/17) izmijenjen je opseg nadležnosti Komore, tako da počevši s 1. siječnja 2018. Komora više nema nadležnost:

- voditi registre i provoditi promjene u registrima, te izdavati potvrde iz registara na zahtjev ovlaštenih revizora i revizorskih društava;
- provoditi nadzor i provjeru kvalitete rada revizorskih društava i ovlaštenih revizora, te poduzimati druge radnje povezane s nadzornim aktivnostima.

Hrvatska revizorska komora strukovna je organizacija revizorskih društava, samostalnih revizora, ovlaštenih revizora i revizorskih vježbenika. Članstvo u Hrvatskoj revizorskoj komori je obvezatno.

Javne ovlasti Hrvatske revizorske komore su:[57]

1. prevoditi i objavljivati na hrvatski jezik Međunarodne revizijske standarde, osim ako je te standarde usvojila Europska komisija

2. donositi nacionalne revizijske standarde za obavljanje drugih revizorskih usluga koje nisu obuhvaćene Međunarodnim revizijskim standardima i ostalim standardima koje izdaje Međunarodni odbor za računovodstvo (IFAC) te davati njihova tumačenja, sve uz prethodnu suglasnost Ministarstva financija

[57] Narodne novine, (2017): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d., Zagreb, br.127. čl.101

3. prevoditi i objavljivati etičke standarde računovodstvene struke koje izdaje Međunarodni odbor za računovodstvo (IFAC)

4. odrediti program revizorskog ispita i iznos naknade uz prethodnu suglasnost Ministarstva financija

5. organizirati i provoditi revizorski ispit

6. odrediti program posebnog ispita i iznos naknade, uz prethodnu suglasnost Ministarstva financija

7. organizirati i provoditi poseban ispit.

4. ANALIZA TRANSPARENTNOSTI REVIZIJSKIH DRUŠTAVA

4.1. Pregled prethodnih istraživanja

Obveza objave Izvješća o transparentnosti nastala je 2008.godine.[58] Temeljni razlog uvođenja ove obveze bio je povećanje transparentnosti revizorskih društava i vraćanje povjerenja u rad revizijske profesije koja je bila poljuljana nizom korporativnih skandala. Istraživanjem različitih područja u praksi se često uspostavi da je stvarno stanje drugačije od onog koji Zakon nalaže, pa je tako i pitanje transparentnosti bilo predmet različitih istraživanja.

Dosadašnja istraživanja transparentnosti revizijskih društava u Republici Hrvatskoj pokazala su da postoji puno prostora za poboljšanje kvalitete objavljenih izvješća o transparentnosti. Jedno od istraživanja u Hrvatskoj je proveo Čular[59] analizirajući izvješća o transparentnosti u 2015.godini. Rezultati su pokazali da od 35 revizorskih društava samo 32% je bilo transparentno.

Tablici 2 prikazuje trend objavljivanja izvješća o transparentnosti tijekom 2015., 2016., 2017. godine prema rezultatima istraživanja koje je provela Bitunjac.[60]

Tablica 3: Objava izvješća o transparentnosti tijekom godina (2015-2017.)

GODINA	MJERA TRANSPARENTNOSTI	REVIZORSKA DRUŠTVA KOJA SU OBJAVILA IT	REVIZORSKA DRUŠTVA KOJA NISU OBJAVILA IT	UKUPNO
2015	BROJ	27	4	31
	POSTOTAK	87,10%	12,90%	100%
2016	BROJ	28	2	30
	POSTOTAK	93,33%	6,67%	100%
2017	BROJ	22	6	28
	POSTOTAK	78,57%	21,43%	100%

[58] Narodne novine, (2005, 2008, 2012): Zakon o reviziji, pročišćeni tekst, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 146, 139 i 144., članak 17.a
[59] Čular, M. (2017). Transparency report delay and disclosure by Croatian audit firms. *Croatian Operational Research Review, 8* (1), 299-316 https://doi.org/10.17535/crorr.2017.0019 (20.5.2019.)
[60] Bitunjac D.(2018): Analiza izvješća o transparentnosti, diplomski rad, Ekonomski fakultet u Splitu, Split, str.48.

2015-2017	BROJ	77	12	89
	POSTOTAK	86,52%	13,48%	100%

Izvor: Bitunjac D.(2018): Analiza izvješća o transparentnosti, diplomski rad, Ekonomski fakultet u Splitu, Split, str.48.

Istraživanjem je utvrđeno da još brojna revizijska društva, koja revidiraju subjekte od javnog interesa, ne poštuju Zakon i ne objavljuju izvješće. Iako se u 2016. godini se može uočiti poboljšanje u objavi izvješća o transparentnosti (čak 93,33% revizijskih društava je objavilo izvještaj o transparentnosti) u 2017. godini je vidljiv pad u postotku objava na 78,57%. Može se zaključiti da se tijekom vremena transparentnost revizorskih društava mijenjala, odnosno kroz 2015. i 2016. godinu se povećava broj revizorskih društava koja objavljuju izvješće o transparentnosti ali je neizvjesno hoće li se taj trend nastaviti i u narednim godinama s obzirom na negativna kretanja u 2017.godini.

4.2. Definiranje uzorka i metodologije istraživanja

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

Zagrebačka burza na svojoj internet stranici ažurira brojne informacije o listanim trgovačkim društvima od kojih su neke preuzete radi potreba istraživanja. Preuzeti su nazivi 117 listana poduzeća u 2019. godini, kao i njihova godišnja izvješća. Godišnja izvješća sadrže revizijsko izvješća iz kojih je preuzet podatak o nazivu revizijskog društva koje je revidiralo svako promatrano listano trgovačko društvo u 2018. godini.

Kako bi se provela analiza transparentnosti revizijskih društava, s web stranice revizijskog društva preuzeta su sva objavljena izvješća o transparentnosti za svaku analiziranu godinu. Izvješće o transparentnosti prema članku 13. Uredbe (EU) br. 537/2014 Europskog parlamenta i Vijeća treba sadržavati jedanaest točaka od kojih je svaka analizirana.

Prikupljeni podaci obrađeni su pomoću programa Microsoft Excela.

4.3. Analiza dobivenih rezultata i usporedba s prethodnim istraživanjima

Obveza objavljivanja izvješća o transparentnosti postoji još od 2008. godine. Revizorsko društvo koje obavlja reviziju subjekta od javnog interesa dužno je na svojim internetskim stranicama objaviti izvješće o transparentnosti. Nakon 10 godina postoji još revizorskih društava koji ne poštivaju svoju zakonsku obvezu. Nadzor nad revizorskim društvima, do 1.1.2018. je učinkovito izvršavala Hrvatska revizorska komora, novim Zakonom o reviziji tu ulogu preuzima Ministarstvo financija.

Zbog nedostupnosti informacija o objavljenom nadzoru od strane Ministarstva financija u nastavku će se opisati nalazi nadzora Hrvatske revizorske komore u pogledu objavljivanja izvješća o transparentnosti na temelju objavljenih izvješća o nadzoru za 2016./2017.godinu.

U nadzornoj godini 2016./2017., ukupno 204 revizorskih društava je dostavila Godišnji upitnik dok 13 revizorskih društava nisu dostavila Godišnji upitnik za 2016.godinu iz opravdanih razloga.

Prema podatcima u ugovorenim revizijama godišnjih financijskih izvještaja subjekata od javnog interesa za 2015. godinu, a kako su iskazani u Godišnjim upitnicima za 2016. godinu, ukupno sedamdesettri (73) revizorskih društava potencijalno je imalo obvezu objave izvješća o transparentnosti sukladno odredbi članka 17.a Zakona. Pregledom objava na internetskim stranicama revizorskih društava i na internetskoj stranici Komore, za ukupno šezdesetšest (66) revizorskih društava utvrđeno je da su objavili izvješća o transparentnosti, dok je za preostalih sedam (7) revizorskih društava, dodatnom provjerom podataka iz Godišnjeg upitnika za 2016. utvrđeno da nisu imali obvezu objave izvješća o transparentnosti.[61]

Aktivno obavljanje nadzora, provjera kvaliteta rada revizorskih društava i provođenje stegovnih postupaka zbog utvrđenih nezakonitosti posljedično bi utjecalo da se ova zakonska odredba u što većoj mjeri poštuje.

Tijekom istraživanja koje je provedeno na 26 revizorskih društava, koji su obvezni objaviti izvješće o transparentnosti, utvrđeno je da još uvijek postoji određeni broj društava koji ne

[61] Hrvatska revizorska komora (2017): 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 (26.6.2019)

poštuju Zakon i ne objavljuju izvješće. Prema podacima iz tablice može se zaključiti da od ukupno 26 društava koja su analizirana, tijekom 2018. godine, njih 9 nije objavilo izvješće o transparentnosti odnosno 65,38% revizorskih društava je ispunilo svoju zakonsku obvezu i objavilo izvješće o transparentnosti.

Prema istraživanju koje je provela Bitunjac[62] u kojem je vidljivo da od ukupno 28 revizorskih društava, tijekom 2017. godine, ukupno 6 revizorskih društava nije objavilo izvješće o transparentnosti odnosno 78,57% revizorskih društava je ispunilo svoju zakonsku obvezu i objavilo izvješće o transparentnosti.

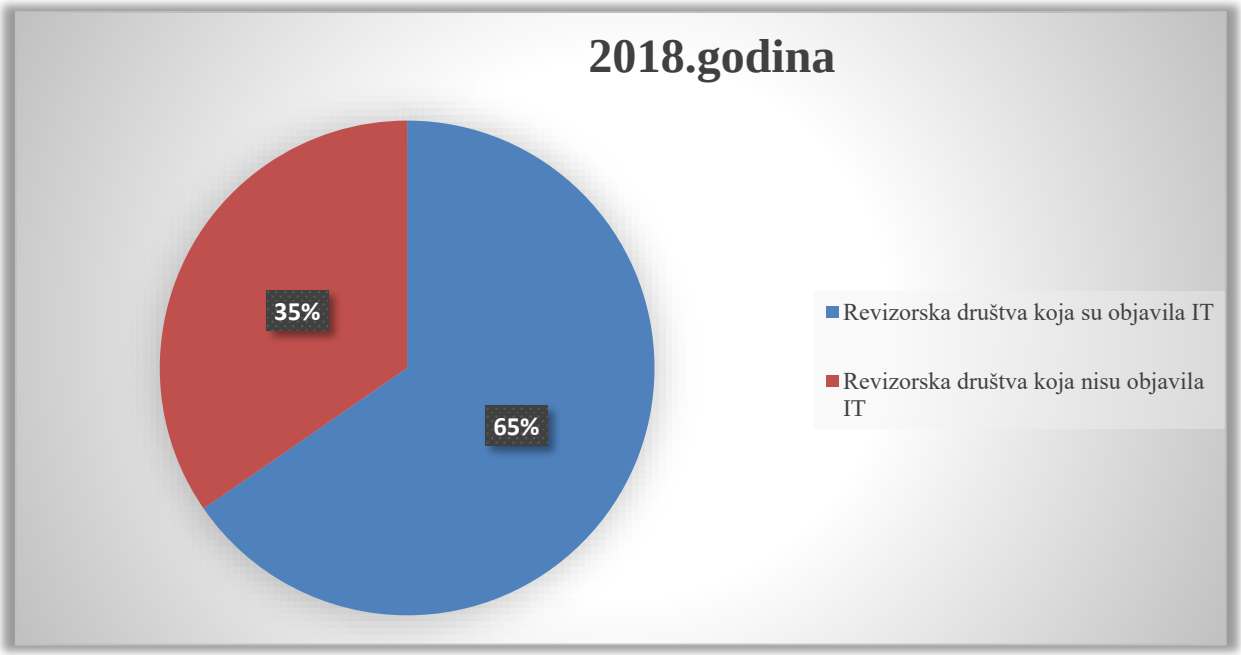
Usporedbom 2017. i 2018. godine može se zaključiti da se transparentnost revizorskih društava nije značajno promijenila. U prosjeku je izvješće o transparentnosti objavilo 72,23% revizorski društava.

Tablica 4: Objava izvješća o transparentnosti za 2018. godinu

GODINA	MJERA TRANSPARENTNOSTI	REVIZORSKA DRUŠTVA KOJA SU OBJAVILA IT	REVIZORSKA DRUŠTVA KOJA NISU OBJAVILA IT	UKUPNO
2018.	**BROJ**	17	9	26
	POSTOTAK	65,38%	34,62%	100%

Izvor: izrada autora

[62] Bitunjac D.(2018): Analiza izvješća o transparentnosti, diplomski rad, Ekonomski fakultet u Splitu, Split, str.48.



Grafikon 1: Objava izvješća o transparentnosti za 2018.godinu

Izvor: Izrada autora

Međutim, bez obzira što revizorska društva većinom ispunjavaju svoju zakonsku obvezu objave izvješća o transparentnosti, to ne znači da su objavljena izvješća u potpunosti usklađena sa Zakonom. Izvješće o transparentnosti prema članku 13. Uredbe br.537/2014 Europskog parlamenta i vijeća sadrži jedanaest točaka te za svaku točku Uredba nalaže informacije o revizorskom društvu koje mora sadržavati. Kao što je već navedeno u teorijskom dijelu rada, izvješće o transparentnosti zahtijeva informacije o upravljačkoj i vlasničkoj strukturi, opis mreže, opis unutarnjeg sustava kontrole kvalitete, izjavu uprave o njezinoj djelotvornosti, naznaku kada je izvršena posljednja provjera kvalitete rada, popis revidiranih subjekata od javnog interesa, izjavu o stalnom usavršavanju ovlaštenih revizora, izjavu o neovisnosti u radu revizora, sveukupne značajne financijske informacije i podatke o osnovici za primanja ovlaštenih revizor i opis politike vezane za rotaciju revizora.

Svrha objave što kvalitetnijih i potpunijih informacija u izvješću o transparentnosti bi trebala biti u tome da se poveća povjerenje u revizijsko poduzeće jer veća transparentnost smanjuje informacijsku asimetriju. Prednost je to što izvješće o transparentnosti može imati promotivni karakter, potiče na obavljanje kvalitetnije revizije te nadalje, veća informiranost korisnika dovodi do boljih poslovnih odluka, što u konačnici rezultira povećanjem povjerenja u revizijsku profesiju.

Za potrebe ovog istraživanja, pregledana su sva objavljena izvješća o transparentnosti revizorskih društava te je analizirana svaka točka izvješća. Promatrajući samo poduzorak poduzeća koja su objavila izvješće o transparentnosti, u tablicu su unesene nule i jedinice, ovisno o tome je li revizorsko društvo poštivalo određenu točku ili ne. Ako je točka poštivana u tablicu je unesen broj 1, a ako nije unesena je 0. Bitno je napomenuti da ovdje nije uzeta u obzir detaljnost informacija svake točke, već je na temelju prosudbe autora rada određeno sadrži li određena točka obvezne podatke. Konačna ocjena po svakoj točci je dobivena na način da su sve ocjene 0 i 1 zbrojene te je zbroj podijeljen s ukupnim brojem analiziranih revizorskih poduzeća u toj godini. Nakon toga, dobiveni broj je pomnožen sa 100 kako bi se dobio postotak poštivanja pojedine točke članka 17.a. Zakona o reviziji za 2018.godinu što je prikazano u tablici 6.

Tablica 5: Poštivanje članka 13. Uredbe br.537/2014 Europskog parlamenta i Vijeća

Točke članka 13. Uredbe (EU) br.537/2014	**2018.**
Točka br.1	100%
Točka br.2	35,29%
Točka br.3	94,12%
Točka br.4	29,41%
Točka br.5	100%
Točka br.6	100%
Točka br.7	100%
Točka br.8	94,12%
Točka br.9	94,12%
Točka br.10	58,82%
Točka br.11	47,06%

Izvor: izrada autora

Tabelarni prikaz poštivanja članka 13 Uredbe (EU) br. 537/2014. po točkama tijekom godina pokazuje da u svim objavljenim izvješćima o transparentnosti postoji još uvijek prostor za poboljšanje, odnosno mnoge točke bi trebale sadržavati više informacija za korisnika. Kako bi se olakšalo objašnjenje ove tablice, uvedene su četiri stupnja transparentnosti s obzirom na uvažavanje Uredbe (Tablica 7).

Tablica 6: Razina poštivanja točke članka 13 Uredbe (EU) br.537/2014.

POSTOTAK	OBJAŠNJENJE
0%-25%	Vrlo niski postotak poštivanja točke članka 13.Uredbe (EU) br.537/2014.
25%-50%	Niski postotak poštivanja točke članka 13.Uredbe (EU) br.537/2014.
50%-75%	Srednji postotak poštivanja točke članka 13.Uredbe (EU) br.537/2014.
75%-100%	Visoki postotak poštivanja točke članka 13.Uredbe (EU) br.537/2014.

Izvor: Bitunjac D.(2018): Analiza izvješća o transparentnosti, diplomski rad, Ekonomski fakultet u Splitu, Split.

Promatrajući 2018.godinu, može se zaključiti da revizorska društva u visokom postotku poštuju točke 1, 3, 5, 6, 7, 8 i 9. Revizori ove točke poštuju u rasponu od 75%-100%. Visoki postotak poštivanja tih točaka znači da revizori rado objavljuju informacije o pravno- ustrojstvenom obliku, vlasničkoj strukturi, naznaku kada je provedena posljednja provjera osiguranja kvalitete, popis subjekata od javnog interesa koji su revidirani od strane revizorskog društva, izjavu o neovisnosti rada revizora, opis politike u vezi sa stalnim usavršavanjem ovlaštenih revizora i informacija vezanih za nagrađivanje partnera što je izrazito pohvalno iako treba težiti poštivanju Uredbe u potpunosti.

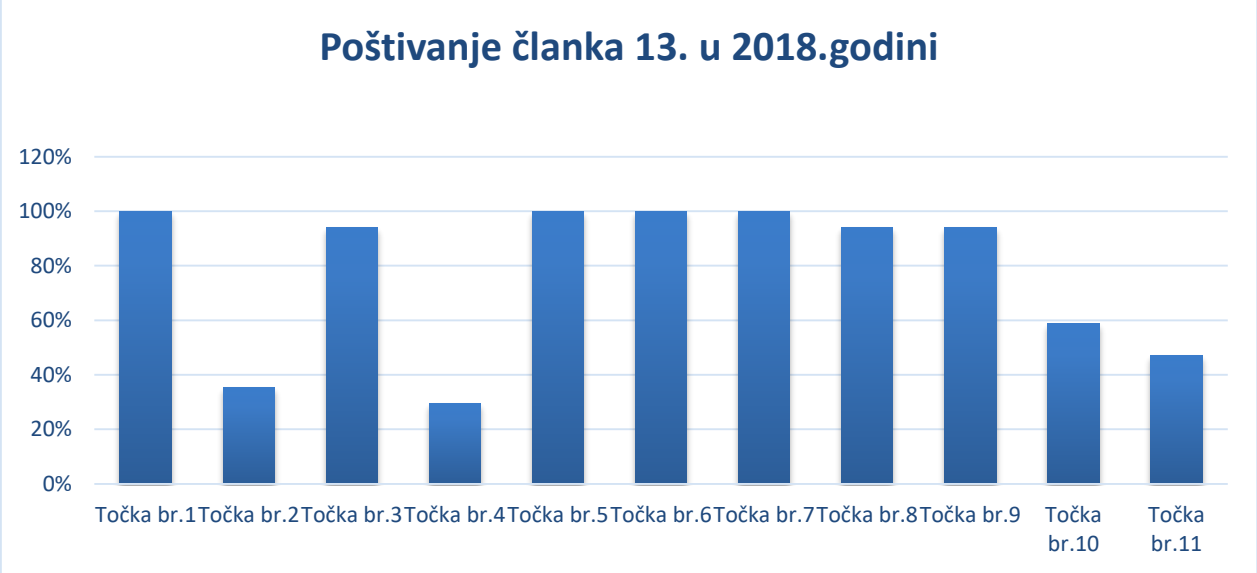
Potpuno poštivanje Uredbe vidljivo je kroz točke 1, 5, 6, 7. što znači da je svako analizirano revizorsko društvo bez problema objavilo informacije o pravnoj i vlasničkoj strukturi, naznaku kada je provedena posljednja provjera osiguranja kvalitete, popis subjekata od javnog interesa i izjavu koja se odnosi na neovisnost rada revizora.

Točka 4 članka 13 Uredbe (EU) br. 537/2014. se odnosi na opis unutarnjeg sustava kontrole kvalitete revizorskog društva i izjavu o njegovoj djelotvornosti. Prikazani podaci u tablici pokazuju da točka 4 spada u skupinu niskog poštivanja točke članka 13 Uredbe (EU) br.537/2014. Problem koji se javlja u poštivanju ove točke je upravo u ne ispunjavanju drugog dijela točke koji se odnosi na izjavu o djelotvornosti unutarnjeg sustava kvalitete.

U skupinu niskog poštivanja točke članka 13 Uredbe (EU) br.537/2014 također pripadaju točke 2 i 11. Prema točki 2 revizorsko društvo je dužno naglasiti je li revizorsko društvo član mreže. Tijekom istraživanja uočeno je da mnoga revizorska društva nisu naglasila jesu li dio mreže, dok oni koji su naveli da su dio mreže nisu u potpunosti zadovoljili sve tražene informacije a

to su: opis mreže te pravnih i strukturnih aranžmana u mreži, ime svakog ovlaštenog revizora/ revizorskog društva koji je član mreže, popis svih zemalja u kojima djeluju članovi mreže te ukupan promet koji ostvare revizori / revizorska društva koji su članovi mreže. Točka 11 obvezuje revizorsko društvo da objavi financijske informacije, tj. prihode po određenim kategorijama. Mnoga revizorska društva su objavila svoje financijske informacije ali ne prema kategorijama koje zahtjeva Uredba.

Točka 10 članka 13 Uredbe (EU) br.537/2014 se odnosi na opis politike ovlaštenog revizora ili revizorskog društva u vezi s rotiranjem glavnih partnera za reviziju i zaposlenika. Glavni partneri za reviziju nadležni za obavljanje zakonske revizije prekidaju svoje sudjelovanje u zakonskoj reviziji subjekta koji je predmet revizije najkasnije sedam godina od svog imenovanja. 58,82% revizorskih društava je navelo da koristi ovu politiku u vezi s rotiranjem glavnih partnera za reviziju i zaposlenika te pripada u skupinu srednjeg postotka poštivanja Uredbe 13 (EU) br.537/2014. Ovako nizak postotak poštivanja Uredbe narušava povjerenje u revizijsku profesiju i ukazuje potrebu za većom transparentnošću.



Grafikon 2: Poštivanje članka 13. Uredbe (EU) br.537/2014 u 2018. godini

Izvor: izrada autora

Nakon provedene analize usklađenosti izvješća o transparentnosti sa zakonskim odredbama, komparativnom analizom „Velike četvorke“ i ostalih revizorskih društava želi se istražiti ima li „Velika četvorka“ značajno veću razinu transparentnosti od ostalih revizorskih društava u Hrvatskoj.

„Veliku četvorku“ čine Deloitte, PWC, KPMG i Ernest & Young te upravo oni revidiraju većinu društava od javnog interesa u Hrvatskoj, stoga je potrebno provesti komparativnu analizu i ispitati koliko se njihova razina transparentnosti razlikuje te u kojim elementima izvješća o transparentnosti su najveće razlike.

U tablici x prikazati će se broj revidiranih subjekata od javnog interesa od strane „ Velike četvorke“ i ostalih revizorskih društava u 2018. godini . Također, u tablici će se prikazati u kojoj količini „Velika četvorka“ i ostala revizorska društva ispunjavaju svoju zakonsku obvezu objave izvješća o transparentnosti.

Tablica 7: Usporedba „Velike četvorke“ i ostalih revizorskih društava u Hrvatskoj

Revizorska društva	Broj objavljenih izvještaja o transparentnosti u 2018. godini	Broj revidiranih subjekata od javnog interesa u 2018. godini	Postotak revidiranih subjekata od javnog interesa u 2018. godini
„Velika četvorka“ (PWC,KPMG,E&Y, Deloitte)	**4/4** (od ukupna 4 revizorska društva, sva 4 su objavila IT)	**175**	**86%**
Ostala revizorska društva	**13/23** (od ukupno 23 ostalih revizorskih društava,13 revizorskih društava je objavilo IT)	**28**	**14%**
UKUPNO	**27**	**203**	**100%**

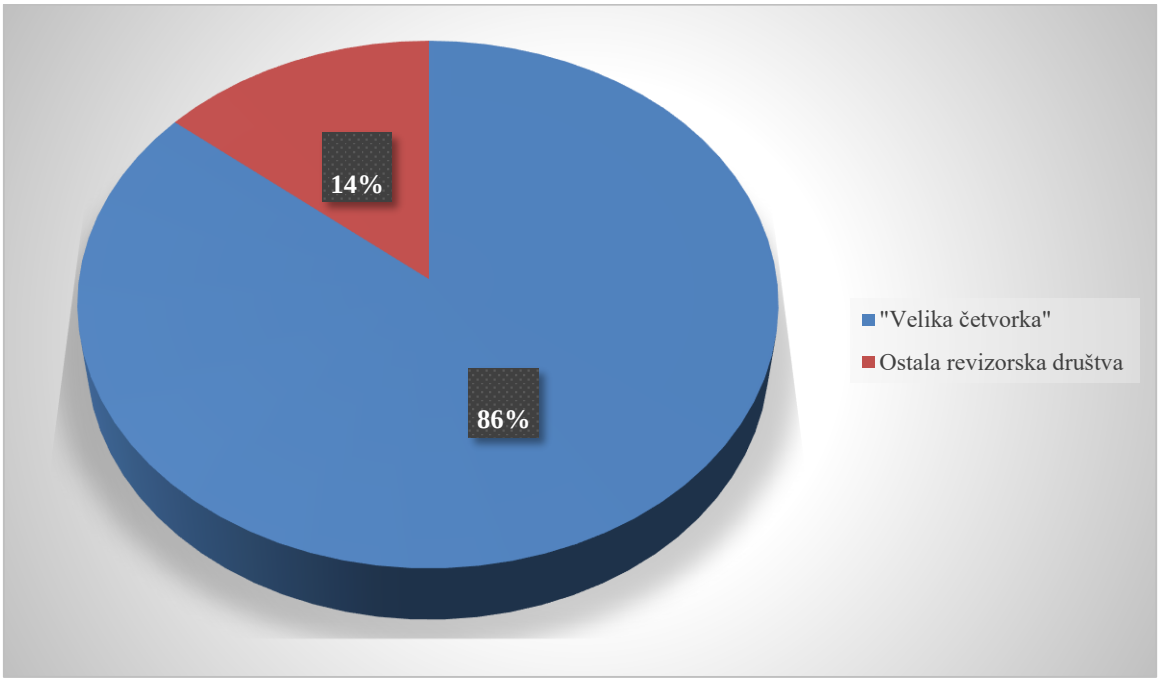
Izvor: Izrada autora

Iz tablice je vidljivo da od ukupno 203 poduzeća čiji papiri kotiraju na Zagrebačkoj burzi, „Velika četvorka „ revidira 175 subjekata od javnog interesa što je u postotku 86% ,dok ostala

revizorska društva, njih 23, revidiraju samo 14% subjekata od javnog interesa u Hrvatskoj, tj. 28 društava od javnog interesa.

Također, u tablici je vidljivo da „Velika četvorka“ u potpunosti ispunjava svoju obvezu objave izvješća o transparentnosti dok ostala revizorska društva imaju još mjesta za popravak.

Na temelju prikazane kratke usporedne analize može se zaključiti kako se ostala revizorska društva ne mogu mjeriti sa „najjačima“ budući da je „Velika četvorka“ po svim pokazateljima daleko ispred. Mala revizorska društva postaju prisiljena na međusobna udruživanja kako bi opstala na tržištu.



Grafikon 3: Usporedba „Velike četvorke“ i ostalih revizorskih društava u postotku revidiranih subjekata od javnog interesa u 2018. godini

Izvor: Izrada autora

U daljnjoj komparativnoj analizi usporediti će se u kojoj mjeri ostala revizorska društva poštivanju točke članka 13.Uredbe (EU) br.537/2014. u odnosu na „Veliku četvorku“

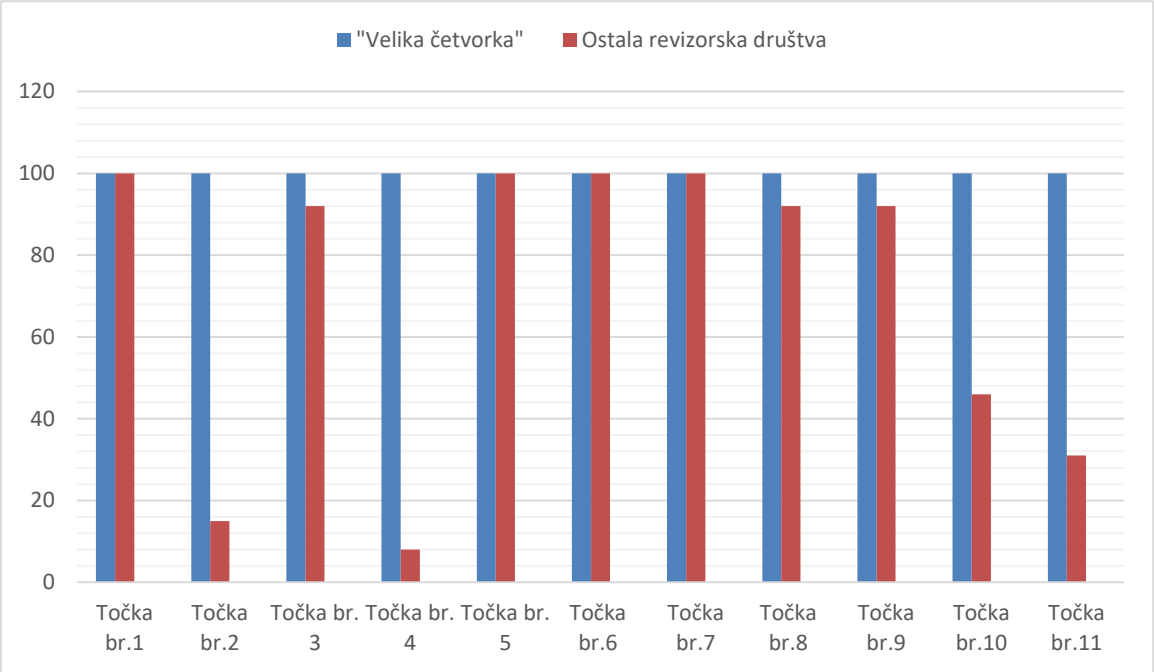
Tablica 8: Usporedba poštivanja članka 13.Uredbe (EU) br.537/2014 po točkama Velike četvorke i ostalih revizorskih društava u Hrvatskoj.

Točka članka 13.Uredbe (EU) br.537/2014.	2018.	
	„Velika četvorka“	Ostala revizorska društva
Točka br. 1	100%	100%
Točka br. 2	100%	15%
Točka br. 3	100%	92%
Točka br. 4	100%	8%
Točka br. 5	100%	100%
Točka br. 6	100%	100%
Točka br. 7	100%	100%
Točka br. 8	100%	92%
Točka br. 9	100%	92%
Točka br. 10	100%	46%
Točka br. 11	100%	31%

Izvor: Izrada autora

Kada usporedimo poštivanje članka 13. Uredbe(EU) br.537/14 po točkama izvješća o transparentnosti u 2018. godini, dolazimo do istog zaključka kao i ranije, a to je da „Velika četvorka“ pruža kvalitetnija izvješća o transparentnosti koja su rezultat veće konkurentnosti, boljih kompentencija zaposlenih, većih prihoda i mnogih drugih faktora. Gotovo u svim točkama izvješća Velika četvorka je transparentnija od ostalih revizorskih društva u Hrvatskoj. Tablica broj 8 prikazuje razlike u postotku poštivanja svih jedanaest točaka. Primjerice, 4. točku izvješća, koja zahtijeva opis unutarnjeg sustava kontrole kvalitete i izjavu upravnog ili poslovodnog tijela o djelotvornosti njegova rada, 'Velika četvorka' u potpunosti poštuje, dok ostala revizorska društva poštuju samo 8%.Problem koji se pojavljuje kod točke br.4, kao što je i navedeno prethodno u radu,je nedostatak izjave o djelotvornosti rada sustava kontrole kvalitete. Nadalje, sveukupne financijske informacije radije otkrivaju velika revizorska društva želeći sačuvati reputaciju i ugled. Tablica prikazuje kako ostala revizorska društva u potpunosti poštuju točke 1.,5.,6.,7., što znači da nemaju problema pri objavi opisa pravne i vlasničke strukture, naznake kada je provedene posljednja provjera osiguranja kvalitete, popisa subjekata od javnog interesa te izjave o neovisnosti rada ovlaštenog revizora.

Iz svega navedenog, jasno je da je „Velika četvorka“ transparentnija od ostalih revizorskih društava u Hrvatskoj trudeći se uvijek održati dobar ugled kako bi postigli još veću razinu povjerenja korisnika u njihove usluge.



Grafikon 4: Usporedba poštivanja članka 13.Uredbe (EU) br.537/2014 po točkama Velike četvorke i ostalih revizorskih društava u Hrvatskoj.

Izvor: Izrada autora

5. ZAKLJUČAK

Uloga revizijske profesije jest obavljanje visokokvalitetne revizije temeljem koje korisnici revizije donose poslovne odluke te kao takva nosi veliku odgovornost. Na današnjem tržištu potrebno je potpuno povjerenje u revizijsku profesiju. Veliki gospodarski skandali koji su pogodili tržište su smanjili povjerenje javnosti u objavljene financijske informacije. U središtu skandala se nalazila revizijska profesija. Kako bi povratili povjerenje javnosti donešene su mnogobrojne odluke unutar profesije. Objavom izvješća o transparentnosti revizijska društva nastoje postići određenu razinu povjerenja te smanjiti informacijsku asimetriju na tržištu.

Glavna zadaća revizorskih društava je revidiranje financijskih izvještaja kako bi se utvrdilo da li financijski izvještaji pružaju fer i istinitu sliku poslovanja poduzeća. Revizori prije svega moraju biti neovisni i objektivni u svom radu te posjedovati određenu razinu poslovne skeptičnosti kako bi mogli bez zapreka uočiti značajne pogreške u financijskim izvještajima. Dužni su obavljati svoj posao u skladu sa Zakonom, Međunarodnim revizijskim standardima te ostalim propisima i pravilnicima.

Tijekom istraživanja utvrđeno je da još uvijek sva poduzeća koja su obvezna objaviti izvješće o transparentnosti, jer su revidirali subjekte od javnog interesa, ne poštuju Zakon i ne objavljuju izvješće. Kroz 2018.godinu u Republici Hrvatskoj od ukupno analiziranih 26 revizorskih društava njih 17 je ispunilo svoju obvezu i objavilo izvješće o transparentnosti.

Proučavanjem istraživanja koja su provedena na prethodnim godina, u ovom slučaju 2017, uočeno je da je kroz 2017. godinu od ukupno analiziranih 28 revizorskih društava njih 22 tj. 78,57% objavilo izvješće o transparentnosti.

Promatrajući razdoblje od dvije godine ne uočava se značajna promjena. Donošenjem novog Zakona i uvođenjem Ministarstva financija kao nadzornog tijela može se očekivati da će se situacija vezana za objavu izvješća o transparentnosti poboljšati u budućim razdobljima.

Činjenica da 65,38% revizorskih društava objavljuje svoje izvješće o transparentnosti ne znači da su upravo ta izvješća usklađena sa Zakonom. Svrha objave što potpunijih informacija u izvješću o transparentnosti trebala bi biti u povećanju povjerenja u revizijsko poduzeće, jer veća transparentnost smanjuje informacijsku asimetriju, no mnoga revizijska poduzeća smatraju kako javna objava informacija može loše utjecati na njihovu konkurentnost. Istraživanjem su sva izvješća o transparentnosti detaljno pregledana i može se zaključiti da revizorska društva u

2018.godini u visokom postotku poštuju točke 1, 3, 5, 6, 7, 8 i 9. Visoki postotak poštivanja tih točaka znači da revizori rado objavljuju informacije o pravno- ustrojstvenom obliku, vlasničkoj strukturi, naznaku kada je provedena posljednja provjera osiguranja kvalitete, popis subjekata od javnog interesa koji su revidirani od strane revizorskog društva, izjavu o neovisnosti rada revizora, opis politike u vezi sa stalnim usavršavanjem ovlaštenih revizora i informacija vezanih za nagrađivanje partnera.

Također, analizom izvješća utvrđeno je da revizorska društva ne objavljuju izjavu o djelotvornosti unutarnjeg sustava kontrole te na taj način ne ispunjavaju točku 4 Uredbe 13 (EU) 537/2014. U skupinu niskog poštivanja spadaju i točke 2 i 11 te se uočava problem ne naglašavanja revizorskog društva o pripadnosti određenoj mreži i ne poštivanja Uredbe u pogledu kategorizacije ostvarenih prihoda.

Nadalje, istraživanjem je potvrđena snaga „Velike četvorke“ na revizorskom tržištu. Od ukupno 203 promatranih subjekta od javnog interesa upravo „Velika četvorka“ revidira 175 društava što je ukupno 86%. Kada usporedimo poštivanje članka 13. Uredbe (EU) br.537/14 po točkama izvješća o transparentnosti u 2018. godini, dolazimo do istog zaključka kao i ranije, a to je da „Velika četvorka“ pruža kvalitetnija izvješća o transparentnosti koja su rezultat veće konkurentnosti, boljih kompetencija zaposlenih, većih prihoda i mnogih drugih faktora. Gotovo u svim točkama izvješća Velika četvorka je transparentnija od ostalih revizorskih društva u Hrvatskoj.

Analizirana situacija u Republici Hrvatskoj nije idealna, postoji još puno mjesta za poboljšanje. Potrebno je provoditi redovni nadzor te uvesti sankcije ukoliko se revizorsko društvo ne pridržava Zakona i kako bi shvatili da Zakoni i propisi nisu samo forma koju treba ispuniti već treba težiti kvalitetnijim informacijama koje će se pružiti javnosti jer upravo o njihovim informacijama ovise poslovne odluke mnogih korisnika.

SAŽETAK

Objavljivanje izvješća o transparentnosti obvezan je postupak koji ima za cilj povećanje povjerenja javnosti u samu revizijsku profesiju. Cilj ovog rada je analizirati objavljena izvješća o transparentnosti revizorskih društava. Pregledom izvješća o transparentnosti analizirala se usklađenost izvješća sa 11 točaka Uredbe (EU) br.537/2014. Istraživanje je provedeno na prikupljenim podacima o poduzećima izlistanim na Zagrebačkoj burzi za 2018. godinu. Analizom je utvrđeno u kojim točkama izvješća o transparentnosti postoje najmanja, a u kojim najveća odstupanja te je uočen prostor za napredak kako bi se u potpunosti poštivao Zakon.

Ključne riječi: Revizijska profesija, transparentnost, izvješće o transparentnosti

SUMMARY

The publication of a transparency report is a procedure that aims to increase public confidence in the audit profession itself. The aim of this paper is to analyse the published reports on the transparency of auditing companies. A review of the transparency report analysed the compliance of the 11-point report of Regulation (EU) No.537 / 2014. The research was conducted on the data collected on companies listed on the Zagreb Stock Exchange for 2018. The analysis shows in which points of the transparency report there are the least, and in which the greatest deviations, and room for improvement in order to fully respect the law is detected.

Keywords: audit profession, transparency, transparency report

LITERATURA

1. Bitunjac D.(2018): Analiza izvješća o transparentnosti, diplomski rad, Ekonomski fakultet u Splitu, Split.
2. Čular, M. (2017): Transparency report delay and disclosure by Croatian audit firms. Croatian Operational Research Review, str.299-316.
3. Filipović, I. (2009): Revizija, Ekonomski fakultet, Split.
4. Hrvatska revizorska komora: Međunarodni revizijski standardi, MRevS 700 (izmijenjen)- formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima, [Internet],raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/MRevS/2015%20IAASB%20Handb%20MRevS%20700%20(izmijenjen).pdf (24.6.2019.)
5. Hrvatska revizorska komora: Međunarodni revizijski standardi, MRevS 570 (izmijenjen)-Vremenska neograničenost poslovanja, [Internet], raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/MRevS/2015%20IAASB%20Handb%20MRevS%20570%20(izmijenjen).pdf (24.6.2019.)
6. Hrvatska revizorska komora: Međunarodni revizijski standardi, MrevS 720 (izmijenjen)-Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama, [Internet], raspoloživom na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/MRevS/2015%20IAASB%20Handb%20MRevS%20720%20(izmijenjen).pdf (24.6.2019.)
7. Hrvatska revizorska komora: Međunarodni revizijski standardi, MRevS 705 - Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora, [Internet], raspoloživo na http://www.revizorska-komora.hr/pdf/MRevS/2015%20IAASB%20Handb%20MRevS%20705%20(izmijenjen).pdf (26.04.2019)
8. Hrvatska revizorska komora (2014): Promjene revizijske direktive i utjecaj na kvalitetu revizije financijskih izvještaja, [Internet], dostupno na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Strucno%20savjetovanje_2014/12_Tusek_2014.pdf (25.6.2019)
9. Hrvatska revizorska komora (2017): 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 (26.6.2019)

10. IAESB-ov Kodeks etike za profesionalne računovođe, Priručnik s Kodeksom etike za profesionalne računovođe (2016), [Internet], http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Kodeks-etike/2018_IESBA_Prirucnik%20Etika%202016_final.pdf (25.6.2019)
11. Kovačević, R. (1993): Revizija u tržišnom gospodarstvu, Informator, Zagreb.
12. Miletić, A. (2011): Revizorsko izvješće- prvi dio, Računovodstvo, revizija i financije, br.7/2011.
13. Narodne novine(2005): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d., Zagreb, br.146/05, čl.17a
14. Narodne novine(2005.,2008.,2012.):Zakon o reviziji, pročišćeni tekst, Narodne novine d.d., Zagreb, br.146,139 i 144, čl.17.
15. Narodne novine (2016): Odluka o objavljivanju Kodeksa etike za profesionalne računovođe,Narodne novine d.d., Zagreb, br. 106/2016
16. Narodne novine, (2017): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d., Zagreb, br.127.
17. Narodne novine: Zakon o računovodstvu, pročišćeni tekst, Narodne Novine d.d., Zagreb, br. 78/15, 134/15, 120/16, 116/18., čl.20.
18. Narodne novine, (2017): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d., Zagreb, br.127.
19. Popović, Ž.; Vitezić, N. (2009): Revizija i analiza, instrumenti uspješnog donošenja poslovnih odluka, drugo izdanje, Udţbenici Sveučilišta u Rijeci, Zagreb
20. Server Mališ, S.; Tušek, B.; Žager, L. (2012): Revizija, načela, standardi, postupci, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb
21. Sever Mališ, S., Novak, A. i Brozović, M. (2016). Subjekti od javnog interesa u odabranim zemljama - definiranje i posebni zahtjevi zakonske revizije. Zbornik radova Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru, (Posebno izdanje 2016), 262-283. raspoloživo na : https://hrcak.srce.hr/203928 (18.5.2019.)
22. Službeni list Europske unije (2014): Uredba (EU) Europskog parlamenta i vijeća, broj 537. [Internet], raspoloživo na: http://eur-lex.europa.eu/legalcontent/HR/TXT/?uri=CELEX%3A32014R0537 (19.5.2019)
23. Soltani, B. (2009): Revizija, međunarodni pristup, Mate d.o.o., Zagreb.
24. Tušek B., Žager L. (2007): Revizija, drugo izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.
25. Vujević, I. (2005): Revizija, Ekonomski fakultet Split, Split.

26. Vuko, T. (2017): Proces revizije financijskih izvještaja: izvještavanje, nastavni materijal, Ekonomski fakultet Split, Split.
27. Vuko, T. (2017): Uloga, značaj, vrste i karakteristike revizije, nastavni materijali, Ekonomski fakultet Split, Split.

POPIS TABLICA:

1. Tablica 1: Prikaz važećih MRevs-eva
2. Tablica 2: Sadržaj IFAC-ovog Kodeksa etike za profesionalne računovođe
3. Tablica 3: Objava izvješća o transparentnosti tijekom godina (2015-2017.)
4. Tablica 4: Objava izvješća o transparentnosti za 2018. godinu
5. Tablica 5: Poštivanje članka 13. Uredbe br.537/2014 Europskog parlamenta i Vijeća
6. Tablica 6: Razina poštivanja točke članka 13 Uredbe (EU) br.537/2014.
7. Tablica 7: Usporedba „Velike četvorke“ i ostalih revizorskih društava u Hrvatskoj
8. Tablica 8: Usporedba poštivanja članka 13.Uredbe (EU) br.537/2014 po točkama Velike četvorke i ostalih revizorskih društava u Hrvatskoj.

POPIS SLIKA:

1. Slika 1: Objekt i predmet revizije
2. Slika 2: Uvjetovanost načela i standarda revizije
3. Slika 3: Sadržaj Općeprihvaćenih revizijskih standarda
4. Slika 4: Primjer pozitivnog izvješća
5. Slika 5 : Vrsta modificiranog mišljenja
6. Slika 6: Primjer modificiranog izvješća
7. Slika 7: Sastav revizorskog odbora

POPIS GRAFIKONA:

1. Grafikon 1: Objava izvješća o transparentnosti za 2018.godinu
2. Grafikon 2: Poštivanje članka 13. Uredbe (EU) br.537/2014 u 2018. godini
3. Grafikon 3: Usporedba „Velike četvorke“ i ostalih revizorskih društava u postotku revidiranih subjekata od javnog interesa u 2018. godini
4. Grafikon 4: Usporedba poštivanja članka 13.Uredbe (EU) br.537/2014 po točkama Velike četvorke i ostalih revizorskih društava u Hrvatskoj.