

DRUŠTVENO ODGOVORNO POSLOVANJE REVIZIJSKIH DRUŠTAVA U REPUBLICI HRVATSKOJ

Tadić, Ivan

Master's thesis / Diplomski rad

2022

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

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:124:253444>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-09-26**

Repository / Repozitorij:

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



**SVEUČILIŠTE U SPLITU
EKONOMSKI FAKULTET**

DIPLOMSKI RAD

**DRUŠTVENO ODGOVORNO POSLOVANJE
REVIZIJSKIH DRUŠTAVA U REPUBLICI
HRVATSKOJ**

Mentor:

Doc. dr. sc. Marko Čular

Student:

Ivan Tadić, 2213117

Split, veljača, 2022.

SADRŽAJ:

1.UVOD	3
1.1.Problem istraživanja	3
1.2.Predmet istraživanja	4
1.3.Istraživača pitanja	5
1.4.Ciljevi istraživanja.....	5
1.5.Metode istraživanja	5
1.6.Doprinos istraživanja	6
1.7.Struktura diplomskog rada	7
2.TEORIJSKI OKVIR DRUŠTVENO ODGOVORNOG POSLOVANJA....	8
.....	8
2.1.Pojmovno određenje društveno odgovornog poslovanja	8
2.2.Izveštavanje o društveno odgovornom poslovanju	10
2.2.1.Izveštavanje o DOP-u unutar Republike Hrvatske	11
2.2.2.GRI standardi	13
2.3.Društveno odgovorno poslovanje u Hrvatskoj	15
2.4.Odnos računovodstva i društveno odgovornog poslovanja	17
3. EKSTERNA REVIZIJA.....	20
3.1. Pojam i uloga eksterne revizije.....	20
3.1.1.Definicija revizije.....	21
3.1.2.Ovlašteni revizor	22
3.1.3.Vrste revizorskih mišljenja	24
3.2.Zakonodavstveni okvir obavljanja usluga eksterne revizije u Republici Hrvatskoj .	25
.....	25
3.2.1.Izvešće o transparentnosti	25
3.3.Nadzor revizijskih društava u Republici Hrvatskoj	27

1. UVOD

1.1. Problem istraživanja

Globalizacija društva, razvoj informatičkih tehnologija, razvoj infrastrukture te mnogi drugi faktori omogućili su poduzećima diljem svijeta da pružaju svoje proizvode i usluge globalno, a ne samo lokalno. Zahvaljujući gore navedenim okolnostima, društva danas mogu imati sjedište primjerice u Hrvatskoj, dok proizvodnja može biti na drugom kraju svijeta. Jačanjem snage potrošača, konkurencija postaje iznimno izražena te uspjeh u tržišnog utakmici nikada nije bio teži. Kako bi ponudili svoj proizvod potrošačima, poduzeća nastoje sniziti troškove proizvodnje. Jedan od načina je preseljenje pogona u zemlje trećeg svijeta gdje je radno pravo nedovoljno regulirano što omogućuje jeftinu radnu snagu te posljedično niže troškove proizvodnje. Iako legalna, ova praksa, pa tako i mnoge druge nisu odgovorne prema društvu. Koncept društveno odgovornog poslovanja (DOP) razvio se najprije kod multinacionalnih kompanija, budući da su iste bile na udaru javnosti zbog loših politika ophođenja prema svojim zaposlenicima te prema okolišu.¹ Autori različito definiraju DOP, ali suštinski se može definirati kao koncept kojim kompanije u svoje poslovanje integriraju brigu o svojim zaposlenicima, okolišu odnosno o svim svojim dionicima. Zakonodavac ne obvezuje društva na takvu odgovornosti, ista je dobrovoljna te diskrecijska odluka društva.²

Razvoj tržišta kapitala doveo je do razdvajanja vlasništva te upravljanja društvom. Vlasnicima društva postaju dioničari, dok poduzećem rukovode menadžeri. U takvoj situaciji dioničari nemaju uvid u interno poslovanje društva te im financijski izvještaji postaju primarni izvor informiranja o uspješnosti poduzeća. Osim dioničara, kreditori i vjerovnici potražuju informacije o poslovanju društva budući da zdravlje istog utječe i na njihovu poslovnu uspješnost i stabilnost. Svi ovi faktori su doveli do potražnje za trećim neovisnim subjektom koji će funkcionirati kao svojevrсна linija obrane dionika tako da provjeri ispravnost, objektivnost te vjerodostojnost financijskih izvještaja društva. Ta linija obrane danas se naziva

¹Odgovorno.hr (2015): Što je to društveno odgovorno poslovanje?, raspoloživo na: <https://odgovorno.hr/o-dop-u-strucno/sto-je-to-drustveno-odgovorno-poslovanje/> [01.09.2021.]

²Pavić-Rogošić, L.: Društveno odgovorno poslovanje (DOP), Odraz, raspoloživo na: <http://www.odraz.hr/media/21845/dop.pdf> [01.09.2021.]

eksterna revizija. S obzirom na to da se suštinski karakter eksterne revizije ogleda u zaštiti dionika, interesantno je istražiti koliko takva društva primjenjuju DOP u svojem poslovanju. Poduzeća od odgovornog ophođenja prema društvu ostvaruju značajne ekonomske koristi budući da je isto prepoznato od šire javnosti što posljedično utječe na odluku o poslovnoj suradnji s njim.³ Imajući na umu navedenu pretpostavku, na DOP se treba gledati kao na investiciju, a trošak.⁴ Osim partnera, prilikom izučavanja koristi od DOP-a za revizijska društva, treba uzeti u obzir i društvenu zatvorenost revizijske profesije. Kako bi mogao revidirati financijske izvještaje, pojedinac osim dobrog ugleda mora imati i položen revizorski ispit.⁵ Navedene barijere ulaska dovele su do izrazito malog broja ovlaštenih revizora u Republici Hrvatskoj, danas je tek 459 aktivnih ovlaštenih revizora.⁶ Budući da revizijska društva nude intelektualnu uslugu, a ponuda radne snage je mala, od iznimne je važnosti da je odgovornost prema zaposlenicima postojana.

1.2. Predmet istraživanja

Uzimajući u obzir problem istraživanja, predmet istraživanja je fokusiran na revizijska društva koja revidiraju godišnje financijske izvještaje subjektima od javnog interesa (SJI) čiji su vrijednosni papiri uvršteni na Zagrebačku burzu. Istraživanje obuhvaća ona revizijska društva koja su u 2019. godini obavljala reviziju za izvještajno razdoblje 2018. godine. S obzirom na navedene parametre, istraživanje će biti obavljeno nad 23 revizijska društva.

Na temelju podatka prikupljenih na web stranicama, istražiti će se u kojoj mjeri revizijska društva u Republici Hrvatskoj izvještavaju o DOP-u, kojim sferama DOP-a pridaju fokus te prikazat će se koliki iznosi prosječan indeks za djelatnost revizije. Indeks je formiran na temelju doprinosa prethodnih istraživača te je sačinjen od 6 domena. Svaka od domena sastoji se od pripadajućih aktivnosti za koju će društvo dobiti vrijednost 1, ako izvještava o navedenoj aktivnosti, odnosno 0, ukoliko ne izvještava. Sumiranjem vrijednosti dolazi se do indeksa DOP-a za promatrano društvo.

³M. Matešić, D. Pavlović, D. Bartoluci (2015): Društveno odgovorno poslovanje, VPŠ Libertas, Zagreb

⁴Pavić-Rogošić, L.: Društveno odgovorno poslovanje (DOP), Odraz, raspoloživo na: <http://www.odraz.hr/media/21845/dop.pdf> [01.09.2021.]

⁵Pravilnik o izdavanju odobrenja za rad ovlaštenom revizoru i revizorskom društvu, raspoloživo na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2019_03_27_555.html [01.09.2021.]

⁶Hrvatska revizorska komora, raspoloživo na: <http://www.revizorska-komora.hr/index.php/registri/pretraga.html> [01.09.2020.]

1.3. Istraživača pitanja

Uzimajući u obzir problem i predmet istraživanja, u ovom radu odgovorit će se na sljedeća istraživačka pitanja:

- Izvještavaju li revizijska društva u Republici Hrvatskoj o DOP-u na svojim web stranicama?
- Koja je domena DOP-a fokus revizijskim društvima prilikom izvještavanja?
- Je li vrijednost indeksa DOP-a kod *Velike četvorke* viša od vrijednosti indeksa kod ostalih revizijskih društava RH?
- Kako je prosječno ocijenjeno DOP revizijskih društava u RH?

1.4. Ciljevi istraživanja

Cilj istraživanja je utvrditi u kojoj mjeri revizijska društva u Republici Hrvatskoj implementiraju DOP kao dio svoje poslovne strategije te u kojoj mjeri izvještavaju o navedenim aktivnostima. Putem indeksa DOP-a, cilj je isto tako, prikazati svijest o DOP-u spomenute skupine društava. Raščlanjivanjem koncepta istraživanjem će se uvidjeti o kojoj domeni DOP-a društva najviše izvještaju. S obzirom na tržišnu moć i tržišni udio *Velike četvorke*, cilj je istraživanjem prikazati da li oni kao tržišni lideri⁷ izvještavaju više o DOP-u za razliku od ostalih sudionika na tržištu revizijskih usluga.

1.5. Metode istraživanja

Rad se sastoji od teorijskog i empirijskog dijela. Teorijski okvir je sačinjen od dostupne literature te stručnih članaka koji izučavaju DOP. Informacije pribavljene u empirijskom dijelu rada su dobivene iz primarnih izvora, pretraživajući web stranice odnosno sadržaj dostupan na njima. Prilikom izrade rada koriste se sljedeće znanstvene metode:⁸

- **Metoda analize** je metoda kojom se složeni pojmovi i zaključci raščlanjuju na njihove manje složene sastavne

⁷Ćorluka, A. (2019). Analiza koncentracije na tržištu revizijskih usluga : Diplomski rad', Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet, Split

⁸Zelenika, R. (2000): Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog djela, Sveučilište u Rijeci, Rijeka

- **Metoda sinteze** obuhvaća integriranje dijelova ili elemenata u njihovu cjelinu, tj. slaganje jednostavnih misaonih tvorevina u složene te posljedično u još složenije,
- **Metoda komparacije** predstavlja način uspoređivanja istovrsnih ili sličnih činjenica, tj. determiniranje njihove podudarnosti, odnosno različitosti,
- **Metoda kompilacije** obuhvaća proces integracije tuđih rezultata znanstveno-istraživačkog rada, njihovih spoznaja, opažanja, stavova te zaključaka,
- **Deduktivna metoda** se smatra metodom koja pretpostavlja poznavanje općih stavova i načela na temelju kojih se dolazi do posebnih i pojedinačnih spoznaja,
- **Induktivna metoda** – metoda u kojoj će se na temelju pojedinačnih činjenica i saznanja donijeti zaključak.

1.6. Doprinos istraživanja

Tijekom rane industrijalizacije na zaposlenike u društvu gledalo se samo kao na trošak. Međutim, globalizacijom i otvaranjem tržišta poduzetnički pothvat postao je složeniji i rizičniji. Kako bi poduzetnici uspjeli trebaju pravilno angažirati sve svoje raspoložive resurse. Jedan od tih resursa upravo je i ljudski kapital, koji je u revizijskoj djelatnosti iznimno važan.⁹ Digitalizacija i informatizacija dovele su do visokog stupnja informacijske povezanosti svijeta. Spoznaja o neetičnoj i društveno neodgovornoj praksi poduzeća do potrošača, dobavljača i ostalih dionika može doći vrlo brzo te takva praksa će biti kažnjena. Imajući na umu značajne efekte DOP-a na društvo, izučavanje ove problematike koja će biti obrađena u ovom radu ima višestruke doprinose.

Kroz teorijski dio pregledava se literatura koja izučava ovu problematiku, dok će empirijski dio dat uvid o svijesti revizijskih društava o konceptu DOP-a. Isto tako, poduzećima koja drže do svojeg ugleda kada je u pitanju odgovornost u lancu opskrbe, a u potrazi su za revizijskim uslugama, ovo istraživanje olakšat će izbor. Budući da je problematika društvene odgovornosti aktualna tema kojom se bave mnogi istraživači, zaključci koji će biti prezentirani u ovom radu mogu biti vrijedan resurs za buduća istraživanja.

⁹M. Matešić, D.Pavlović, D. Bartoluci (2015): Društveno odgovorno poslovanje, VPŠ Libertas, Zagreb

1.7. Struktura diplomskog rada

Diplomski rad podijeljen je u 5 tematskih poglavlja. U prvom poglavlju definirani su problem i predmet istraživanja. Nadalje, postavljena su istraživačka pitanja te je prezentirana metodologija kojom će se istraživač koristiti. Imajući na umu navedeno, ciljevi, doprinosi te struktura rada nadopunjuju ovo poglavlje.

U drugom poglavlju pregledom literature i stručnih časopisa razrađen je teorijski okvir DOP-a te prezentiran je odnos DOP i računovodstva.

Treće poglavlje bavi se pojmovnim određenjem eksterne revizije, prezentira institucionalni okvir profesije te definira obveznike revizije financijskih izvještaja.

Empirijski dio rada razrađen je u četvrtom poglavlju te prvenstveno daje opće podatke nad kojima se istraživanje provodi, prezentira se indeks putem kojeg se vrši komparacija društava te se naposljetku analiziraju prikupljeni podaci.

U petom poglavlju prezentiran je zaključak, daju se odgovori na istraživačka pitanja te cjelokupan osvrt.

2. TEORIJSKI OKVIR DRUŠTVENO ODGOVORNOG POSLOVANJA

2.1. Pojmovno određenje društveno odgovornog poslovanja

Od udruge koja promiče vezu među članovima te promovira njihove interese kroz različite oblike djelovanja pa sve do pa sve do organizacije kojoj je delegirano očuvanje svjetskog mira, definicija DOP-a se razlikuje, ali suštinska ideja je ista. Hrvatska gospodarska komora sagleda DOP kao **ponašanje društva i njegovoga menadžmenta kroz sustav korporativnog upravljanja koji integrira brigu za okoliš te društvo iznad obveza koje nameće zakonodavac.**¹⁰

Sukladno standardu ISO 26000, DOP se sagleda kao **odgovornost organizacije za utjecaj njezinih odluka na društvo i okoliš.** Takve aktivnosti rezultiraju etičkim ponašanjem i transparentnošću te doprinose održivom razvoju imajući na umu dobrobit društva. DOP uzima u obzir očekivanja dionika te je u skladu s važećim zakonima. Standard naglašava kako je potrebno da DOP bude integriran u cijeloj organizaciji i implementiran u svim odnosima. ISO 26000 ima za cilj.¹¹

- pomoći organizacijama u rješavanju njihovih društvenih odgovornosti poštujući kulturne, društvene, ekološke i pravne razlike i uvjete gospodarskog razvoja,
- pomagati u identifikaciji dionika te jačati vjerodostojnosti izvješća i tvrdnji o društvenoj odgovornosti,
- povećati povjerenje i zadovoljstvo organizacije među njihovim klijentima i drugim dionicima,
- postići usklađenosti s međunarodnim ugovorima i konvencijama te postojećim ISO standardima,
- promicati zajedničku terminologiju u području DOP-a,
- proširiti svijest o tematici.

¹⁰Hrvatska gospodarska komora, DOP, što je to? Zašto DOP? Index DOP-a, raspoloživo na: <https://dop.hgk.hr/> [14.10.2021.]

¹¹Practical Overview of the Linkages Between ISO 26000:2010, Guidance on Social Responsibility, and OECD Guidelines for Multinational Enterprises (2019), raspoloživo na: <https://www.iso.org/files/live/sites/isoorg/files/store/en/PUB100418.pdf> [14.10.2021.]

Europska unija, stremeći ka stvaranju okvira za poduzeća koje žele ulagati u održivi razvoj, objavila je 2001. godine. *Zelenu knjigu o društvenoj odgovornosti poduzeća*, definirajući DOP kao **dobrovoljnu integraciju društvenih i ekoloških briga tvrtki u njihove poslovne aktivnosti i njihove odnose s njihovim dionicima**. Tom publikacijom, EU naglašava kako bi se društvo smatralo društveno odgovornim to ne znači samo poštovati odredbe zakonodavca, već je potrebno ići korak dalje te ulagati u okoliš, ljudski kapital te odnose s dionicima.¹²

EU je stava, da nadilaženje osnovnih zakonskih obveza u sferama obuke na radu, uvjeta rada, odnosa menadžmenta i zaposlenika može imati izravan utjecaj na produktivnost što posljedično utječe na konkurentnost društva na tržištu.¹³ Nova definicija DOP-a dana je u posljednjem dokumentu Europske komisije iz 2011. godine prema kojem DOP je definiran kao **odgovornost poduzeća za vlastiti utjecaj na društvo**. Sama definicija sada proširuje područje odgovoriti poduzeća na sve utjecaje i učinke koje njihovo poslovanje ima na društvo. Ovakvom komunikacijom, Europska komisija snažno teži ka poticanju nacionalnih vlada ka uspostavi poticajnog okruženja za primjenu DOP-a¹⁴.

Važno je i istaknuti definiciju Organizacije UN-a za industrijski razvoj (UNIDO) koja DOP sagleda kao **koncept upravljanja u kojem tvrtke integriraju društvene i ekološke probleme u svoje poslovanje i interakciju sa svojim dionicima**.¹⁵

DOP se općenito shvaća kao način na koji tvrtka postiže ravnotežu ekonomskih, ekoloških i društvenih imperativa dok se u isto vrijeme obraća na očekivanja dioničara i dionika. U tom smislu važno je povući razliku između DOP-a, koji može biti koncept strateškog poslovnog upravljanja i dobrotvorne djelatnosti, sponzorstva ili filantropije.¹⁶

Promicanje prihvaćanja DOP-a među malim i srednjim poduzećima zahtijeva pristupe koji odgovaraju odgovarajućim potrebama i kapacitetima tih poduzeća i ne utječu negativno na njihovu ekonomsku održivost.¹⁷

¹²Commission of the European Communities, (2006): *Implementing the Partnership for Growth and Jobs: Making Europe a Pole of Excellence on Corporate Social Responsibility*, str.3-12.

¹³Commission of the European communities, (2001): *Promoting a European Framework for Corporate Social Responsibility*, str.6

¹⁴Hrvatska udruga poslodavaca, (2013): *Društveno odgovorno poslovanje za sve*, raspoloživo na: <https://www.hup.hr/EasyEdit/UserFiles/Petra%20Senti%C4%87/Nacionalni%20DOP%20HR.pdf> [15.10.2021.]

¹⁵Ujedinjeni narodi: *What is CSR?* raspoloživo na: <https://www.unido.org/our-focus/advancing-economic-competitiveness/competitive-trade-capacities-and-corporate-responsibility/corporate-social-responsibility-market-integration/what-csr> [15.10.2021.]

¹⁶Ibid.

¹⁷Ibid.

UNIDO svoj DOP program temelji na pristupu *Triple Bottom Line* (TBL), koji se pokazao uspješnim alatom za mala i srednja poduzeća u zemljama u razvoju kako bi im pomogao u ispunjavanju društvenih i ekoloških standarda bez ugrožavanja njihove konkurentnosti. TBL pristup koristi se kao okvir za mjerenje i izvješćivanje o uspješnosti poduzeća u odnosu na ekonomske, društvene i ekološke performanse. Riječ je o pokušaj usklađivanja privatnih poduzeća s ciljem održivog globalnog razvoja. Ključna pitanja DOP-a prema UNIDU-u su:¹⁸

- upravljanje okolišem,
- ekološka učinkovitost,
- odgovorni izvori, angažman dionika,
- radni standardi i uvjeti rada,
- odnosi između zaposlenika i zajednice,
- socijalna jednakost, ravnopravnost spolova,
- ljudska prava,
- dobro upravljanje i antikorupcijske mjere.

UNIDO ističe kako pravilno implementiran koncept DOP-a može donijeti niz konkurentskih prednosti, kao što su bolji pristup kapitalu i tržištima, povećana prodaja i profit, uštede operativnih troškova, poboljšana produktivnost i kvaliteta, učinkovita baza ljudskih resursa, poboljšani imidž i reputacija robne marke, poboljšani kupci lojalnost, bolje donošenje odluka i procesi upravljanja rizicima.¹⁹

2.2. Izvještavanje o društveno odgovornom poslovanju

Izvješće o DOP-u je interni i eksterni dokument koji društva koriste za komuniciranje DOP napora i njihovog utjecaja na okoliš i zajednicu. Američki istraživači, DOP napore organizacije dijele u četiri kategorije:²⁰

- ekološke,
- etičke,
- filantropske,

¹⁸Ibid.

¹⁹Ibid

²⁰Boston College Centre for Corporate Citizenship (2010): How to Read a Corporate Responsibility Report?, raspoloživo na: https://iri.hks.harvard.edu/files/iri/files/how_to_read_a_corporate_social_responsibility_report.pdf [15.10.2021.]

- ekonomske.

U nekim zemljama društva obvezno godišnje objavljuju izvješća o DOP-u. Iako se to još se ne zahtijeva od tvrtki sa sjedištem u SAD-u, istraživači ističu da bi se to moglo promijeniti u bliskoj budućnosti. Trenutačno ne postoji zajednički skup standarda izvještavanja o DOP-u u SAD-u. Zakonodavac društvima pruža slobodu izvješćivanja u bilo kojem formatu te društva mogu isticati informacije kako žele. Međutim, nedostatak harmonizacije može otežati uspoređivanje izvješća.²¹

Izvješća o DOP-u obično su predstavljena u digitalnom formatu za jednostavnu distribuciju, ali se također mogu ispisati i osobno prezentirati dionicima. Izgled DOP izvješća može se kretati od jednostavnog tekstualnog dokumenta do dizajniranog, vizualno poticajnog paketa čime dobivaju ulogu marketinškog oblika komunikacije. Izvješća o DOP-u način su za društvo da komunicira svoju misiju, napore i rezultate vanjskim i unutarnjim dionicima. Osim zaposlenika, donositelja odluka i dioničara, oni uključuju kupce, lokalnu zajednicu i društvo u cjelini. Ako je tvrtka bila uspješna u svojim naporima u DOP-u, objavljivanje izvješća o DOP-u jednako je i komunikacijski alat koliko i marketinški alat za odnose s javnošću. Zbog nedostatka obveznih smjernica, pomoću ovih izvješća društvo može istaknuti postignuća svoje organizacije i ugraditi društvenu odgovornost u identitet svojega brenda.²²

Objavljivanje izvješća o DOP-u na godišnjoj razini također može utjecati i na korporativnu kulturu. Na primjer, ako organizacija objavi za svoj cilj da bude ugljično neutralna do 2025. u svom izvješću za 2021., velike su šanse da će se zaposlenici osjećati potaknutim da ostvare taj cilj pa se njegov završetak može zabilježiti u izvješću za 2025. godinu. Ako se cilj ne postigne u predviđenom vremenskom okviru, proces izvješćivanja o DOP-u može potaknuti na ispitivanje kako je projekt skrenuo s puta i što se može učiniti kako bi se cilj ponovno uskladio i postigao u realnom vremenskom okviru.²³

2.2.1. Izvještavanje o DOP-u unutar Republike Hrvatske

Ulaskom Republike Hrvatske u EU 2013. godine, poduzetnicima omogućen je pristup tržištu zemalja članica. Primjerice, društvo koje izvodi velike kapitalne projekte sada može iste

²¹Ibid.

²²Harvard Business School: What is a CSR Report & Why is it Important?, raspoloživo na: <https://online.hbs.edu/blog/post/what-is-a-csr-report?tempview=logoconvert> [15.10.2021.]

²³Ibid.

obavljati u Finskoj ili Norveškoj. Od 2013. pa do danas, tržište je postalo mnogo hektičnije, sklonije promjenama, a zakonodavstvo kompleksnije. Osim godišnjih financijskih izvještaja, dionici potražnju informacije o društvu iz dugih izvora. Tu na *velika vrata ulazi* i izvještavanje o aktivnostima DOP-a koje provodi društvo. Izvještavanje o DOP-u spada u domenu tzv. **nefinancijskog izvještavanja**, a isto je u RH regulirano:

- **Direktivom 2013/34/EU,**
- **Direktivom 2014/95/EU,**
- **Zakonom o računovodstvu.**

Veliki poduzetnici prema ZOR-u uz godišnje financijske izvještaje od 1. siječnja 2017. obvezni su sastavljati i objavljivati izvještaje koji sadržavaju i nefinancijske informacije. Ti izvještaji najčešće dolaze u formi izvještaja posloводства te dostupni su na web stranicama društva. Zakonodavac je stava da takvi izvještaji trebaju obuhvaćati informacije koje se odnose barem na:²⁴

- pitanja okoliša,
- kadrovska te socijalna pitanja,
- pitanja vezanih uz poštivanje ljudskih prava, borbe protiv korupcije odnosno mita,
- opisa politika raznolikosti.

U svrhu poboljšavanja harmonizacije te usporedivosti nefinancijskih izvještaja zemalja članica, takvi bi izvještaji trebali sadržavati poduzete mjere u domeni:²⁵

²⁴Institut za društveno odgovorno poslovanje: Nefinancijsko izvještavanje kao nova obveza iz Zakona o računovodstvu, raspoloživo na: <http://idop.hr/media/61439/predavanje-nefinancijsko-izvjescivanje.pdf> [15.10.2021.]

²⁵ Ibid.

Tablica 1: Domene nefinancijskog izvještavanja

Okolišna pitanja	• aktualnih i predvidivih učinaka poslovanja poduzeća na okoliš te prema potrebi na zdravlje i sigurnost,
	• upotrebe obnovljivih i neobnovljivih izvora energije,
	• emisije stakleničkih plinova,
	• uporabe vode,
	• zagađenja zraka.
Socijalna i kadrovska pitanja	• garancije jednakosti spolova,
	• provođenja fundamentalnih konvencija Međunarodne organizacije rada, uvjeta rada, socijalnog dijaloga, poštovanja prava radnika na informacije i savjetovanje, poštovanja prava sindikata, zdravlja i sigurnosti na poslu te dijaloga s lokalnim zajednicama i/ili na mjere poduzete radi osiguravanja zaštite i razvoja tih zajednica.
Ljudska prava te borbe protiv korupcije i podmićivanja	• sprječavanja kršenja ljudskih prava i/ili važećim instrumentima za borbu protiv korupcije i podmićivanja.
Politike raznolikosti	• pitanja vezana uz dob, spol, obrazovanje ili struku.

Izvor: izrada autora prema www.idop.hr

2.2.2. GRI standardi

GRI je neovisna, međunarodna organizacija koja pruža najraširenije svjetske standarde za izvješćivanje o održivosti –**GRI standarde**, isti su dostupni kao besplatno javno dobro. Od 1997. GRI standardi se kontinuirano razvijaju kako bi predstavljali najbolju svjetsku praksu za izvješćivanje o gospodarskim, ekološkim i društvenim utjecajima. Uz razvoj standarda, GRI

također podržava njihovu upotrebu i provedbu među različitim vrstama poslovnih aktera, civilnog društva i kreatora politike.²⁶

GRI standardi pomažu društvima da povećaju svoju transparentnost i prenesu javnosti svoje pozitivne i negativne učinke na društvo. GRI standardi omogućuju dosljedno i visokokvalitetno izvješćivanje o održivosti, što pomaže društvima da zadovolje potrebe svojih dionika za usporedivim i pouzdanim podacima. Svako društvo, veliko ili malo, privatno ili javno, bez obzira na sektor, lokaciju i iskustvo u izvještavanju, može koristiti GRI standarde za izvješćivanje o svojim utjecajima na standardiziran i usporediv način.²⁷

GRI se isto tako fokusiraju na materijalno prožimajuće teme o kojima društva izvještavaju. Materijalno prožimajuće teme organizacije određuju se na temelju aktivnosti i poslovnih odnosa organizacije. Privatnost podataka može biti materijala tema za izvještavanje primjerice telekomunikacijsku tvrtku, dok dječji rad može biti tema za tekstilnu tvrtku s opsežnim lancima opskrbe. Struktura i sadržaj standarda podijeljeni su u tri skupine:²⁸

- **Univerzalni standardi,**
- **Standardi specifični za temu,**
- **Sektorski standardi.**

2.2.2.1. Univerzalni standardi

Univerzalni standardi GRI primjenjuju se na sve organizacije, a sastoje se od sljedećeg:²⁹

- **GRI 1: Temeljni standard 2021 (GRI 1)** koji opisuje svrhu GRI standarda, pojašnjava koncepte i objašnjava kako koristiti standarde. Navodi zahtjeve koje društvo mora ispuniti kako bi izvještavala u skladu s GRI standardima. Također specificira načela – kao što su točnost, uravnoteženost i provjerljivost – temeljna za kvalitetno izvješćivanje.
- **GRI 2: Opća objava 2021 (GRI 2)** sadrži informacije koje se odnose na pojedinosti o strukturi organizacije i praksama izvješćivanja, djelatnosti i radnicima, upravljanjem strategijama i angažmanu dionika.

²⁶The GRI Standards a Guide for Policy Makers, raspoloživo na: <https://www.globalreporting.org/media/nmmnwfsn/gri-policymakers-guide.pdf>, str.7. [15.10.2021.]

²⁷Ibid., str.9

²⁸Ibid., str 9.

²⁹Ibid., str 10.

- **GRI 3: Materijalne teme 2021 (GRI 3)** objašnjava korake pomoću kojih organizacija može odrediti teme koje su najrelevantnije za njezine utjecaje, svoje materijalne teme i opisuje kako se sektorski standardi koriste u ovom procesu.

2.2.2.2. GRI Sektorski standardi

GRI sektorski standardi imaju za cilj povećati kvalitetu, potpunost i dosljednost izvještavanja organizacija. Standardi su razvijeni za 40 sektora, počevši od onih s najvećim utjecajem, kao što su nafta i plin, poljoprivreda, akvakultura i ribarstvo.³⁰

Standardi navode teme koje će vjerojatno biti materijalne za većinu organizacija u određenom sektoru i navode relevantne informacije za izvješćivanje o tim temama. Ukoliko je primjenjiv, organizacija je dužna ga koristiti za izvještavanje prema GRI-u. Svaki sektorski standard sastoji se od početnog odjeljka koji daje pregled karakteristika sektora. Glavni dio standarda zatim navodi teme koje su od materijalne važnosti za sektor.³¹

2.2.2.3. Standardi vezani uz specifičnu temu

Standardi GRI vezani uz specifičnu temu sadrže smjernice za pružanje informacija o određenim specifičnim temama koje su prožimajuće za dionike. Primjerice gospodarenje otpadom te sigurnost djelatnika na radu. Zadaća standarda je dati organizaciji smjernice kako upravljati svojim utjecajima. Organizacija odabire baš one standarde koje smatra da su relevantni za svoje poslovno okruženje. Primjerice, za brodogradnju specifična tema bila bi gospodarenje otpadom.³²

2.3. Društveno odgovorno poslovanje u Hrvatskoj

Važnim trenutkom u razvoju DOP-a u Hrvatskoj smatra se osnivanje Hrvatskog poslovnog savjeta za održivi razvoj (HR PSOR) 1997. godine. Cilj organizacije bio je primjena i

³⁰Ibid., str.9-13.

³¹Ibid., str 9-13.

³²Ibid., str.9-13.

promicanje održivih poslovnih praksi u cilju zaštite okoliša i postizanje održivog razvoja u Republici Hrvatskoj. Godine 2005. određeni su i zajednički prioriteti za razvoj DOP-a u Hrvatskoj pri čemu je fokus stavljen na područje **zaštite okoliša**, a kasnije proširio se **na ljudske resurse i brigu o zajednici**.³³ Rezultati istraživanja provedenog od strane HUP-a 2011. godine pokazuje poduzeća koja posluju u okolišno intenzivnih djelatnostima imaju bolja saznanja o DOP-u. Primjer za takve djelatnosti bila bi prerađivačka industrija te rudarstvo i vađenje nafte. Uočeno je i da bolje poznavanje DOP-a se pronalazi kod onih poduzeća koja više posluju na inozemnom, a manje na tuzemnom tržištu te da velika poduzeća prednjače u DOP-u, dok mala i mikro ovu praksu su tek nedavno počeli koristiti.³⁴

Popularizacija DOP-a u Republici Hrvatskoj može se dijelom pripisati naporima HGK kroz dodjelu nagrade Indeks DOP-a. Radi se metodologiji za ocjenjivanje odgovornih poduzetničkih praksi te sam indeks nastao je po uzoru na *Business in the Community CR Index*. Uzorom na spomenuti indeks, HGK je razvila upitnik koji se sastoji od različitih pitanja grupiranih u područjima:³⁵

- ekonomske održivosti,
- uključenosti DOP-a u poslovnu strategiju društva,
- radne okoline,
- zaštite okoliša,
- tržišnih odnosa,
- odnosa sa zajednicom,
- odgovorne politike raznolikosti i zaštite ljudskih prava.

Indeks DOP-a također je godišnja nagrada koju zajednički izdaju Hrvatska gospodarska komora i HR PSOR u kategorijama malih, srednjih, velikih i kotiranih poduzeća.³⁶ Nagrada se dodjeljuje od 2005. godine te najbolje rangirana poduzeća prema poslovnim rezultatima prethodne godine dobivaju poveznicu za pristup popunjavanju upitnika za samoevaluaciju

³³Vrdoljak Raguž, I., Hazdovac, K. (2014): Društveno odgovorno poslovanje i hrvatska gospodarska praksa, *Oeconomica Jadertina* 1/2014, str. 46-47.

³⁴Hrvatska udruga poslodavaca, (2013): Društveno odgovorno poslovanje za sve, raspoloživo na: <https://www.hup.hr/EasyEdit/UserFiles/Petra%20Senti%C4%87/Nacionalni%20DOP%20HR.pdf> [15.10.2021.]

³⁵Dropulić, I., Letica, M., Dragija Kostić, M. (2019): Upravljačko računovodstvo u teoriji i praksi, Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet, Split, str.298.

³⁶Ibid, str.298.

DOP-a. Glavna nagrada indeksa dodjeljuje se u 4 kategorije: za mala, srednja velika i javna poduzeća.³⁷

2.4. Odnos računovodstva i društveno odgovornog poslovanja

Profesionalna tijela nastoje postaviti opći okvir u kojem djeluju računovođe, dugoročno utječući na njihove uloge i stavove. Važno je skrenuti pozornost na činjenicu da se računovodstvena profesija može loše uklopiti u današnje poslovno okruženje, što se može vidjeti kao opasnost koja vodi marginalnoj ulozi računovođa u društvu. U Republici Hrvatskoj, računovođa ne mora biti certificiran te slobodno može obavljati djelatnost bez da je neki od autoriteta *apriori* provjerio kompetencije pojedinca. Imajući to na umu, postavlja se pitanje vezano uz održavanje društvenog statusa računovođe. Kako bi se zadržao društveni status računovođa važno je raditi na stavkama koje definiraju ovu profesiju, a to su:³⁸

- vještine,
- stručna osposobljenost,
- provjerene kompetencije,
- organizacija profesije,
- poštivanje profesionalnog etičkog kodeksa.³⁹

Sadašnje poslovno okruženje stvara prilike i prijetnje i računovodstvu i računovođama. Uz sve veću važnost koja se pridaje pitanjima okoliša i društvenoj odgovornosti, upravljanju rizicima i izvještavanju, računovodstvena profesija mora se promijeniti. Tijekom posljednjeg desetljeća, različite udruge računovodstvenih stručnjaka identificirale su nekoliko trendova u evoluciji računovodstvene profesije⁴⁰ Kroz intervjuje provedene s profesionalaca, IFAC identificira neke smjerove evolucije profesije u domeni:

- **protoka informacija,**
- **podržavanja strateških promjena,**
- **razvoja i održavanja vizije organizacije.**

³⁷Ibid., str. 299.

³⁸Elliot, R.K. and Jacobson, P.D., (2002) The evolution of the Knowledge Professional. Accounting Horizons, 16/1, str.66-81

³⁹Ibid., str.66-81

Albu, Nadia; Albu, Cătălin Nicolae; Gîrbină, Maria Mădălina; Sandu, Maria Iuliana (2011) : The Implications of Corporate Social Responsibility on the Accounting Profession: The Case of Romania, Amfiteatru Economic Journal, ISSN 2247-9104, The Bucharest University of Economic Studies, Bucharest, Vol. 13/29, str. 221-234

Isto tako, Institut ovlaštenih računovođa u Australiji (ICAA), kao krovno tijelo profesije, identificira tri vrste doprinosa koje računovodstvo u budućnosti može imati:⁴¹

- **usklađenost** -kroz reviziju, komunikaciju, predviđanje, MSFI-eve,
- **strateški i komercijalni doprinosi** -poslovni planovi, upravljanje troškovima,
- **doprinosi povezani s ljudima** -upravljanje radnim odnosima, vođenje, pružanje podrške.

IFAC naglašava važnost transformacije računovođa u konzultante, računovođe se više ne bave samo čistim brojkama i evidentiranjima transakcija u poslovnim knjigama. Njihova uloga teži više kao prodajnom predstavniku koji prodaje ideje interno poduzetniku te eksterno prema dionicima. Primjerice, računovođe u Republici Hrvatskoj savjetuju poduzetnike u domeni Poreza na dodanu vrijednost⁴². Prije poreznih promjena Poreza na dodanu vrijednost, aktivnosti poreznog menadžmenta te agresivnog poreznog planiranja u svrhu izbjegavanja ulaska u sustav PDV-a su bile poprilično isprepletene. Neki poduzetnici u suradnji sa svojim računovođama koristiti su takve porezne pogodnosti te izbjegavali ulazak u sustav oporezivanja dodane vrijednosti tako da bi počekom novog poreznog razdoblja osnivali novu pravnu osobu. Iako je aktivnost *de jure* bila legalna, *de facto* radilo se o jednoj neetičnoj i društveno neodgovornoj praksi iskorištavanja pogodnosti namijenjenim mikro poduzetnicima.

IFAC isto tako navodi da profesionalni računovođe u organizacijama podupiru napore održivosti organizacija za koje rade na vodećim ulogama u strategiji, upravljanju, upravljanju učinkom i procesima izvještavanja. Oni također nadziru, mjere, kontroliraju i komuniciraju dugoročno održivo stvaranje vrijednosti svojih organizacija. Kako bi povećali svijest o DOP-u unutar organizacije, IFAC smatra da bi računovođe trebale djelovati u područjima:⁴³

- **upravljanja održivošću** - uključuje upravljanje rizikom, mjerenje i upravljanje učinkom, te interno i eksterno izvještavanje o uspješnosti kroz dobrovoljne i obvezne inicijative,
- **vanjskog izvještavanja o informacijama o održivosti** - zahtijeva relevantne, točne i potpune podatke. Profesionalne računovođe razumiju potrebu za kvalitetnim podacima i robusnim sustavima za bilježenje, održavanje i izvješćivanje o uspješnosti,

⁴¹Ibid., str. 226.

⁴²Ibid., str.225.

⁴³Albu, Nadia; Albu, Cătălin Nicolae; Gîrbină, Maria Mădălina; Sandu, Maria Iuliana (2011) : The Implications of Corporate Social Responsibility on the Accounting Profession: The Case of Romania, Amfiteatru Economic Journal, ISSN 2247-9104, The Bucharest University of Economic Studies, Bucharest, Vol. 13/29, str. 228.

- **nefinancijskih sustava** -uključujući one koji prikupljaju podatke o održivosti i druge informacije. Profesionalne računovođe mogu pomoći u procjeni i poboljšanju ovih kontrola i sustava,
- **utjecaja na ponašanje** - funkcija računovodstva obično je u najboljem položaju za uključivanje razmatranja održivosti u poslovne slučajeve, odluke o kapitalnim izdacima, raspodjelu troškova i integraciju s naknadama i strategijom.

3. EKSTERNA REVIZIJA

3.1. Pojam i uloga eksterne revizije

Povijesno gledano, revizija prethodi kršćanskoj eri. Antropolozi su pronašli zapise o aktivnostima revizije koji datiraju iz ranog babilonskog vremena, oko 3000 godina prije Krista. Isto tako, revizijska je djelatnost postojala i u staroj Kini, Grčkoj i Rimu. Pojam revizije dolazi od latinske riječi *audire* što znači *slušati*. Upravo u starom Rimu revizori su bili ti koji slušaju porezne obveznike, kao što su poljoprivrednici, o rezultatima njihovog poslovanja i poreznim obvezama prema carstvu. Od rimskog vremena pa do danas, položaj revizije te potražnja za istom se značajno promjena. Danas, potražnja za revizijom proizlazi zbog asimetrije informacija na tržištu, a na svođenje te asimetrije u domeni financijskih izvještaja na prihvatljivu razinu utječe revizor.⁴⁴

Niti jedna tvrtka ili institucija ne može učinkovito obavljati svoje aktivnosti bez odgovarajućih evidencija i knjigovodstvenih isprava, budući da se transakcije odvijaju u različitim vremenima s brojnim osobama i subjektima. Učinak svih transakcija mora biti zabilježen i prikladno analiziran kako bi se vidjeli rezultati u pogledu poslovanja u cjelini. Periodični izvještaji sastavljaju se za mjerenje uspjeha ili neuspjeha aktivnosti u postizanju ciljeva organizacije. To bi bilo nemoguće bez sustavne evidencije transakcija. Financijski izvještaji često su osnova za donošenje odluka od strane menadžmenta. Jedna od tih odluka može biti i korektivna mjera o zatvaranju organizacije ili pak odabranog poslovnog segmenta. Sve je to moguće samo ako su stavke u financijskim izvještajima pouzdane. Odluke temeljene na pogrešnim financijskim izvještajima mogu se pokazati vrlo štetnima ili čak fatalnima za poslovanje. Na primjer, ako je posao stvarno ostvario dobit, ali zbog pogrešnog računovodstva, GFI pokazuje gubitak, vlasnik može donijeti odluku da proda posao s dobitkom. Stoga stajališta samog menadžmenta, vjerodostojnost financijskih izvještaja iznimno je bitna.⁴⁵

Za one koji su svoj novac uložili u posao, ali ne mogu sudjelovati u upravljanju njime, npr. dioničarima, potrebno je uvjerenje da su GFI koji im se prezentiraju pouzdani. Revizija je ta

⁴⁴ Ibid., str.2.

⁴⁵Board of Studies the Institute of Chartered Accountants of India (2008): Professional Competence Course Study Material- Auditing and Assurance, raspoloživo na: https://vipss.yolasite.com/resources/PCC_BOOKS/Auditing%20and%20Assurance.pdf, str.21-25. [29.10.2021.]

koja osigurava da su financijski izvještaji vjerodostojni. U današnjem gospodarskom okruženju, točne informacije i odgovornost za iste preuzeli su veću ulogu nego ikada prije. Kao rezultat toga, neovisna revizija financijskih izvještaja subjekta vitalna je usluga ulagačima, vjerovnicima i drugim sudionicima u gospodarskoj razmjeni. Može se reći da je **funkcija revizije davanje vjerodostojnosti financijskim izvještajima**. Financijski izvještaji su odgovornost menadžmenta, a revizorova odgovornost je da im pruži vjerodostojnost.⁴⁶

3.1.1. Definicija revizije

Revizijskim postupkom revizor povećava korisnost i vrijednost financijskih izvještaja, ali također povećava vjerodostojnost ostalih nerevidiranih informacija koje objavljuje uprava.⁴⁷ Definicija dana u MSR 200 navodi da je cilj revizije financijskih izvještaja omogućiti revizoru da izrazi mišljenje jesu li financijski izvještaji pripremljeni, u svim materijalno značajnim aspektima, u skladu s identificiranim okvirom financijskog izvještavanja. Odnosno dužnost revizora je utvrditi jesu li financijski izvještaji istinito i fer prikazuju financijski položaj društva u skladu sa u skladu sa Zakonom o računovodstvu i Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja odnosno Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.⁴⁸ Šest je osnovnih karakteristika koje obilježavaju reviziju kao profesiju:

- **sustavnost procesa** -revizija je sustavan i znanstveni proces koji prati niz aktivnosti koje su logične, strukturirane i prethodno planirane,
- **trostrani posao**- revizija uključuje tri strane; revizore, dioničare i upravu,
- **predmet**-revizori daju uvjerenje o određenom predmetu. U slučaju eksterne revizije, revizor ispituje usklađenost poslovanja društva i njegovih financijskih izvještaja prema apriori definiranim kriterijima,
- **dokazi**- revizijski proces zahtijeva prikupljanje dokaza, odnosno financijskih i nefinancijskih podataka,
- **utvrđeni kriteriji** - dokazi se moraju ocijeniti u skladu s utvrđenim kriterijima, koji uključuju MRS-eve, MSFI.-eve, općenito prihvaćena računovodstvena načela, industrije prakse, itd.,

⁴⁶Hayes, R., Dassen, R., Schilder, A., Wallage P, (2005): Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing, str.44-47.

⁴⁷Ibid, str.48.

⁴⁸Ibid., str. 10.

- **mišljenje**- revizor mora izraziti mišljenje o razumnom uvjerenju financijskih izvještaja subjekta.⁴⁹

Revizija se smatra sustavnim pristupom koji slijedi strukturirani, dokumentirani plan tzv. plan revizije. U procesu revizije revizori analiziraju knjigovodstvene evidencije koristeći različite općeprihvaćene tehnike. Revizija mora biti planirana i strukturirana na takav način da oni koji provode reviziju mogu u potpunosti ispitati i analizirati sve važne dokaze. Revizija je **neovisno, objektivno** i stručno ispitivanje i ocjenjivanje dokaza. Revizori trebaju biti nepristrani i ne pustiti da predrasude ili pristranosti nadjačaju njihovu objektivnost. Posao revizora je da prikuplja i ispituje prikupljene dokaze. Revizor ocjenjuje pouzdanost i dostatnost informacija sadržanih u temeljnim financijskim izvještajima i drugim izvornim podacima na sljedeći način da:⁵⁰

- **proučava i ocjenjiva računovodstvenih sustave i sustave internih kontrola**, ako smatra da se na njih može osloniti. Dužnost revizora je testirati interne kontrole kako bi utvrdio njihovu prirodu te učinkovitost,
- **provodi analitičke postupke i druge postupke provjere knjigovodstvenih isprava**, ako smatra da je sustav internih kontrola zakazao odnosno na njega se ne može osloniti.

3.1.2. Ovlašteni revizor

Sukladno Zakonu o reviziji, revizija se smatra provjerom i ocjenom godišnjih financijskih izvještaja te konsolidiranih godišnjih financijski izvještaja te drugih financijskih izvještaja odnosno podataka i metoda koje su korištene prilikom njihova sastavljanja. Reviziju provodi ovlašteni revizor koji posjeduje licencu za rad izdanu od strane Ministarstva financija. Kako bi obavljao uslugu revizije, ovlašteni revizor mora biti zaposlen u revizijskom društvu te ima obvezu stalnog usavršavanja u području obavljanja revizorskih usluga u trajnu od minimalno 120 sati u neprekidnom kontinuitetu od tri godine. Nadležno ministarstvo izdaje odobrenje za obavljanje usluga revizije onim revizorima koje ispunjavaju navedene uvjete:⁵¹

- **imaju položen revizorski ispit,**
- **imaju dobar ugled.**

⁴⁹Ibid., str. 50.

⁵⁰Žager, K., Sačer Mamić, I., Sever, S., Žager, L. (2008): Analiza financijskih izvještaja, str.183-186.

⁵¹Narodne novine, (2017): Zakon o reviziji, Narodne novine d. d., Zagreb, broj 127/2017, raspoloživo na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2017_12_127_2873.html [1.11.2021.]

3.1.2.1. Revizorski ispit

Sposobnost obavljanja usluga revizije, razina teorijskog znanja i mogućnost primjene istoga u praksi dokazuje se revizijskim ispitom. Ispit se provodi pred povjerenstvom, a organizira i provodi ga Hrvatska revizijska komora. Kako bi pristupio ispitu pojedinac prethodno mora imati ispuniti slijedeće uvjete:⁵²

- završen preddiplomski, diplomski ili pak integrirani sveučilišni ili stručni odnosno specijalistički studij, čijim završetkom pojedinac je stekao minimalno 300 ECTS bodova,
- pet godina radnoga iskustva od čega se zahtjeva da su minimalno tri godine u poslovima vezanim uz obavljanje zakonske revizije pod nadzorom ovlaštenog revizora u zadnjih osam godina prije polaganja revizijskog ispita.

3.1.2.2. Dobar ugled

Zakonodavac je stava da dobar ugled pripada pojedincu koji nije pravomoćno kažnjavan za više od tri prekršaja iz područja obavljanja revizijskih usluga u kontinuitetu od posljednje tri godine te onaj koji nije kao član uprave ili upravnoga odbora sustavno kršio Zakon o reviziji i/ili kršio ostale propise kojima je uređena ova profesora. Kako bi sačuvao dobar ugled, pojedinac u obuhvatu kaznenih djela ne smije biti pravomoćno osuđen za kaznena djela:⁵³

- protiv imovine,
- protiv života i tijela,
- propisana Zakona o tržištu vrijednosnih papira ,
- propisana Zakona o kaznenim djelima protiv tržišta kapitala,
- propisana zakonom kojim se uređuju trgovačka društva,
- propisana zakonom kojim se uređuju investicijski fondovi.

⁵²Ibid.

⁵³Ibid.

3.1.3. Vrste revizorskih mišljenja

Nakon provedene revizije kao krajnji rezultat revizor u pisanom obliku sukladno MRevS-u 700 odnosno MRevS-u 705 izdaje nemodificirano ili modificirano mišljenje. U tom kontekstu, nemodificiranim mišljenjem smatra se pozitivnim, a modificirano može poprimit oblik:⁵⁴

- **suzdržanog mišljenja,**
- **negativnog mišljenja,**
- **mišljenja s rezervom.**

Zakonodavac obvezuje revizora da jasno navede pružaju li GFI odnosno konsolidirani GFI fer i istinit prikaz u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja⁵⁵. Ako je revizor tokom procesa revizije utvrdio da GFI pružaju isitnit i fer prikaz imovine, kapitala i obveza tada će izdati **pozitivno mišljenje**.⁵⁶ Na modifikaciju revizorskog mišljenja utječe prosudba revizora o prožetosti učinka ili pak mogućih učinaka na GFI. Takvi učinci prema svojoj prirodi mogu biti značajni, ali i ne i prožimajući ili pak značajni i prožimajući. Ako su GFI pogrešno prikazani i/ili revizor nije bio u mogućnosti dobiti primjerene i dostane dokaze, tada je revizor primoran izdati modificirano mišljenje. Slijedeća tablica prikazuje oblike modificiranog mišljenja s obzirom na vrstu pitanja koje uzrokuje tu modifikaciju.⁵⁷

Tablica 2: Vrste modificiranih mišljenja prema pitanjima koja uzrokuju modifikaciju:

Vrsta pitanja koja uzrokuje modifikaciju	Revizorova prosudba o prožetosti učinaka ili mogućih učinaka na financijske izvještaje	
	Značajni, ali i ne prožimajući	Značajni i prožimajući
GFI su pogreško prikazani	<i>Mišljenje s rezervom</i>	<i>Negativno mišljenje</i>
Ne postoji mogućnost dobivanja primjerenih i dostatnih dokaza	<i>Mišljenje s rezervom</i>	<i>Suzdržano mišljenje</i>

Izvor: Izrada autora prema: Narodne novine (2016): MRevS 705 (izmijenjen) Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora.

⁵⁴Žager, K., Sačer Mamić, I., Sever, S., Žager, L. (2008): Analiza financijskih izvještaja, str.192.

⁵⁵Narodne novine, (2017): Zakon o reviziji, Narodne novine d. d., Zagreb, broj 127/2017

⁵⁶Žager, K., Sačer Mamić, I., Sever, S., Žager, L. (2008): Analiza financijskih izvještaja, str.192.

⁵⁷Narodne novine (2016): MRevS 705 (izmijenjen) Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora, Narodne novine, Zagreb, br. 107/16.

3.2. Zakonodavstveni okvir obavljanja usluga eksterne revizije u Republici Hrvatskoj

Institucionalno, eksterna revizija uređena je Međunarodnim revizijskim standardima. Zakonodavstveno, revizija GFI trgovačkih društava je uređena Zakonom o računovodstvu te Zakonom o reviziji. Obveznike revizije propisuje ZOR, dok ZoRev daje okvir i definira uvjete za obavljanje revizijskih usluga te drugih poslova revizije. Osim ova dva krovna zakona, revizija GFI regulirana je i:⁵⁸

- Uredbom EU br. 537/2014 Europskog Parlamenta i Vijeća od 16. travnja 2014. o posebnim zahtjevima u vezi zakonske revizije subjekata od javnog interesa i stavljanju izvan snage Odluke Komisije 2005/909/EZ,
- Pravilnikom o stalnom stručnom usavršavanju ovlaštenih revizora,
- Pravilnikom o izmjenama i dopunama Pravilnika o stalnom stručnom usavršavanju ovlaštenih revizora,
- Pravilnikom o stalnom stručnom usavršavanju ovlaštenih revizora,
- Pravilnikom o izmjenama i dopunama Pravilnika o izdavanju odobrenja za rad ovlaštenom revizoru i revizorskom društvu,
- Pravilnikom o izdavanju odobrenja za rad ovlaštenom revizoru i revizorskom društvu,
- Pravilnikom o vođenju registara,
- Pravilnikom o načinu prikupljanja izvještaja, obavijesti i podataka od subjekata nadzora, Narodne novine, broj 53/19,
- Pravilnikom o stručnom osposobljavanju za polaganje revizorskog ispita, revizorskom i posebnom ispitu te ispitu osposobljenosti.

3.2.1. Izvješće o transparentnosti

Članak 13. Uredbe EU 537/2014 zahtijeva od revizijskih društava koje obavljaju zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa (SJI) na objavljivanje izvješća o transparentnosti. Izvješće

⁵⁸Hrvatska revizorska komora: Propisi, raspoloživo na: <http://www.revizorska-komora.hr/index.php/propisi/zakoni-pravilnici.html> [29.10.2021.]

mora biti objavljeno u roku od četiri mjeseca do kraja poslovne godine. Transparentnim izvještavanjem revizijska društva imaju priliku da:⁵⁹

- prezentiraju informacije o revizorskoj tvrtki, njezinim procesima i sustavima, njenom upravljanju, strukturi i sustavu internih kontrola ,
- pruže relevantne, pouzdane i korisne informacije koje olakšavaju angažman između tvrtki i korisnika informacija prezentiranim u GFI,
- osvijeste javnost o izazovima s kojima se susreću u vezi s kvalitetom revizije, kao i učinkovitosti njihovih radnji za prevladavanje tih izazova.

Na izvješće o transparentnosti ne bi se trebalo gledati kao obaveznu, nego marketinški alat društva budući da izvješće pruža informacije koje omogućuju dionicima da procijene prikladnost revizorskih tvrtki za poduzimanje zakonskih revizija. Izvješća bi se trebala biti dostupna na web stranicama društava u svrhu lakše dostupnosti te bržeg pristupa podacima. Irsko nadzorno tijelo za reviziju i računovodstvo (IAASA) istraživalo je dobre prakse objavljivanja Izvješća o transparentnosti te istraživanjem problematike zaključilo da:⁶⁰

- revizijska društva bi trebala uključiti svoje izvješće o transparentnosti na stranici *O nama* ili ekvivalentu svoje web stranice s kratkim opisom koji objašnjava što je izvješće o transparentnosti i zašto bi ga korisnik trebao pročitati,
- u svrhu bolje komunikacije izvješća o transparentnosti, revizijska društva trebala bi ista objaviti na društvenim mrežama.

Izvješće o transparentnosti potpisuje samostalni revizor ili osoba ovlaštena za zastupanje revizorskog društva te ono sadrži:⁶¹

- opis pravnog ustrojstva i vlasničke strukture revizijskog društva,
- opis mreže te njezinoga pravnog i strukturnog udruženja, ukoliko društvo pripada mreži,
- opis upravljačke strukture revizorskog društva ,
- opis unutarnjeg sustava kontrole kvalitete revizorskog društva te izjavu upravnog ili poslovnog tijela o djelotvornosti njegova rada,
- naznaku kada je izvršena posljednja provjera kvalitete rada iz čl. 43. Zakona o reviziji,

⁵⁹The Irish Auditing and Accounting Supervisory Authority (2021): Transparency Reporting –Thematic Review, str. 3-8, raspoloživo na: <https://www.iaasa.ie/IAASA/files/8a/8acf709c-6c36-4a29-b229-1925b465a4e9.pdf> [26.11.2021.]

⁶⁰Ibid.

⁶¹Bitunjac, D. (2018): Analiza izvješća o transparentnosti, Diplomski rad, Sveučilište u Splitu, str.32.

- popis SJI-eva za koja su tijekom prethodne poslovne godine provedene revizije prema čl. 2. Zakona o reviziji,
- izjavu koja se odnosi na neovisnost rada revizorskog društva i samostalnog revizora kojom se potvrđuje da je obavljen unutarnji pregled poštivanja zahtjeva neovisnosti,
- izjavu o politici revizorskog društva i samostalnog revizora, vezanu uz stalno usavršavanje ovlaštenih revizora,
- sveukupne informacije i podatke koji pokazuju značaj revizorskog društva i samostalnog revizora, poput ukupnog prometa, razdijeljenog u naknade iz zakonom propisane revizije godišnjih i konsolidiranih financijskih izvještaja i naknade zaračunate za druge usluge davanja jamstva, poreznog savjetovanja i druge usluge koje nisu povezane s revizijom,
- podatke o osnovici za primanja ovlaštenih revizora koji potpisuju revizorska izvješća o obavljenim revizijama društava od javnog interesa.

3.3. Nadzor revizijskih društava u Republici Hrvatskoj

Sukladno važećem Zakonu o reviziji, aktivnosti nadzora i provjere kvalitete rada ovlaštenih revizora i revizorskih društava delegirane su Ministarstvu financija. Sama provjera provodi se minimalno jednom u tri godine kod onih društava koji provode reviziju nad SJI, odnosno jednom u šest godina kod ovlaštenih revizora i revizijskih društava koji obavljaju reviziju ostalih subjekata. Zakonodavac za subjekt nazora ističe:⁶²

- ovlaštene revizore,
- samostalne revizore,
- revizijska društva,
- ovlaštene revizore i revizijska društva iz druge države članice kojima je odobren rad na teritoriju RH, samo gleda nadzora osiguranja kvalitete rada obavljenih zakonskih revizija u RH,
- ovlaštene revizore i revizorska društva iz druge zemlje članice kojima je odobren rad na teritoriju RH u slučajevima kada izdaju revizorska izvješća koja se odnose na

⁶²Ministarstvo financija, Revizija - nadzor, raspoloživo na: <https://mfin.gov.hr/istaknute-teme/revizija/nadzor/441> [3.11.2021.]

godišnje financijske izvještaje i godišnje konsolidirane financijske izvještaje izdavatelja iz članka 29. stavka 1. Zakona o reviziji,

- revizore u trećim zemljama i subjekte za obavljanje revizije u trećoj zemlji koje je registriralo Ministarstvo financija, a koji izdaju revizorska izvješća koja se odnose na GFI i konsolidirane GFI izdavatelja iz članka 29. stavka 1. Zakona o reviziji,
- SJI-eve sa sjedištem u Republici Hrvatskoj, samo glede njihovih obveza iz ovoga Zakona i Uredbe (EU) br. 537/2014.

3.4. Obveznici revizije financijskih izvještaja u Republici Hrvatskoj

Skupština društva do rujna ove godine dužna je imenovati revizora koji će obavljati zakonsku reviziju GFI tekuće godine. Sukladno članku 20. ZOR-a, propisanu su obveznici revizije GFI i konsolidiranih GFI s obzirom na njihovo značenje za nacionalno gospodarstvo odnosno veličinu. Prema tome, obvezu revizije pojedinačnih (odvojenih) i konsolidiranih financijskih izvješća imaju:⁶³

- veliki poduzetnici,
- srednji poduzetnici,
- SJI,
- matična društva velikih i srednjih grupa,
- poduzetnici koji su podnijeli zahtjev za uvrštavanje svojih vrijednosnih papira (dionica) na uređeno tržište,
- poduzetnici koji ispunjavaju 2 od 3 kriterija: aktiva 15 milijuna kn, prihodi 30 milijuna kn i prosječno 25 zaposlenih,
- poduzetnici koji su sudjelovali u poslovnim spajanjima, pripajanjima odnosno podjelama kao preuzimatelji odnosno novoosnovana društva.

Prema tome, obvezi revizije podliježu i **financijska izvješća matičnih društava velikih i srednjih skupina** (grupa).

3.4.1. Subjekti od javnog interesa

SJI su poduzetnici koji su osnovani u skladu s hrvatskim propisima i čiji su vrijednosni papiri uvršteni na uređeno tržište bilo koje države članice EU-a, kako je to određeno propisima koji

⁶³Guzić,Š. (2021): Obveznici revizije za 2021. godinu, RRIF, 9/21 str.129.

uređuju pitanje tržišta kapitala, te posebno navedeni subjekti u čl. 3. ZOR-a. Osobe odgovorne za obavljanje zakonskih revizija ne bi trebale raditi za SJI-je više od sedam godina uzastopce na mjestu ključnog revizijskog partnera. Člankom 20. st. 4. ZOR-a propisano je da obvezi revizije podliježu godišnja financijska izvješća i konsolidirana godišnja financijska izvješća dioničkih društava, komanditnih društava i društava s ograničenom odgovornošću čiji pojedinačni ili konsolidirani podaci u godini koja prethodi reviziji (sada u 2020. godini) prelaze barem dva od tri kriterija:⁶⁴

- aktiva 15 milijuna kuna,
- prihodi 30 milijuna kuna,
- 25 radnika prosječno tijekom godine.

⁶⁴ Ibid., str.130.

4. DRUŠTVENO ODGOVORNO POSLOVANJE REVIZIJSKIH DRUŠTAVA KOJA OBAVLJAJU REVIZIJU FINACIJSKIH IZVJEŠTAJA SUBJEKTIMA OD JAVNOG INTERESA

4.1. Osnovni podaci o revizijskim društvima

Društvo o aktivnostima DOP-a može komunicirati putem godišnjeg izvješća, zasebnog izvještaja o društvenoj odgovornosti, putem internetskim stranicama i/ili u zadnje vrijeme kao alat komunikacije ističu se i društvene mreže. Kao predmet istraživanja odabrana su dvadeset i tri revizijska društva koja su obavila zakonsku reviziju nad GFI društvima čiji vrijednosni papiri kotiraju na Zagrebačkoj burzi odnosno sukladno ZOR-u smatraju subjektima od javnog interesa. Tablica 3 prikazuje popis revizijskih društava nad kojima je provedeno istraživanje, zajedno s njihovim sjedištem te brojem ovlaštenih revizora u trenutku kada su provodili zakonsku reviziju.

Tablica 3: Prikaz društava koja su obavljala zakonsku reviziju nad GFI društvima čiji vrijednosni papiri kotiraju na Zagrebačkoj burzi odnosno se smatraju SJI-em.

Naziv društva	Broj ovlaštenih revizora	Sjedište	Naziv društva	Broj ovlaštenih revizora	Sjedište
Alpha Capitalis	3	Zagreb	KPMG Croatia	17	Zagreb
Russell Bedford Croatia	3	Zagreb	LeitnerLeitner Hrvatska	4	Zagreb
Antares revizija	3	Zagreb	Mervis revizija	4	Kastav
BDO Hrvatska	16	Zagreb	Moore Revidens	5	Varaždin
Consultum Komparić	3	Zagreb	PwC Hrvatska	18	Zagreb
Deloitte Hrvatska	13	Zagreb	Revizija Remar	5	Zagreb
EY Hrvatska	8	Zagreb	RSM Croatia	8	Zagreb
HLB Inženjerski biro	2	Rijeka	SKT revizija	2	Zagreb
HLB Revidicon	7	Varaždin	Šibenski revicon	4	Šibenik
Iaudit	4	Rijeka	UHY Rudan	4	Zagreb
Interexpert-Zagreb	3	Zagreb	Vedanta Audit	1	Zagreb
Iris nova	8	Zagreb			

Izvor: izrada autora prema <https://zse.hr/hr/popis-izdavatelja/178>

4.2. Indeks izvještavanja o društveno odgovornom poslovanju

Tablica 4 prikazuje distribuciju dvadeset i četiri **aktivnosti** izvještavanja o DOP-u grupirane prema šest **domena**. Proučavane domene su: ljudskih potencijali, dobročinstvo prema lokalnoj zajednici, tržišni odnosi i poslovne strategije, odnosi s partnerima, usluge te aktivnosti očuvanja prirode i okoliša. U svrhu lakše usporedivosti te harmonizacije, indeks je izrađen prema uzoru istraživača koji su prethodno proučavali ovu problematiku kod banaka, društava za osiguranje te reosiguranje.⁶⁵

Tablica 4: DOP Indeks

DOP indeks		Da (1)	Ne(0)	Σ
Ljudski potencijali	I	Edukacije u obliku stručnih usavršavanja, seminara		
	II	Poštivanje prava zaposlenika te elementarnih ljudskih prava		
	III	Zaštita na radu		
	IV	Zapošljavanje		
	V	Ispitivanje stupnja zadovoljstva zaposlenika		
	VI	Uvažavanje koncepta ravnopravnosti među spolovima i poticanje politike raznolikosti		
Dobročinstvo prema lokalnoj zajednici	VII	Donacije po osnovama zdravstvene zaštite		
	VIII	Donacije po osnovama promicanja znanosti i obrazovanja		
	IX	Donacije po osnovama promicanja umjetnosti i kulture		
	X	Donacije za šport		
	XI	Donacije prema humanitarnim udrugama		
	XII	Preuzimanje inicijative te organiziranje humanitarnih akcija		
Tržišni odnosi i poslovna strategija	XIII	Program i mjere za suzbijanje korupcije		
	XIV	Etički kodeks		
	XV	Zaštita i gospodarenje podacima		
	XVI	Odnos prema tržišnim konkurentima		
Odnosi s partnerima	XVII	Priznanja te primljene nagrade društva		
	XVIII	Posebna priznanja za usluge koje pruža društvo		
Usluge	XIX	Razvoj usluga koje pruža društvo		
	XX	Donacije po osnovama ekoloških projekata		
Očuvanje prirode i okoliša	XXI	Interna politika zaštite prirode i okoliša		
	XXII	Eksterna politika zaštite prirode i okoliša		
	XXIII	Posebni proizvodi za projekte očuvanja prirode i okoliša		
	XXIV	Posebni proizvodi za projekte očuvanja prirode i okoliša		
Σ				

Izvor: izrada autora prema: Berić T. (2016.): Društveno odgovorno poslovanje osiguravajućih i reosiguravajućih društava u RH. Diplomski rad. Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet, Split 2016

⁶⁵Berić T. (2016.): Društveno odgovorno poslovanje osiguravajućih i reosiguravajućih društava u RH. Diplomski rad. Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet, Split 2016, str.46.

Proučavanjem web stranica navedenih revizijskih društava, u periodu od rujna do studenog 2021. godine, dodijeljen je indeks svakom od društava. Ako društvo izvještava o odabranoj aktivnosti dodjeljuje se 1 bod. Ukoliko je istraživanjem utvrđeno da društvo ne izvještava o odabranoj aktivnosti, društvu se dodjeljuje 0 bodova. Visina konačnog indeksa, utvrđuje se sumiranjem svih bodova. Indeks se kreće u rasponu od 0 do 24. Ukoliko je društvo zavrjedilo 24 boda utoliko izvještava o svim aktivnostima DOP-a. Ako indeks poprimi vrijednost 0, tada društvo ne izvještava o DOP-u na svojim web stranicama. U nastavku istraživanja daje se kratak osvrt te pregled distribucije bodova prema aktivnostima svakog od društava unutar odabranog uzorka.

Tablica 5: DOP-indeks za društvo Alpha Capitalis

Alpha Capitalis			Da (1)	Ne(0)	Σ
DOP indeks					
Ljudski potencijali	I	Edukacije u obliku stručnih usavršavanja, seminara	1		3
	II	Poštivanje prava zaposlenika te elementarnih ljudskih prava	1		
	III	Zaštita na radu	1		
	IV	Zapošljavanje		0	
	V	Ispitivanje stupnja zadovoljstva zaposlenika		0	
	VI	Uvažavanje koncepta ravnopravnosti među spolovima i poticanje politike raznolikosti		0	
Dobročinstvo prema lokalnoj zajednici	VII	Donacije po osnovama zdravstvene zaštite		0	1
	VIII	Donacije po osnovama promicanja znanosti i obrazovanja	1		
	IX	Donacije po osnovama promicanja umjetnosti i kulture		0	
	X	Donacije za šport		0	
	XI	Donacije prema humanitarnim udrugama		0	
	XII	Preuzimanje inicijative te organiziranje humanitarnih akcija		0	
Tržišni odnosi i poslovna strategija	XIII	Program i mjere za suzbijanje korupcije		0	1
	XIV	Etički kodeks		0	
	XV	Zaštita i gospodarenje podacima	1		
	XVI	Odnos prema tržišnim konkurentima		0	
Odnosi s partnerima	XVII	Nagrade		0	1
	XVIII	Posebne usluge koje pruža društvo	1		
Usluge	XIX	Posebna priznanja za usluge koje pruža društvo		0	1
	XX	Razvoj usluga koje pruža društvo	1		
Očuvanje prirode i okoliša	XXI	Donacije po osnovama ekoloških projekata		0	1
	XXII	Interna politika zaštite prirode i okoliša		0	
	XXIII	Eksterna politika zaštite prirode i okoliša		0	
	XXIV	Posebni proizvodi za projekte očuvanja prirode i okoliša	1		
Σ					8

Izvor: izrada autora prema: <https://alphacapitalis.com/>

Visina DOP-a indeksa za revizijsko društvo Alpha Capitalis poprima vrijednost 8. Navedeno društvo je zavrijedilo 8 od moguća 24 boda odnosno 33,3%. Društvo najviše izvještava javnost o aktivnostima u području ljudskih potencijala. U toj je domeni društvo ostvarilo većinu svojih bodova; 3 od mogućih 6 bodova. Za svaku od ostalih domena društvo je ostvarilo po 1 bod. Važno je napomenuti da društvo na svojim web stranicama nema objavljeno izvješće o transparentnosti.

Tablica 6: DOP-indeks za društvo Russell Bedford Croatia

Russell Bedford Croatia			Da (1)	Ne(0)	Σ
DOP indeks					
Ljudski potencijali	I	Edukacije u obliku stručnih usavršavanja, seminara			1
	II	Poštivanje prava zaposlenika te elementarnih ljudskih prava	1		
	III	Zaštita na radu		0	
	IV	Zapošljavanje		0	
	V	Ispitivanje stupnja zadovoljstva zaposlenika		0	
	VI	Uvažavanje koncepta ravnopravnosti među spolovima i poticanje politike raznolikosti		0	
Dobročinstvo prema lokalnoj zajednici	VII	Donacije po osnovama zdravstvene zaštite		0	0
	VIII	Donacije po osnovama promicanja znanosti i obrazovanja		0	
	IX	Donacije po osnovama promicanja umjetnosti i kulture		0	
	X	Donacije za šport		0	
	XI	Donacije prema humanitarnim udrugama		0	
	XII	Preuzimanje inicijative te organiziranje humanitarnih akcija		0	
Tržišni odnosi i poslovna strategija	XIII	Program i mjere za suzbijanje korupcije	1		2
	XIV	Etički kodeks	1		
	XV	Zaštita i gospodarenje podacima		0	
	XVI	Odnos prema tržišnim konkurentima		0	
Odnosi s partnerima	XVII	Nagrade		0	0
	XVIII	Posebne usluge koje pruža društvo		0	
Usluge	XIX	Posebna priznanja za usluge koje pruža društvo	1	0	1
	XX	Razvoj usluga koje pruža društvo		0	
Očuvanje prirode i okoliša	XXI	Donacije po osnovama ekoloških projekata		0	0
	XXII	Interna politika zaštite prirode i okoliša		0	
	XXIII	Eksterna politika zaštite prirode i okoliša		0	
	XXIV	Posebni proizvodi za projekte očuvanja prirode i okoliša		0	
Σ					4

Izvor: izrada autora prema: <https://russellbedford.hr/>

DOP indeks društva Russell Bedford Croatia poprima vrijednost 4 te u relativnim terminima iznosi 16,6%. Društvo na svojim web stranicama izvještava javnost o edukacijama koje pružaju svojim zaposlenicima te primljenim nagradama. Time je zavrijedilo po 1 bod u domeni ljudskih potencijala i usluga. Sfera DOP-a o kojoj društvo najaktivnije izvještava javnost upravo tiče se tržišnih odnosa te poslovne strategije. U toj domeni je društvo ostvarilo 2 boda. Informacije o aktivnostima DOP-a korisniku nisu dostupne na prvi pogled te iste su sadržane u PDF formatima koji se nalaze na web stranicama društva.

Tablica 7: DOP-indeks za društvo Antares revizija

Antares revizija			Da (1)	Ne(0)	Σ
DOP indeks					
Ljudski potencijali	I	Edukacije u obliku stručnih usavršavanja, seminara	1		2
	II	Poštivanje prava zaposlenika te elementarnih ljudskih prava		0	
	III	Zaštita na radu		0	
	IV	Zapošljavanje		0	
	V	Ispitivanje stupnja zadovoljstva zaposlenika		0	
	VI	Uvažavanje koncepta ravnopravnosti među spolovima i poticanje politike raznolikosti	1		
Dobročinstvo prema lokalnoj zajednici	VII	Donacije po osnovama zdravstvene zaštite		0	0
	VIII	Donacije po osnovama promicanja znanosti i obrazovanja		0	
	IX	Donacije po osnovama promicanja umjetnosti i kulture		0	
	X	Donacije za šport		0	
	XI	Donacije prema humanitarnim udrugama		0	
	XII	Preuzimanje inicijative te organiziranje humanitarnih akcija		0	
Tržišni odnosi i poslovna strategija	XIII	Program i mjere za suzbijanje korupcije	1		2
	XIV	Etički kodeks	1		
	XV	Zaštita i gospodarenje podacima		0	
	XVI	Odnos prema tržišnim konkurentima		0	
Odnosi s partnerima	XVII	Nagrade		0	0
	XVIII	Posebne usluge koje pruža društvo		0	
Usluge	XIX	Posebna priznanja za usluge koje pruža društvo		0	0
	XX	Razvoj usluga koje pruža društvo		0	
Očuvanje prirode i okoliša	XXI	Donacije po osnovama ekoloških projekata		0	0
	XXII	Interna politika zaštite prirode i okoliša		0	
	XXIII	Eksterna politika zaštite prirode i okoliša		0	
	XXIV	Posebni proizvodi za projekte očuvanja prirode i okoliša		0	
Σ					4

Izvor: izrada autora prema: <https://antares23.hr/>

Visina DOP-a indeksa za revizijsko društvo Antares revizija poprima vrijednost 4. Navedeno društvo je zavrijedilo 4 od moguća 24 boda odnosno u relativnim terminima 16,6%. Društvo podjednako izvještava javnost o sferama ljudskih potencijala te tržišnih odnosa i poslovne strategije. U te dvije kategorije društvo je zavrijedilo po 2 boda. Važno je napomenuti da društvo jasno ne ističe svoje aktivnosti DOP-a nego su iste sadržane po poratnim PDF sadržajima.

Tablica 8: DOP-indeks za društvo BDO Hrvatska

BDO Hrvatska			Da (1)	Ne(0)	Σ
DOP indeks					
Ljudski potencijali	I	Edukacije u obliku stručnih usavršavanja, seminara	1		4
	II	Poštivanje prava zaposlenika te elementarnih ljudskih prava	1		
	III	Zaštita na radu		0	
	IV	Zapošljavanje	1		
	V	Ispitivanje stupnja zadovoljstva zaposlenika		0	
	VI	Uvažavanje koncepta ravnopravnosti među spolovima i poticanje politike raznolikosti	1		
Dobročinstvo prema lokalnoj zajednici	VII	Donacije po osnovama zdravstvene zaštite		0	0
	VIII	Donacije po osnovama promicanja znanosti i obrazovanja		0	
	IX	Donacije po osnovama promicanja umjetnosti i kulture		0	
	X	Donacije za šport		0	
	XI	Donacije prema humanitarnim udrugama		0	
	XII	Preuzimanje inicijative te organiziranje humanitarnih akcija		0	
Tržišni odnosi i poslovna strategija	XIII	Program i mjere za suzbijanje korupcije	1		3
	XIV	Etički kodeks	1		
	XV	Zaštita i gospodarenje podacima	1		
	XVI	Odnos prema tržišnim konkurentima		0	
Odnosi s partnerima	XVII	Nagrade		0	1
	XVIII	Posebne usluge koje pruža društvo	1		
Usluge	XIX	Posebna priznanja za usluge koje pruža društvo	1		2
	XX	Razvoj usluga koje pruža društvo	1		
Očuvanje prirode i okoliša	XXI	Donacije po osnovama ekoloških projekata		0	0
	XXII	Interna politika zaštite prirode i okoliša		0	
	XXIII	Eksterna politika zaštite prirode i okoliša		0	
	XXIV	Posebni proizvodi za projekte očuvanja prirode i okoliša		0	
Σ					10

Izvor: izrada autora prema: <https://www.bdo.hr/hr-hr/home-hr>

DOP indeks revizijskog društva BDO Hrvatska iznos 10 od mogućih 24 te odnosno 41,7%. BDO Hrvatska najaktivnije izvještava javnost o aktivnostima u domeni ljudskih potencijala gdje su zavrijedili 4 boda. Uz prethodno navedenu domenu, društvo značajno izvještava o aktivnostima u sferi tržišnih odnosa i poslovne strategije pa sukladno tome dodijeljena su mu dodatna 3 boda. Za posebne usluge koje pruža klijentima, društvo je zavrijedilo 1 bod te 2 boda za aktivnosti u sferi usluga. Društvo kroz razne publikacije skreće pozornost javnosti o problematici DOP-a te izvještavanja o održivosti.

Tablica 9: DOP-indeks za društvo Consultum Komparić

		Consultum Komparić			
		DOP indeks	Da (1)	Ne(0)	Σ
Ljudski potencijali	I	Edukacije u obliku stručnih usavršavanja, seminara	1		1
	II	Poštivanje prava zaposlenika te elementarnih ljudskih prava		0	
	III	Zaštita na radu		0	
	IV	Zapošljavanje		0	
	V	Ispitivanje stupnja zadovoljstva zaposlenika		0	
	VI	Uvažavanje koncepta ravnopravnosti među spolovima i poticanje politike raznolikosti		0	
Dobročinstvo prema lokalnoj zajednici	VII	Donacije po osnovama zdravstvene zaštite		0	1
	VIII	Donacije po osnovama promicanja znanosti i obrazovanja		0	
	IX	Donacije po osnovama promicanja umjetnosti i kulture		0	
	X	Donacije za šport		0	
	XI	Donacije prema humanitarnim udrugama		0	
	XII	Preuzimanje inicijative te organiziranje humanitarnih akcija	1		
Tržišni odnosi i poslovna strategija	XIII	Program i mjere za suzbijanje korupcije	1		2
	XIV	Etički kodeks	1		
	XV	Zaštita i gospodarenje podacima			
	XVI	Odnos prema tržišnim konkurentima			
Odnosi s partnerima	XVII	Nagrade		0	0
	XVIII	Posebne usluge koje pruža društvo		0	
Usluge	XIX	Posebna priznanja za usluge koje pruža društvo		0	0
	XX	Razvoj usluga koje pruža društvo		0	
Očuvanje prirode i okoliša	XXI	Donacije po osnovama ekoloških projekata		0	0
	XXII	Interna politika zaštite prirode i okoliša		0	
	XXIII	Eksterna politika zaštite prirode i okoliša		0	
	XXIV	Posebni proizvodi za projekte očuvanja prirode i okoliša		0	
Σ					4

Izvor: izrada autora prema: <https://consultum.hr/>

Visina DOP-a indeksa za revizijsko društvo Consultum Komparić poprima vrijednost 4. Navedeno društvo je zavrijedilo 4 od moguća 24 boda odnosno 16,6%. Društvo najviše izvještava javnost o aktivnostima u području tržišnih odnosa i poslovnih strategija. U toj je domeni društvo ostvarilo većinu svojih bodova; 2 od moguća 4 bodova. U domenama dobročinstva prema lokalnoj zajednici te domeni ljudskih potencijala društvo je ostvarilo po 1 bod. Važno je napomenuti da društvo na svojem webu ima jednu cijelu odredišnu stranicu (engl. *landing page*) o doprinosima za sanaciju negativnih posljedica za zaposlenike brodogradilišta Uljanik.

Tablica 10: DOP-indeks za društvo Deloitte Hrvatska

Deloitte Hrvatska			Da (1)	Ne(0)	Σ
DOP indeks					
Ljudski potencijali	I	Edukacije u obliku stručnih usavršavanja, seminara	1		5
	II	Poštivanje prava zaposlenika te elementarnih ljudskih prava	1		
	III	Zaštita na radu	1		
	IV	Zapošljavanje	1		
	V	Ispitivanje stupnja zadovoljstva zaposlenika			
	VI	Uvažavanje koncepta ravnopravnosti među spolovima i poticanje politike raznolikosti	1		
Dobročinstvo prema lokalnoj zajednici	VII	Donacije po osnovama zdravstvene zaštite		0	1
	VIII	Donacije po osnovama promicanja znanosti i obrazovanja		0	
	IX	Donacije po osnovama promicanja umjetnosti i kulture		0	
	X	Donacije za šport		0	
	XI	Donacije prema humanitarnim udrugama		0	
	XII	Preuzimanje inicijative te organiziranje humanitarnih akcija	1		
Tržišni odnosi i poslovna strategija	XIII	Program i mjere za suzbijanje korupcije	1		3
	XIV	Etički kodeks	1		
	XV	Zaštita i gospodarenje podacima	1		
	XVI	Odnos prema tržišnim konkurentima		0	
Odnosi s partnerima	XVII	Nagrade	1		2
	XVIII	Posebne usluge koje pruža društvo	1		
Usluge	XIX	Posebna priznanja za usluge koje pruža društvo	1		2
	XX	Razvoj usluga koje pruža društvo	1		
Očuvanje prirode i okoliša	XXI	Donacije po osnovama ekoloških projekata		0	2
	XXII	Interna politika zaštite prirode i okoliša	1		
	XXIII	Eksterna politika zaštite prirode i okoliša		0	
	XXIV	Posebni proizvodi za projekte očuvanja prirode i okoliša	1		
Σ					15

Izvor: izrada autora prema: <https://www2.deloitte.com/hr/hr.html>

Visina DOP-a indeksa za revizijsko društvo Deloitte Hrvatska poprima vrijednost 15. Navedeno društvo je zavrijedilo 15 od moguća 24 boda odnosno 62,5%. Društvo najviše izvještava javnost o aktivnostima u domeni ljudskih potencijala. Svojim aktivnostima izvještavanja društvo je zavrijedilo 5 od maksimalnih 6 bodova. Izvještavajući o tržišnim odnosima i poslovnim strategijama društvo je zavrijedilo dodatna 3 boda. Izvještavanjem o odnosima s partnerima, uslugama te očuvanju prirode i okoliša društvo je zavrijedilo po 2 boda u svakoj od navedenih kategorija. Izvještavajući o provedenim humanitarnim akcijama društvu je dodijeljen još 1 bod. Kao hvale vrijedni projekti koji promiču DOP ističu se: *SheXO*

inicijativa koja okuplja vodeće žene iz hrvatskog poslovnog i javnog života te *Green Frog Award* koju Deloitte dodjeljuje društvima s najboljim izvješćima o održivom razvoju.

Tablica 11: DOP-indeks za društvo EY Hrvatska

		EY Hrvatska			
		DOP indeks	Da (1)	Ne(0)	Σ
Ljudski potencijali	I	Edukacije u obliku stručnih usavršavanja, seminara	1		5
	II	Poštivanje prava zaposlenika te elementarnih ljudskih prava	1		
	III	Zaštita na radu	1		
	IV	Zapošljavanje	1		
	V	Ispitivanje stupnja zadovoljstva zaposlenika		0	
	VI	Uvažavanje koncepta ravnopravnosti među spolovima i poticanje politike raznolikosti	1		
Dobročinstvo prema lokalnoj zajednici	VII	Donacije po osnovama zdravstvene zaštite		0	0
	VIII	Donacije po osnovama promicanja znanosti i obrazovanja		0	
	IX	Donacije po osnovama promicanja umjetnosti i kulture		0	
	X	Donacije za šport		0	
	XI	Donacije prema humanitarnim udrugama		0	
	XII	Preuzimanje inicijative te organiziranje humanitarnih akcija		0	
Tržišni odnosi i poslovna strategija	XIII	Program i mjere za suzbijanje korupcije	1		3
	XIV	Etički kodeks	1		
	XV	Zaštita i gospodarenje podacima	1		
	XVI	Odnos prema tržišnim konkurentima		0	
Odnosi s partnerima	XVII	Nagrade	1		2
	XVIII	Posebne usluge koje pruža društvo	1		
Usluge	XIX	Posebna priznanja za usluge koje pruža društvo	1		2
	XX	Razvoj usluga koje pruža društvo	1		
Očuvanje prirode i okoliša	XXI	Donacije po osnovama ekoloških projekata		0	2
	XXII	Interna politika zaštite prirode i okoliša	1		
	XXIII	Eksterna politika zaštite prirode i okoliša	1		
	XXIV	Posebni proizvodi za projekte očuvanja prirode i okoliša	0		
Σ					14

Izvor: izrada autora prema: https://www.ey.com/hr_hr

Visina DOP-a indeksa za revizijsko društvo Deloitte Hrvatska poprima vrijednost 14. Navedeno društvo je zavrijedilo 14 od moguća 24 boda odnosno 58,3%. Društvo najviše izvještava javnost o aktivnostima u domeni ljudskih potencijala. Svojim aktivnostima izvještavanja društvo je zavrijedilo 5 od maksimalnih 6 bodova. Izvještavajući o tržišnim odnosima i poslovnim strategijama društvo je zavrijedilo dodatna 3 boda. Izvještavanjem o odnosima s partnerima, uslugama te očuvanju prirode i okoliša društvo je zavrijedilo po 2 boda u svakoj od navedenih kategorija. Društvo na svojim web stranicama ističe projekt ugljične negativnosti. Korištenjem obnovljivih energetske izvora EY Hrvatska stremi ka svođenju

svojege ugljičnog utiska na minimum. Društvo je za cilj postavilo da do kraja 2025. godine dosegne net nultu emisiju stakleničkih plinova.

Tablica 12: DOP-indeks za društvo HLB Inženjerski biro

HLB Inženjerski biro			Da (1)	Ne(0)	Σ
DOP indeks					
Ljudski potencijali	I	Edukacije u obliku stručnih usavršavanja, seminara	1		3
	II	Poštivanje prava zaposlenika te elementarnih ljudskih prava		0	
	III	Zaštita na radu		0	
	IV	Zapošljavanje	1		
	V	Ispitivanje stupnja zadovoljstva zaposlenika		0	
	VI	Uvažavanje koncepta ravnopravnosti među spolovima i poticanje politike raznolikosti	1		
Dobročinstvo prema lokalnoj zajednici	VII	Donacije po osnovama zdravstvene zaštite		0	0
	VIII	Donacije po osnovama promicanja znanosti i obrazovanja		0	
	IX	Donacije po osnovama promicanja umjetnosti i kulture		0	
	X	Donacije za šport		0	
	XI	Donacije prema humanitarnim udrugama		0	
	XII	Preuzimanje inicijative te organiziranje humanitarnih akcija		0	
Tržišni odnosi i poslovna strategija	XIII	Program i mjere za suzbijanje korupcije	1		3
	XIV	Etički kodeks	1		
	XV	Zaštita i gospodarenje podacima	1		
	XVI	Odnos prema tržišnim konkurentima		0	
Odnosi s partnerima	XVII	Nagrade		0	0
	XVIII	Posebne usluge koje pruža društvo		0	
Usluge	XIX	Posebna priznanja za usluge koje pruža društvo		0	
	XX	Razvoj usluga koje pruža društvo		0	
Očuvanje prirode i okoliša	XXI	Donacije po osnovama ekoloških projekata		0	0
	XXII	Interna politika zaštite prirode i okoliša		0	
	XXIII	Eksterna politika zaštite prirode i okoliša		0	
	XXIV	Posebni proizvodi za projekte očuvanja prirode i okoliša		0	
Σ					6

Izvor: izrada autora prema: <https://ibr.hr/hr/>

Visina DOP-a indeksa za revizijsko društvo HLB Inženjerski biro poprima vrijednost 6. Navedeno društvo je zavrjedilo 6 od moguća 24 boda odnosno 25%. Društvo podjednako izvještava o aktivnostima domena ljudskih potencijala te tržišnih odnosa i poslovne strategije. Društvo je svojim izvještavanjem zavrjedilo po 3 boda u svakoj od prethodno navedenih domena. Informacije o aktivnostima DOP-a korisniku nije dostupne na prvi pogled te iste su sadržane u PDF formatima koji se nalaze na web stranici društva. Važno je napomenuti da u promatranom uzorku, kod društva HLB Inženjerski biro, apsolutna zastupljenost žena naspram muškaraca.

Tablica 13: DOP-indeks za društvo HLB Revidicon

HLB Revidicon			Da (1)	Ne(0)	Σ
DOP indeks					
Ljudski potencijali	I	Edukacije u obliku stručnih usavršavanja, seminara	1		2
	II	Poštivanje prava zaposlenika te elementarnih ljudskih prava	1		
	III	Zaštita na radu		0	
	IV	Zapošljavanje		0	
	V	Ispitivanje stupnja zadovoljstva zaposlenika		0	
	VI	Uvažavanje koncepta ravnopravnosti među spolovima i poticanje politike raznolikosti		0	
Dobročinstvo prema lokalnoj zajednici	VII	Donacije po osnovama zdravstvene zaštite		0	0
	VIII	Donacije po osnovama promicanja znanosti i obrazovanja		0	
	IX	Donacije po osnovama promicanja umjetnosti i kulture		0	
	X	Donacije za šport		0	
	XI	Donacije prema humanitarnim udrugama		0	
	XII	Preuzimanje inicijative te organiziranje humanitarnih akcija		0	
Tržišni odnosi i poslovna strategija	XIII	Program i mjere za suzbijanje korupcije	1		2
	XIV	Etički kodeks	1		
	XV	Zaštita i gospodarenje podacima		0	
	XVI	Odnos prema tržišnim konkurentima		0	
Odnosi s partnerima	XVII	Nagrade		0	0
	XVIII	Posebne usluge koje pruža društvo		0	
Usluge	XIX	Posebna priznanja za usluge koje pruža društvo		0	0
	XX	Razvoj usluga koje pruža društvo		0	
Očuvanje prirode i okoliša	XXI	Donacije po osnovama ekoloških projekata		0	0
	XXII	Interna politika zaštite prirode i okoliša		0	
	XXIII	Eksterna politika zaštite prirode i okoliša		0	
	XXIV	Posebni proizvodi za projekte očuvanja prirode i okoliša		0	
Σ					4

Izvor: izrada autora prema: <https://www.revidicon.hr/>

Visina DOP-a indeksa za revizijsko društvo HLB Revidicon poprima vrijednost 4. Navedeno društvo je zavrijedilo 4 od moguća 24 boda odnosno 16,6%. Društvo podjednako izvještava o aktivnostima domena ljudskih potencijala te tržišnih odnosa i poslovne strategije. U svakoj od spomenutih domena društvo je svojim izvještavanjem zavrijedilo po 2 boda. Informacije o aktivnostima DOP-a korisniku nisu dostupne na prvi pogled te iste su sadržane u PDF formatima koji se nalaze na web stranicama društva.

Tablica 14: DOP-indeks za društvo Iaudit

		Iaudit			
		DOP indeks	Da (1)	Ne(0)	Σ
Ljudski potencijali	I	Edukacije u obliku stručnih usavršavanja, seminara	1		2
	II	Poštivanje prava zaposlenika te elementarnih ljudskih prava	1		
	III	Zaštita na radu		0	
	IV	Zapošljavanje		0	
	V	Ispitivanje stupnja zadovoljstva zaposlenika		0	
	VI	Uvažavanje koncepta ravnopravnosti među spolovima i poticanje politike raznolikosti		0	
Dobročinstvo prema lokalnoj zajednici	VII	Donacije po osnovama zdravstvene zaštite		0	0
	VIII	Donacije po osnovama promicanja znanosti i obrazovanja		0	
	IX	Donacije po osnovama promicanja umjetnosti i kulture		0	
	X	Donacije za šport		0	
	XI	Donacije prema humanitarnim udrugama		0	
	XII	Preuzimanje inicijative te organiziranje humanitarnih akcija		0	
Tržišni odnosi i poslovna strategija	XIII	Program i mjere za suzbijanje korupcije	1		3
	XIV	Etički kodeks	1		
	XV	Zaštita i gospodarenje podacima		0	
	XVI	Odnos prema tržišnim konkurentima	1		
Odnosi s partnerima	XVII	Nagrade		0	
	XVIII	Posebne usluge koje pruža društvo		0	
Usluge	XIX	Posebna priznanja za usluge koje pruža društvo		0	0
	XX	Razvoj usluga koje pruža društvo		0	
Očuvanje prirode i okoliša	XXI	Donacije po osnovama ekoloških projekata		0	0
	XXII	Interna politika zaštite prirode i okoliša		0	
	XXIII	Eksterna politika zaštite prirode i okoliša		0	
	XXIV	Posebni proizvodi za projekte očuvanja prirode i okoliša		0	
Σ					5

Izvor: izrada autora prema: <https://iaudit.hr/>

Visina DOP-a indeksa za revizijsko društvo Iaudit poprima vrijednost 5. Navedeno društvo je zavrjedito 5 od moguća 24 boda odnosno 20,8%. Društvo najviše izvještava javnost o aktivnostima u području tržišnih odnosa i poslovnih strategija. U toj je domeni društvo ostvarilo većinu svojih bodova; 3 od moguća 4 bodova. U domeni ljudskih potencijala društvo je ostvarilo 2 boda. Promatrano društvo ističe svoj partnerski odnos prema konkurenciji te naglašava vještine i kompetencije koje su revizori stekli kod konkurenta koji pripada grupi tzv. *Velike četvore*.⁶⁶

⁶⁶Revizori su prethodno bili zaposleni u PwC Hrvatska.

Tablica 15: DOP-indeks za društvo Interexpert-Zagreb

Interexpert-Zagreb			Da (1)	Ne(0)	Σ
DOP indeks					
Ljudski potencijali	I	Edukacije u obliku stručnih usavršavanja, seminara	1		1
	II	Poštivanje prava zaposlenika te elementarnih ljudskih prava		0	
	III	Zaštita na radu		0	
	IV	Zapošljavanje		0	
	V	Ispitivanje stupnja zadovoljstva zaposlenika		0	
	VI	Uvažavanje koncepta ravnopravnosti među spolovima i poticanje politike raznolikosti		0	
Dobročinstvo prema lokalnoj zajednici	VII	Donacije po osnovama zdravstvene zaštite		0	0
	VIII	Donacije po osnovama promicanja znanosti i obrazovanja		0	
	IX	Donacije po osnovama promicanja umjetnosti i kulture		0	
	X	Donacije za šport		0	
	XI	Donacije prema humanitarnim udrugama		0	
	XII	Preuzimanje inicijative te organiziranje humanitarnih akcija		0	
Tržišni odnosi i poslovna strategija	XIII	Program i mjere za suzbijanje korupcije		0	1
	XIV	Etički kodeks	1		
	XV	Zaštita i gospodarenje podacima		0	
	XVI	Odnos prema tržišnim konkurentima		0	
Odnosi s partnerima	XVII	Nagrade		0	0
	XVIII	Posebne usluge koje pruža društvo		0	
Usluge	XIX	Posebna priznanja za usluge koje pruža društvo		0	0
	XX	Razvoj usluga koje pruža društvo		0	
Očuvanje prirode i okoliša	XXI	Donacije po osnovama ekoloških projekata		0	0
	XXII	Interna politika zaštite prirode i okoliša		0	
	XXIII	Eksterna politika zaštite prirode i okoliša		0	
	XXIV	Posebni proizvodi za projekte očuvanja prirode i okoliša		0	
Σ					2

Izvor: izrada autora prema: <https://interexpert.hr/en/home-2/>

Visina DOP-a indeksa za revizijsko društvo HLB Revidicon poprima vrijednost 2. Navedeno društvo je zavrijedilo 2 od moguća 24 boda odnosno 8,3%. Društvo podjednako izvještava o aktivnostima domena ljudskih potencijala te tržišnih odnosa i poslovne strategije. Niti jedna od informacija o aktivnostima DOP-a korisniku nije dostupna na prvi pogled te iste su sadržane u PDF formatima koji se nalaze na stranicama društva.

Tablica 16: DOP-indeks za društvo Iris nova

		Iris nova			
		DOP indeks	Da (1)	Ne(0)	Σ
Ljudski potencijali	I	Edukacije u obliku stručnih usavršavanja, seminara	1		1
	II	Poštivanje prava zaposlenika te elementarnih ljudskih prava		0	
	III	Zaštita na radu		0	
	IV	Zapošljavanje		0	
	V	Ispitivanje stupnja zadovoljstva zaposlenika		0	
	VI	Uvažavanje koncepta ravnopravnosti među spolovima i poticanje politike raznolikosti		0	
Dobročinstvo prema lokalnoj zajednici	VII	Donacije po osnovama zdravstvene zaštite		0	0
	VIII	Donacije po osnovama promicanja znanosti i obrazovanja		0	
	IX	Donacije po osnovama promicanja umjetnosti i kulture		0	
	X	Donacije za šport		0	
	XI	Donacije prema humanitarnim udrugama		0	
	XII	Preuzimanje inicijative te organiziranje humanitarnih akcija		0	
Tržišni odnosi i poslovna strategija	XIII	Program i mjere za suzbijanje korupcije		0	0
	XIV	Etički kodeks	1		
	XV	Zaštita i gospodarenje podacima		0	
	XVI	Odnos prema tržišnim konkurentima		0	
Odnosi s partnerima	XVII	Nagrade		0	0
	XVIII	Posebne usluge koje pruža društvo		0	
Usluge	XIX	Posebna priznanja za usluge koje pruža društvo		0	0
	XX	Razvoj usluga koje pruža društvo		0	
Očuvanje prirode i okoliša	XXI	Donacije po osnovama ekoloških projekata		0	0
	XXII	Interna politika zaštite prirode i okoliša		0	
	XXIII	Eksterna politika zaštite prirode i okoliša		0	
	XXIV	Posebni proizvodi za projekte očuvanja prirode i okoliša		0	
Σ					2

Izvor: izrada autora prema: <https://www.iris-nova.hr/>

Visina DOP-a indeksa za revizijsko društvo Iris nova poprima vrijednost 2. Navedeno društvo je zavrijedilo 2 od moguća 24 boda odnosno 8,3%. Društvo podjednako izvještava o aktivnostima domena ljudskih potencijala te tržišnih odnosa i poslovne strategije. Informacije o aktivnostima DOP-a korisniku nisu dostupne na prvi pogled te iste su sadržane u PDF formatima koji se nalaze na web stranicama društva.

Tablica 17: DOP-indeks za društvo KPMG Croatia

KPMG Croatia			Da (1)	Ne(0)	Σ
DOP indeks					
Ljudski potencijali	I	Edukacije u obliku stručnih usavršavanja, seminara	1		5
	II	Poštivanje prava zaposlenika te elementarnih ljudskih prava	1		
	III	Zaštita na radu	1		
	IV	Zapošljavanje	1		
	V	Ispitivanje stupnja zadovoljstva zaposlenika		0	
	VI	Uvažavanje koncepta ravnopravnosti među spolovima i poticanje politike raznolikosti	1		
Dobročinstvo prema lokalnoj zajednici	VII	Donacije po osnovama zdravstvene zaštite		0	2
	VIII	Donacije po osnovama promicanja znanosti i obrazovanja		0	
	IX	Donacije po osnovama promicanja umjetnosti i kulture		0	
	X	Donacije za šport		0	
	XI	Donacije prema humanitarnim udrugama	1		
	XII	Preuzimanje inicijative te organiziranje humanitarnih akcija	1		
Tržišni odnosi i poslovna strategija	XIII	Program i mjere za suzbijanje korupcije	1		3
	XIV	Etički kodeks	1		
	XV	Zaštita i gospodarenje podacima	1		
	XVI	Odnos prema tržišnim konkurentima		0	
Odnosi s partnerima	XVII	Nagrade		0	1
	XVIII	Posebne usluge koje pruža društvo	1		
Usluge	XIX	Posebna priznanja za usluge koje pruža društvo		0	1
	XX	Razvoj usluga koje pruža društvo	1		
Očuvanje prirode i okoliša	XXI	Donacije po osnovama ekoloških projekata		0	1
	XXII	Interna politika zaštite prirode i okoliša		0	
	XXIII	Eksterna politika zaštite prirode i okoliša		0	
	XXIV	Posebni proizvodi za projekte očuvanja prirode i okoliša	1		
Σ					13

Izvor: izrada autora prema: <https://home.kpmg/hr/en/home.html>

Visina DOP-a indeksa za revizijsko društvo KPMG Croatia poprima vrijednost 13. Navedeno društvo je zavrijedilo 13 od moguća 24 boda odnosno 54,2%. Društvo najviše izvještava javnost o aktivnostima u domeni ljudskih potencijala. Svojim aktivnostima izvještavanja društvo je zavrijedilo 5 od maksimalnih 6 bodova. Izvještavajući o tržišnim odnosima i poslovnim strategijama društvo je zavrijedilo dodatna 3 boda. Društvo je izvještavanjem o aktivnostima u domeni dobročinstva prema lokalnoj zajednici ostvarilo 2 dodatna boda. Izvještavanjem o odnosima s partnerima, uslugama te očuvanju prirode i okoliša društvo je zavrijedilo po 1 bod u svakoj od navedenih kategorija.

Tablica 18: DOP-indeks za društvo LeitnerLeitner Hrvatska

LeitnerLeitner Hrvatska			Da (1)	Ne(0)	Σ
DOP indeks					
Ljudski potencijali	I	Edukacije u obliku stručnih usavršavanja, seminara	1		3
	II	Poštivanje prava zaposlenika te elementarnih ljudskih prava	1		
	III	Zaštita na radu		0	
	IV	Zapošljavanje	1		
	V	Ispitivanje stupnja zadovoljstva zaposlenika		0	
	VI	Uvažavanje koncepta ravnopravnosti među spolovima i poticanje politike raznolikosti		0	
Dobročinstvo prema lokalnoj zajednici	VII	Donacije po osnovama zdravstvene zaštite		0	0
	VIII	Donacije po osnovama promicanja znanosti i obrazovanja		0	
	IX	Donacije po osnovama promicanja umjetnosti i kulture		0	
	X	Donacije za šport		0	
	XI	Donacije prema humanitarnim udrugama		0	
	XII	Preuzimanje inicijative te organiziranje humanitarnih akcija		0	
Tržišni odnosi i poslovna strategija	XIII	Program i mjere za suzbijanje korupcije	1		6
	XIV	Etički kodeks	1		
	XV	Zaštita i gospodarenje podacima	1		
	XVI	Odnos prema tržišnim konkurentima		0	
Odnosi s partnerima	XVII	Nagrade		0	0
	XVIII	Posebne usluge koje pruža društvo		0	
Usluge	XIX	Posebna priznanja za usluge koje pruža društvo		0	0
	XX	Razvoj usluga koje pruža društvo		0	
Očuvanje prirode i okoliša	XXI	Donacije po osnovama ekoloških projekata		0	0
	XXII	Interna politika zaštite prirode i okoliša		0	
	XXIII	Eksterna politika zaštite prirode i okoliša		0	
	XXIV	Posebni proizvodi za projekte očuvanja prirode i okoliša		0	
Σ					6

Izvor: izrada autora prema: <https://www.leitnerleitner.hr/croatia/hr/about-us>

Visina DOP-a indeksa za revizijsko društvo LeitnerLeitner Hrvatska poprima vrijednost 6. Navedeno društvo je zavrijedilo 6 od moguća 24 boda odnosno 25%. Društvo podjednako izvještava o aktivnostima domena ljudskih potencijala te tržišnih odnosa i poslovne strategije. U svakoj od spomenutih domena, društvo je svojim izvještavanjem zavrijedilo po 3 boda. Informacije o aktivnostima DOP-a korisniku nije dostupna na prvi pogled te iste su sadržane u PDF formatima koji se nalaze na stranicama društva.

Tablica 19: DOP-indeks za društvo Mervis revizija

Mervis revizija			Da (1)	Ne(0)	Σ
DOP indeks					
Ljudski potencijali	I	Edukacije u obliku stručnih usavršavanja, seminara	1		1
	II	Poštivanje prava zaposlenika te elementarnih ljudskih prava		0	
	III	Zaštita na radu		0	
	IV	Zapošljavanje		0	
	V	Ispitivanje stupnja zadovoljstva zaposlenika		0	
	VI	Uvažavanje koncepta ravnopravnosti među spolovima i poticanje politike raznolikosti		0	
Dobročinstvo prema lokalnoj zajednici	VII	Donacije po osnovama zdravstvene zaštite		0	0
	VIII	Donacije po osnovama promicanja znanosti i obrazovanja		0	
	IX	Donacije po osnovama promicanja umjetnosti i kulture		0	
	X	Donacije za šport		0	
	XI	Donacije prema humanitarnim udrugama		0	
	XII	Preuzimanje inicijative te organiziranje humanitarnih akcija		0	
Tržišni odnosi i poslovna strategija	XIII	Program i mjere za suzbijanje korupcije	1		2
	XIV	Etički kodeks	1		
	XV	Zaštita i gospodarenje podacima		0	
	XVI	Odnos prema tržišnim konkurentima		0	
Odnosi s partnerima	XVII	Nagrade		0	0
	XVIII	Posebne usluge koje pruža društvo		0	
Usluge	XIX	Posebna priznanja za usluge koje pruža društvo		0	0
	XX	Razvoj usluga koje pruža društvo		0	
Očuvanje prirode i okoliša	XXI	Donacije po osnovama ekoloških projekata		0	0
	XXII	Interna politika zaštite prirode i okoliša		0	
	XXIII	Eksterna politika zaštite prirode i okoliša		0	
	XXIV	Posebni proizvodi za projekte očuvanja prirode i okoliša		0	
Σ					3

Izvor: izrada autora prema: <https://www.mervis.hr/revizija>

DOP indeks društva Mervis revizija poprima vrijednost 3 te u relativnim terminima iznosi 12,5%. Društvo na svojim web stranicama izvještava o javnost o edukacijama koje pružaju svojim zaposlenicima te time je zavrjedilo 1 bod u domeni ljudskih potencijala. Sfera DOP-a o kojoj društvo najaktivnije izvještava javnost upravo tiče se tržišnih odnosa te poslovne strategije. U toj sferi je društvo ostvarilo 2 boda. Niti jedna od informacija o aktivnostima DOP-a korisniku nije dostupna na prvi pogled te iste su sadržane u PDF formatima koji se nalaze na web stranicama društva.

Tablica 20: DOP-indeks za društvo Moore Revidens

		DOP indeks		Da (1)	Ne(0)	Σ
Ljudski potencijali	I	Edukacije u obliku stručnih usavršavanja, seminara	1			1
	II	Poštivanje prava zaposlenika te elementarnih ljudskih prava			0	
	III	Zaštita na radu			0	
	IV	Zapošljavanje			0	
	V	Ispitivanje stupnja zadovoljstva zaposlenika			0	
	VI	Uvažavanje koncepta ravnopravnosti među spolovima i poticanje politike raznolikosti			0	
Dobročinstvo prema lokalnoj zajednici	VII	Donacije po osnovama zdravstvene zaštite			0	0
	VIII	Donacije po osnovama promicanja znanosti i obrazovanja			0	
	IX	Donacije po osnovama promicanja umjetnosti i kulture			0	
	X	Donacije za šport			0	
	XI	Donacije prema humanitarnim udrugama			0	
	XII	Preuzimanje inicijative te organiziranje humanitarnih akcija			0	
Tržišni odnosi i poslovna strategija	XIII	Program i mjere za suzbijanje korupcije	1			2
	XIV	Etički kodeks	1			
	XV	Zaštita i gospodarenje podacima				
	XVI	Odnos prema tržišnim konkurentima				
Odnosi s partnerima	XVII	Nagrade			0	0
	XVIII	Posebne usluge koje pruža društvo			0	
Usluge	XIX	Posebna priznanja za usluge koje pruža društvo			0	0
	XX	Razvoj usluga koje pruža društvo			0	
Očuvanje prirode i okoliša	XXI	Donacije po osnovama ekoloških projekata			0	0
	XXII	Interna politika zaštite prirode i okoliša			0	
	XXIII	Eksterna politika zaštite prirode i okoliša			0	
	XXIV	Posebni proizvodi za projekte očuvanja prirode i okoliša			0	
Σ						3

Izvor: izrada autora prema: <https://revidens.moore-global.com/>

DOP indeks društva Moore Revidens poprima vrijednost 3 te u relativnim terminima iznosi 12,5%. Društvo na svojim web stranicama izvještava o javnost o edukacijama koje pružaju svojim zaposlenicima te time je zavrjedilo 1 bod u domeni ljudskih potencijala. Sfera DOP-a o kojoj društvo najaktivnije izvještava javnost upravo tiče se tržišnih odnosa te poslovne strategije. U toj sferi je društvo ostvarilo 2 boda. Niti jedna od informacija o aktivnostima DOP-a korisniku nije dostupna na prvi pogled te iste su sadržane u PDF formatima koji se nalaze na stranicama društva.

Tablica 21: DOP-indeks za društvo PwC Hrvatska

PwC Hrvatska			Da (1)	Ne(0)	Σ
DOP indeks					
Ljudski potencijali	I	Edukacije u obliku stručnih usavršavanja, seminara	1		6
	II	Poštivanje prava zaposlenika te elementarnih ljudskih prava	1		
	III	Zaštita na radu	1		
	IV	Zapošljavanje	1		
	V	Ispitivanje stupnja zadovoljstva zaposlenika	1		
	VI	Uvažavanje koncepta ravnopravnosti među spolovima i poticanje politike raznolikosti	1		
Dobročinstvo prema lokalnoj zajednici	VII	Donacije po osnovama zdravstvene zaštite		0	0
	VIII	Donacije po osnovama promicanja znanosti i obrazovanja		0	
	IX	Donacije po osnovama promicanja umjetnosti i kulture		0	
	X	Donacije za šport		0	
	XI	Donacije prema humanitarnim udrugama		0	
	XII	Preuzimanje inicijative te organiziranje humanitarnih akcija		0	
Tržišni odnosi i poslovna strategija	XIII	Program i mjere za suzbijanje korupcije	1		3
	XIV	Etički kodeks	1		
	XV	Zaštita i gospodarenje podacima	1		
	XVI	Odnos prema tržišnim konkurentima			
Odnosi s partnerima	XVII	Nagrade	1		2
	XVIII	Posebne usluge koje pruža društvo	1		
Usluge	XIX	Posebna priznanja za usluge koje pruža društvo		0	1
	XX	Razvoj usluga koje pruža društvo	1		
Očuvanje prirode i okoliša	XXI	Donacije po osnovama ekoloških projekata	1		3
	XXII	Interna politika zaštite prirode i okoliša	1		
	XXIII	Eksterna politika zaštite prirode i okoliša		0	
	XXIV	Posebni proizvodi za projekte očuvanja prirode i okoliša	1		
Σ					15

Izvor: izrada autora prema: <https://www.pwc.hr/hr.html>

Visina DOP-a indeksa za revizijsko društvo PwC Hrvatska poprima vrijednost 15. Navedeno društvo je zavrijedilo 15 od moguća 24 boda odnosno 62,5%. Društvo najviše izvještava javnost o aktivnostima u domeni ljudskih potencijala pri čemu je zavrijedilo maksimalnih 6 bodova. PwC je jedino društvo koje u promatranom uzorku javno progovara o stopi zadržavanja zaposlenika prema stupnju odgovornosti te razlikama u plaći među zaposlenicima sukladno spolu i etničkoj pripadnosti. Izvještavajući o tržišnim odnosima i poslovnim strategijama te aktivnostima vezanim uz očuvanje prirode društvo je zavrijedilo po dodatna 3 boda u svakoj od navedenih kategorija. Izvještavanjem o odnosima s partnerima društvo je zavrijedilo 2 boda. Izvještavajući o provedenim humanitarnim akcijama društvu je dodijeljen još 1 bod. Važno je napomenuti da društvo na svojem webu ima jednu cijelu odredišnu stranicu (engl. *landing page*)

o DOP-u. PwC Hrvatska je za cilj postavio kako stremi ka net nultu emisiju stakleničkih plinova do 2030. godine. PwC Hrvatska na web stranicama aktivno izvještava o strategiji pod nazivom *Nova formula*. Strategija koja se usredotočuje na dvije najosnovnije potrebe s kojima se klijenti i organizacije danas bore. Prvo je hitnost uspješnog odgovora i promjene u suočenju s velikim pomacima koji oblikuju svijet: tehnološkim poremećajima, klimatskim promjenama, polomljenom geopolitikom, društvenim napetostima i kontinuiranim učincima pandemije COVID-19. Drugo je potreba za izgradnjom povjerenja u vremenima kada su neizvjesni poslovni odnosi uslijed tektonskih ekonomskih zbivanja.

Tablica 22: DOP-indeks za društvo Revizija Remar

		Revizija Remar			
		DOP indeks	Da (1)	Ne(0)	Σ
Ljudski potencijali	I	Edukacije u obliku stručnih usavršavanja, seminara	1		1
	II	Poštivanje prava zaposlenika te elementarnih ljudskih prava		0	
	III	Zaštita na radu		0	
	IV	Zapošljavanje		0	
	V	Ispitivanje stupnja zadovoljstva zaposlenika		0	
	VI	Uvažavanje koncepta ravnopravnosti među spolovima i poticanje politike raznolikosti		0	
Dobročinstvo prema lokalnoj zajednici	VII	Donacije po osnovama zdravstvene zaštite		0	0
	VIII	Donacije po osnovama promicanja znanosti i obrazovanja		0	
	IX	Donacije po osnovama promicanja umjetnosti i kulture		0	
	X	Donacije za šport		0	
	XI	Donacije prema humanitarnim udrugama		0	
	XII	Preuzimanje inicijative te organiziranje humanitarnih akcija		0	
Tržišni odnosi i poslovna strategija	XIII	Program i mjere za suzbijanje korupcije	1		0
	XIV	Etički kodeks	1		
	XV	Zaštita i gospodarenje podacima		0	
	XVI	Odnos prema tržišnim konkurentima		0	
Odnosi s partnerima	XVII	Nagrade		0	0
	XVIII	Posebne usluge koje pruža društvo		0	
Usluge	XIX	Posebna priznanja za usluge koje pruža društvo		0	0
	XX	Razvoj usluga koje pruža društvo		0	
Očuvanje prirode i okoliša	XXI	Donacije po osnovama ekoloških projekata		0	0
	XXII	Interna politika zaštite prirode i okoliša		0	
	XXIII	Eksterna politika zaštite prirode i okoliša		0	
	XXIV	Posebni proizvodi za projekte očuvanja prirode i okoliša		0	
Σ					3

Izvor: izrada autora prema: <https://www.remar.hr/Naslovnica.html>

DOP indeks društva Revizija Remar poprima vrijednost 3 te u relativnim terminima iznosi 12,5% Društvo na svojim web stranicama izvještava o javnost o edukacijama koje pružaju

svojim zaposlenicima te time je zavrjedilo 1 bod u domeni ljudskih potencijala. Sfera DOP-a o kojoj društvo najaktivnije izvještava javnost upravo tiče se tržišnih odnosa te poslovne strategije. U toj sferi je društvo ostvarilo 2 boda. Niti jedna od informacija o aktivnostima DOP-a korisniku nije dostupna na prvi pogled te iste su sadržane u PDF formatima koji se nalaze na stranicama društva.

Tablica 23: DOP-indeks za društvo RSM Croatia

RSM Croatia			Da (1)	Ne(0)	Σ
DOP indeks					
Ljudski potencijali	I	Edukacije u obliku stručnih usavršavanja, seminara	1		2
	II	Poštivanje prava zaposlenika te elementarnih ljudskih prava		0	
	III	Zaštita na radu		0	
	IV	Zapošljavanje	1		
	V	Ispitivanje stupnja zadovoljstva zaposlenika		0	
	VI	Uvažavanje koncepta ravnopravnosti među spolovima i poticanje politike raznolikosti		0	
Dobročinstvo prema lokalnoj zajednici	VII	Donacije po osnovama zdravstvene zaštite		0	0
	VIII	Donacije po osnovama promicanja znanosti i obrazovanja		0	
	IX	Donacije po osnovama promicanja umjetnosti i kulture		0	
	X	Donacije za šport		0	
	XI	Donacije prema humanitarnim udrugama		0	
	XII	Preuzimanje inicijative te organiziranje humanitarnih akcija		0	
Tržišni odnosi i poslovna strategija	XIII	Program i mjere za suzbijanje korupcije	1		3
	XIV	Etički kodeks	1		
	XV	Zaštita i gospodarenje podacima	1		
	XVI	Odnos prema tržišnim konkurentima			
Odnosi s partnerima	XVII	Nagrade	1		1
	XVIII	Posebne usluge koje pruža društvo		0	
Usluge	XIX	Posebna priznanja za usluge koje pruža društvo		0	
	XX	Razvoj usluga koje pruža društvo		0	
Očuvanje prirode i okoliša	XXI	Donacije po osnovama ekoloških projekata		0	
	XXII	Interna politika zaštite prirode i okoliša		0	
	XXIII	Eksterna politika zaštite prirode i okoliša		0	
	XXIV	Posebni proizvodi za projekte očuvanja prirode i okoliša		0	
Σ					6

Izvor: izrada autora prema: <https://www.rsm.global/croatia/hr>

Visina DOP-a indeksa za revizijsko društvo RSM Croatia poprima vrijednost 6. Navedeno društvo je zavrjedilo 6 od moguća 24 boda odnosno 25%. Sfera DOP-a o kojoj društvo najaktivnije izvještava javnost upravo tiče se tržišnih odnosa te poslovne strategije. U toj sferi je društvo ostvarilo 3 boda. Izvještavajući o aktivnostima u domeni ljudskih potencijala društvo je zavrjedilo dodatna 2 boda. U domeni odnosa s partnerima, društvo je zavrjedilo 1 bod

budući da je jedan od organizatora *European Business Awardsa*; nagrade koja prepoznaje i promiče izvrsnost, najbolju praksu i inovacije u europskoj poslovnoj zajednici. Informacije o aktivnostima DOP-a korisniku nije dostupna na prvi pogled te iste su sadržane u PDF formatima koji se nalaze na stranicama društva. Važno je napomenuti da postoji jednakost u zastupljenosti muškaraca i žena na partnerskim pozicijama.

Tablica 24: DOP-indeks za društvo SKT revizija

		SKT revizija			
DOP indeks		Da (1)	Ne(0)	Σ	
Ljudski potencijali	I	Edukacije u obliku stručnih usavršavanja, seminara	1		1
	II	Poštivanje prava zaposlenika te elementarnih ljudskih prava		0	
	III	Zaštita na radu		0	
	IV	Zapošljavanje		0	
	V	Ispitivanje stupnja zadovoljstva zaposlenika		0	
	VI	Uvažavanje koncepta ravnopravnosti među spolovima i poticanje politike raznolikosti		0	
Dobročinstvo prema lokalnoj zajednici	VII	Donacije po osnovama zdravstvene zaštite		0	0
	VIII	Donacije po osnovama promicanja znanosti i obrazovanja		0	
	IX	Donacije po osnovama promicanja umjetnosti i kulture		0	
	X	Donacije za šport		0	
	XI	Donacije prema humanitarnim udrugama		0	
	XII	Preuzimanje inicijative te organiziranje humanitarnih akcija		0	
Tržišni odnosi i poslovna strategija	XIII	Program i mjere za suzbijanje korupcije	1		3
	XIV	Etički kodeks	1		
	XV	Zaštita i gospodarenje podacima		0	
	XVI	Odnos prema tržišnim konkurentima	1		
Odnosi s partnerima	XVII	Nagrade		0	0
	XVIII	Posebne usluge koje pruža društvo		0	
Usluge	XIX	Posebna priznanja za usluge koje pruža društvo		0	0
	XX	Razvoj usluga koje pruža društvo		0	
Očuvanje prirode i okoliša	XXI	Donacije po osnovama ekoloških projekata		0	0
	XXII	Interna politika zaštite prirode i okoliša		0	
	XXIII	Eksterna politika zaštite prirode i okoliša		0	
	XXIV	Posebni proizvodi za projekte očuvanja prirode i okoliša		0	
Σ					4

Izvor: izrada autora prema: <https://www.skt-revizija.hr/>

Visina DOP-a indeksa za revizijsko društvo SKT revizija poprima vrijednost 4. Navedeno društvo je zavrijedilo 4 od moguća 24 boda odnosno 16,6%. Društvo najviše izvještava javnost o aktivnostima u području tržišnih odnosa i poslovnih strategija. U toj je domeni društvo ostvarilo većinu svojih bodova; 3 od moguća 4 bodova. U domeni ljudskih potencijala društvo je ostvarilo 1 bod. Promatrano društvo ističe svoj partnerski odnos prema konkurenciji te

naglašava vještine i kompetencije koje su revizori stekli kod konkurenta koji pripada grupi tzv. *Velike četvore*.⁶⁷ Društvo nije objavilo Izvješće o transparentnosti za 2020. godinu.

Tablica 25: DOP-indeks za društvo Šibenski Revicon

Šibenski Revicon			Da (1)	Ne(0)	Σ
DOP indeks					
Ljudski potencijali	I	Edukacije u obliku stručnih usavršavanja, seminara	1		2
	II	Poštivanje prava zaposlenika te elementarnih ljudskih prava		0	
	III	Zaštita na radu		0	
	IV	Zapošljavanje	1		
	V	Ispitivanje stupnja zadovoljstva zaposlenika		0	
	VI	Uvažavanje koncepta ravnopravnosti među spolovima i poticanje politike raznolikosti		0	
Dobročinstvo prema lokalnoj zajednici	VII	Donacije po osnovama zdravstvene zaštite		0	0
	VIII	Donacije po osnovama promicanja znanosti i obrazovanja		0	
	IX	Donacije po osnovama promicanja umjetnosti i kulture		0	
	X	Donacije za šport		0	
	XI	Donacije prema humanitarnim udrugama		0	
	XII	Preuzimanje inicijative te organiziranje humanitarnih akcija		0	
Tržišni odnosi i poslovna strategija	XIII	Program i mjere za suzbijanje korupcije	1		3
	XIV	Etički kodeks	1		
	XV	Zaštita i gospodarenje podacima	1	0	
	XVI	Odnos prema tržišnim konkurentima		0	
Odnosi s partnerima	XVII	Nagrade		0	0
	XVIII	Posebne usluge koje pruža društvo		0	
Usluge	XIX	Posebna priznanja za usluge koje pruža društvo		0	0
	XX	Razvoj usluga koje pruža društvo		0	
Očuvanje prirode i okoliša	XXI	Donacije po osnovama ekoloških projekata		0	0
	XXII	Interna politika zaštite prirode i okoliša		0	
	XXIII	Eksterna politika zaštite prirode i okoliša		0	
	XXIV	Posebni proizvodi za projekte očuvanja prirode i okoliša		0	
Σ					5

Izvor: izrada autora prema: <https://sibenskirevicon.hr/>

DOP indeks društva Šibenski Revicon poprima vrijednost 5 te u relativnim terminima iznosi 20,8% Društvo na svojim web stranicama izvještava o javnost o edukacijama koje pružaju svojim zaposlenicima te time je zavrjedilo 1 bod u domeni ljudskih potencijala. Sfera DOP-a o kojoj društvo najaktivnije izvještava javnost upravo tiče se tržišnih odnosa te poslovne strategije. U toj sferi je društvo ostvarilo 3 boda. Informacije o aktivnostima DOP-a korisniku nisu dostupne na prvi pogled te iste su sadržane u PDF formatima koji se nalaze na stranicama

⁶⁷Revizori bili su prethodno zaposleni u KPMG-u te EY-u.

društva. Unutar društva postoji jednaka zastupljenost na ključnim pozicijama: partnerskim i seniorskim.

Tablica 26: DOP-indeks za društvo UHY Rudan⁶⁸

UHY Rudan			Da (1)	Ne(0)	Σ
DOP indeks					
Ljudski potencijali	I	Edukacije u obliku stručnih usavršavanja, seminara	1		3
	II	Poštivanje prava zaposlenika te elementarnih ljudskih prava		0	
	III	Zaštita na radu		0	
	IV	Zapošljavanje	1		
	V	Ispitivanje stupnja zadovoljstva zaposlenika		0	
	VI	Uvažavanje koncepta ravnopravnosti među spolovima i poticanje politike raznolikosti	1		
Dobročinstvo prema lokalnoj zajednici	VII	Donacije po osnovama zdravstvene zaštite		0	0
	VIII	Donacije po osnovama promicanja znanosti i obrazovanja		0	
	IX	Donacije po osnovama promicanja umjetnosti i kulture		0	
	X	Donacije za šport		0	
	XI	Donacije prema humanitarnim udrugama		0	
	XII	Preuzimanje inicijative te organiziranje humanitarnih akcija		0	
Tržišni odnosi i poslovna strategija	XIII	Program i mjere za suzbijanje korupcije	1		3
	XIV	Etički kodeks	1		
	XV	Zaštita i gospodarenje podacima	1		
	XVI	Odnos prema tržišnim konkurentima			
Odnosi s partnerima	XVII	Nagrade		0	1
	XVIII	Posebne usluge koje pruža društvo	1		
Usluge	XIX	Posebna priznanja za usluge koje pruža društvo	1		1
	XX	Razvoj usluga koje pruža društvo		0	
Očuvanje prirode i okoliša	XXI	Donacije po osnovama ekoloških projekata		0	0
	XXII	Interna politika zaštite prirode i okoliša		0	
	XXIII	Eksterna politika zaštite prirode i okoliša		0	
	XXIV	Posebni proizvodi za projekte očuvanja prirode i okoliša		0	
Σ					8

Izvor: izrada autora prema: <https://www.uhyincroatia.com/>

Visina DOP-a indeksa za revizijsko društvo UHY Rudan poprima vrijednost 8. Navedeno društvo je zavrijedilo 8 od moguća 24 boda odnosno 33,3%. Društvo podjednako izvještava javnost o aktivnostima u području ljudskih potencijala te tržišnih odnosa i poslovne strategije. U svakoj od navedenih domena, društvo je zavrijedilo po 3 boda odnosno zbirno 6 bodova. U domenama izvještavanja o uslugama te odnosa s partnerima, društvo je zavrijedilo po 1 bod.

⁶⁸Društva UHY Rudan te UHY HB Ekonom članice su UHY mreže te imaju zajedničku web stranicu. U provedenom istraživanju ova dva subjekta sagledaju se kao cjelina.

Tablica 27: DOP-indeks za društvo Vedanta Audit

Vedanta Audit			Da (1)	Ne(0)	Σ
DOP indeks					
Ljudski potencijali	I	Edukacije u obliku stručnih usavršavanja, seminara	1		2
	II	Poštivanje prava zaposlenika te elementarnih ljudskih prava		0	
	III	Zaštita na radu		0	
	IV	Zapošljavanje		0	
	V	Ispitivanje stupnja zadovoljstva zaposlenika		0	
	VI	Uvažavanje koncepta ravnopravnosti među spolovima i poticanje politike raznolikosti	1		
Dobročinstvo prema lokalnoj zajednici	VII	Donacije po osnovama zdravstvene zaštite		0	0
	VIII	Donacije po osnovama promicanja znanosti i obrazovanja		0	
	IX	Donacije po osnovama promicanja umjetnosti i kulture		0	
	X	Donacije za šport		0	
	XI	Donacije prema humanitarnim udrugama		0	
	XII	Preuzimanje inicijative te organiziranje humanitarnih akcija		0	
Tržišni odnosi i poslovna strategija	XIII	Program i mjere za suzbijanje korupcije	1		2
	XIV	Etički kodeks	1		
	XV	Zaštita i gospodarenje podacima		0	
	XVI	Odnos prema tržišnim konkurentima		0	
Odnosi s partnerima	XVII	Nagrade		0	
	XVIII	Posebne usluge koje pruža društvo		0	
Usluge	XIX	Posebna priznanja za usluge koje pruža društvo			0
	XX	Razvoj usluga koje pruža društvo		0	
Očuvanje prirode i okoliša	XXI	Donacije po osnovama ekoloških projekata		0	0
	XXII	Interna politika zaštite prirode i okoliša		0	
	XXIII	Eksterna politika zaštite prirode i okoliša		0	
	XXIV	Posebni proizvodi za projekte očuvanja prirode i okoliša		0	
Σ					4

Izvor: izrada autora prema: <http://vedanta-audit.hr/>

Visina DOP-a indeksa za revizijsko društvo Iris nova poprima vrijednost 4. Navedeno društvo je zavrjedilo 4 od moguća 24 boda odnosno 16,6%. Društvo podjednako izvještava o aktivnostima domena ljudskih potencijala te tržišnih odnosa i poslovne strategije te u svakoj od domena zavrjeđuje po 2 boda. Niti jedna od informacija o aktivnostima DOP-a korisniku nije dostupna na prvi pogled te iste su sadržane u PDF formatima koji se nalaze na stranicama društva. Važno je napomenuti da u promatranom uzorku, kod društva Vedanta Audit, apsolutna zastupljenost žena naspram muškaraca na ključnim pozicijama.

4.3. Analiza rezultata istraživanja

U nastavku rada analiziraju se vrijednosti DOP indeksa odabranih društava u uzorku, daje se pregled distribucije podataka, pregled srednjih vrijednosti, te sagleda se disperzija među opažanjima . Podaci su analizirani uz potporu MS Excela te IBM SPSS-a.

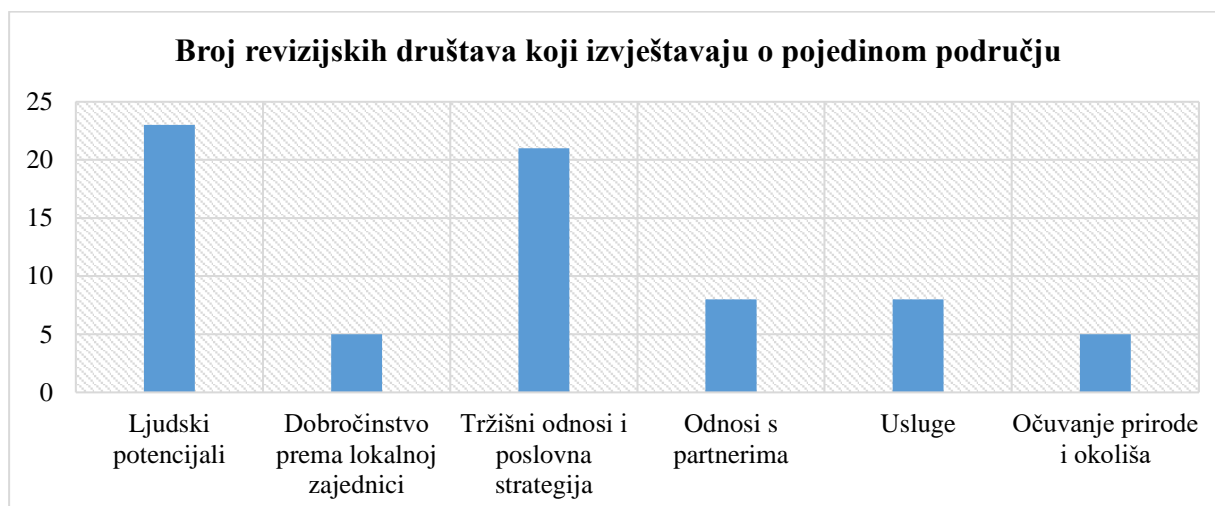
Tablica 28: Broj revizijskih društava koji izvještavaju o DOP-u

Domena izvještajna o DOP-u	Broj revizijskih društava koji izvještavaju o pojedinom području (MAX. 23)	%
Ljudski potencijali	23	100,00%
Dobročinstvo prema lokalnoj zajednici	5	21,74%
Tržišni odnosi i poslovna strategija	21	91,30%
Odnosi s partnerima	8	34,78%
Usluge	8	34,78%
Očuvanje prirode i okoliša	5	21,74%

Izvor: izrada autora

Tablica 28 prikazuje broj koliko revizijskih društava izvještava o pojedenoj domeni DOP-a. U promatranom uzorku na svojim web stranicama sva društva izvještavaju u domeni ljudskih potencijala. Kao druga najaktivnija domena ističe se ona koja je vezana uz aktivnosti tržišnih donosa i poslovne strategije društva. Čak 21 društvo u promatranom uzorku izvještava o navedenim aktivnostima odnosno ukupno 91,3% njih. Po 8 društava izvještava o aktivnostima u domeni odnosa s partnerima te uslugama tj. 34,8%. O aktivnostima u domeni dobročinstva prema lokalnoj zajednici te aktivnostima vezanim uz očuvanje prirode izvještava tek 5 društva ili 21,7%. Sljedećim grafom prikazani su navedeni podaci:

Grafikon 1: Broj revizijskih društava koje izvještavaju o pojedinom području DOP-a



Izvor: izrada autora

Tablica 29: Broj bodova revizijskih društava iz pojedinih područja DOP-a

Domena izvještavanja o DOP-u	Maksimalan broj bodova	Ostvareni broj bodova	%
Ljudski potencijali	138	57	41,30%
Dobročinstvo prema lokalnoj zajednici	138	5	3,62%
Tržišni odnosi i poslovna strategija	92	55	59,78%
Odnosi s partnerima	46	11	23,91%
Usluge	46	11	23,91%
Očuvanje prirode i okoliša	92	9	9,78%
Ukupno	552	148	26,81%

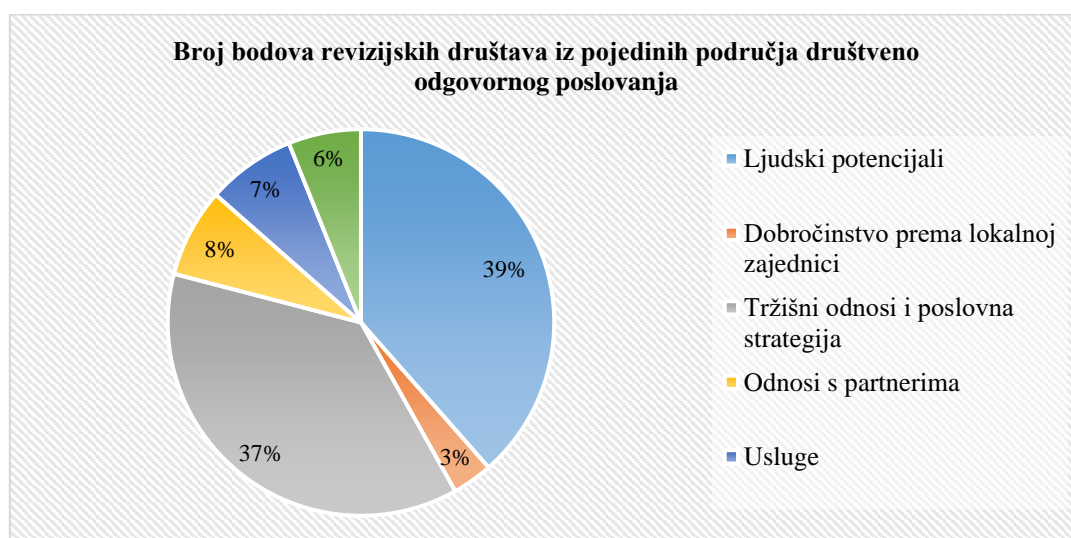
Izvor: izrada autora

Društva najviše izvještavaju o **aktivnostima** u domeni tržišnih odnosa i poslovne strategije te od maksimalna 92 boda koja su namjena za tu kategoriju, promatrana društva sakupila su 55 bodova. Razlog tome leži dijelom zbog obveze objave Izvješća o transparentnosti. Između ostalog, u izvješćima transparentnosti društva progovaraju sustavima kontrole, etičkom kodeksu, aktivnostima usmjerenim ka osiguranju neovisnosti revizora, naknadama revizora, itd. Društvima su dodjeljivani bodovi izvještavajući o ovim aktivnostima.

Zabrinjavajući je podatak da u promatranom uzorku tek 11 revizijskih društava ima jasno naznačenu izjavu o privatnosti odnosno tek 11 njih traži privolu za sakupljanje kolačića (engl. *cookies*). 57 bodova je dodijeljeno društvima za izvještavanje o ljudski potencijalima. Niti jedno od promatranih društava iz uzorka nije javno objavilo podatke o zadovoljstvu zaposlenika

odnosno jedino je PwC Hrvatska izvještava o stupnju fluktuacije zaposlenika prema senioritetu. Izvještavajući od aktivnostima vezanima uz odnose s parterima te uslugama, društvima je ukupno dodijeljeno po 11 bodova. Izvještavanje o aktivnostima očuvanja okoliša te dobročinstva prema lokalnoj zajednici je slabo zastupljeno. Društva su izvještavajući o navedenim aktivnostima sakupila tek 9 bodova u kategoriji očuvanja prirode i okoliša odnosno 5 bodova u kategoriji dobročinstva prema lokalnoj zajednici. Slijedeći graf daje vizualni prikaz analiziranih podataka.

Grafikon 2: Broj revizijskih društava koje izvještavaju o pojedinom području DOP-a



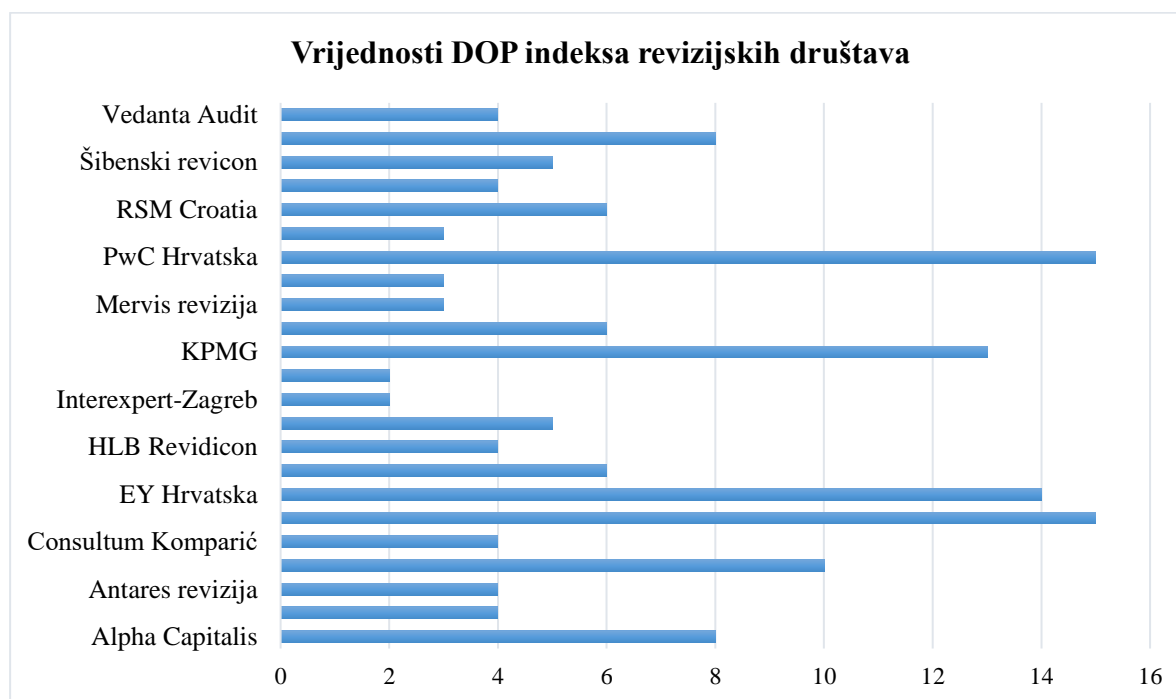
Izvor: izrada autora

Tablica 30: Vrijednosti DOP indeksa revizijskih društava

Naziv revizijskog društva	Vrijednost DOP indeksa	Naziv revizijskog društva	Vrijednost DOP indeksa
Alpha Capitalis	8	KPMG Croatia	13
Russell Bedford Croatia	4	LeitnerLeitner Hrvatska	6
Antares revizija	4	Mervis revizija	3
BDO Hrvatska	10	Moore Revidens	3
Consultum Komparić	4	PwC Hrvatska	15
Deloitte Hrvatska	15	Revizija Remar	3
EY Hrvatska	14	RSM Croatia	6
HLB Inženjerski biro	6	SKT revizija	4
HLB Revidicon	4	Šibenski revicon	5
Iaudit	5	UHY Rudan	8
Interexpert-Zagreb	2	Vedanta Audit	4
Iris nova	2		

Izvor: izrada autora

Grafikon 3: Vrijednosti DOP indeksa revizijskih društava



Izvor: izrada autora

Tablica 31: Pregled srednjih vrijednosti DOP indeksa

	Prosječna vrijednost	Medijalna vrijednost	Mod	Standardna devijacija	Minimum	Maksimum	Koeficijent varijacije
DOP indeks	6,43	5,00	4,00	4,154	2	15	64,56%

Izvor: izrada autora

Tablica 30 prikazuje vrijednosti indeksa promatranih društava u uzroku. Indeks može poprimiti vrijednost od 0 do 23. Interexpert-Zagreb te Iris nova su društva koja su svojim izvještavanjem zavrijedile najmanje bodova u svakog od kategorija. Vrijednost indeksa kod promatranih društava poprima vrijednost 2. Na drugu ruku, Pwc Hrvatska je ostvario najveću vrijednost indeksa odnosno 15.

Prosječna vrijednost indeksa revizijskih društava koje obavljaju reviziju subjekata od javnog interesa iznosi 6,43. Isto tako, 50% društava ima indeks veći ili jedan 5, odnosno kod ostalih 50% indeks je niži od 5. Najčešća vrijednost indeksa u promatranom uzroku je 4. Prosječno kvadratno odstupanje vrijednosti indeksa od aritmetičke sredine iznosi 4,15. Stavljanjem u omjer standardne devijacije te aritmetičke sredine dobiva se koeficijent varijacije koji iznosi 64,56% te zaključuje se da se radi o velikoj disperziji. Kako bi objasnili disperziju, društva su grupiranu te je u nastavku ispitano:

- postoji li statistički značajna razlika između vrijednosti DOP indeksa između *Velike četvorke* i ostalih društava u promatranom uzorku,
- postoji li statistički značajna razlika između vrijednosti DOP indeksa između društava koji pripadaju internacionalnoj mreži i onih koji ne pripadaju internacionalnoj mreži.

4.3.1. Prosječne vrijednost DOP indeksa *Velike četvorke*

Tablica 32: Pregled srednjih vrijednosti DOP indeksa *Velike četvorke*

	Prosječna vrijednost	Medijalna vrijednost	Minimum	Maksimum	Standardna devijacija
Društvo pripada <i>Velikoj četvorci</i>	14,25	14,50	13	15	0,957
Društvo ne pripada <i>Velikoj četvorci</i>	4,79	4	2	10	2,123

Izvor: izrada autora

Prosječna vrijednost indeksa *Velike četvorke* iznosi 14,25. Pri čemu minimalna vrijednost se javlja kod društva KPMG Croatia, a maksimuma kod PwC Hrvatska. Prosječna vrijednost indeksa društava koji ne pripadaju *Velikoj četvorci* iznosi 4,79. Kao što je već spomenuto, društva Interexpert-Zagreb te Iris nova imaju najniži indeks, a najviši indeks u ovoj kategoriji se javlja kod BDO Hrvatska.

Tablica 33: Rezultati testiranja nezavisnih uzoraka t-testom

t	Stupnjevi slobode	P* vrijednost	Donja granica intervala	Gornja granica intervala
13,852	10,545	0,000	7,321	11,600

Izvor: izrada autora

Postavlja se početna ili nulta hipoteza da su aritmetičke sredine društava *Velike četvorke* i onih koji nisu *Velika četvorka* jednake, odnosno da je njihova razlika 0. Suprotna ili alternativna hipoteza pretpostavlja da je razlika između aritmetičkih sredina navedenih skupova je postojana:⁶⁹

$$H_0: \dots \bar{x}_1 - \bar{x}_2 = 0$$

$$H_1: \dots \bar{x}_1 - \bar{x}_2 \neq 0$$

⁶⁹Rozga, A. (2017): Statistika za ekonomiste, Ekonomski fakultet Split, str.126.

Na temelju provedenog testiranja t-testom dvaju nezavisnih uzoraka dolazi se do p vrijednosti koja je približno jednaka 0 te zaključuje se da postoji statistički značajna razlika između vrijednosti indeksa kod *Velike četvorke* i onih koji ne pripadaju *Velikoj četvorici*. Odnosno, prosječna vrijednost DOP indeksa je statistički značajno veća kod onih društava koji pripadaju *Velikoj četvorici*.

4.3.2. Prosječne vrijednost DOP indeksa s obzirom na pripadnost internacionalnoj mreži

Tablica 34: Pregled srednjih vrijednosti DOP indeksa s obzirom na pripadnost internacionalnoj mreži

	Prosječna vrijednost	Medijalna vrijednost	Minimum	Maksimum	Standardna devijacija
Društvo pripada internacionalnoj mreži	7,93	6	2	15	4,448
Društvo ne pripada internacionalnoj mreži	3,63	4	2	5	0,916

Izvor: izrada autora

Prosječna vrijednost indeksa društava koje pripadaju međunarodnoj mreži iznosi 7,93. Pri čemu minimalna vrijednost se javlja kod Interexpert-Zagreb, a maksimuma kod BDO Hrvatska. Prosječna vrijednost indeksa društava koji ne pripadaju međunarodnoj mreži iznosi 3,63. Društvo Iris nova ima najniži indeks, a najviši indeks u ovoj kategoriji se javlja kod društva Iaudit.

Tablica 35: Rezultati testiranja nezavisnih uzoraka t-testom

t	Stupnjevi slobode	P* vrijednost	Donja granica intervala	Gornja granica intervala
3,611	16,112	0,002	0,827	7,79

Izvor: izrada autora

Postavlja se početna ili nulta hipoteza da su aritmetičke sredine društava koja pripadaju međunarodnoj mreži i onih koja ne pripadaju međunarodnoj mreži jednake odnosno da je njihova razlika 0. Suprotna ili alternativna hipoteza pretpostavlja da postoji razlika u aritmetičkim sredinama društava:⁷⁰

⁷⁰Ibid.

$$H_0: \dots \bar{x}_1 - \bar{x}_2 = 0$$

$$H_1: \dots \bar{x}_1 - \bar{x}_2 \neq 0$$

Na temelju provedenog testiranja t-testom dvaju nezavisnih uzoraka dolazi se do p vrijednosti koja je približno jednaka 0 te zaključuje se da postoji statistički značajna razlika između vrijednosti indeksa društava koja pripadaju internacionalnoj mreži i onih koja ne pripadaju internacionalnoj mreži. Odnosno, vrijednost DOP indeksa društava koji pripadaju međunarodnoj mreži statistički značajno je viša od onih koji ne pripadaju mreži.

5. ZAKLJUČAK

9 dana prije izbora saziva Bundestaga, nevladine udruge organiziraju takozvane U18 izbore. Pravo izbora na njima imaju sudionici mlađi od 18 godina te pojedince se pita kojoj političkoj opciji bi dali glas na nadolazećim izborima da imaju glasačko pravo.⁷¹ Ovogodišnji rezultati U18 izbora pokazuju nadmoć Zelenih nad ostalim političkim strankama.⁷² Mlađe generacije sve više su zainteresirana za pitanja vezana uz održivi razvoj, nejednakosti u društvu te utjecaju poduzeća na društvo u cjelini. Revizija prema svojoj prirodi je usluga visoke stope socijalne zatvorenosti. Ovlaštenim revizorom se ne može postati preko noći odnosno postoji set zahtjeva u domeni obrazovanja, vještina te ugleda koji pojedinca mora imati kako bi bio licenciran za rad. Imajući na umu trendove i stavove generacije koje će kroz desetak godina biti kadar ove profesije i stupanj zatvorenosti, revizijska društva bi ozbiljno trebala promisliti o implementaciji DOP-a kao dijela poslovne strategije. Zahvaljujući globalizaciji, protok informacija je postao brži no ikada. Pojedinac brzom pretragom weba može vrlo lako dobiti informacije o proizvodima i uslugama koje nudi društvo. Brz protok informacija doveo je sve težeg upravljanja publicitetom. Velika društva su pod konstantnim povećalom javnosti. U slučaju da se poduzeće odluči na neetičan potez, isti potez bi prije 15 godina za sobom nosio manje rizike. Danas, rukovodstvo vrlo dobro treba promisliti o takvim aktivnostima jer vrlo je malo vremena potrebo da javnost dozna o takvim aktivnostima.

Organizacije koje se bave izučavaju DOP naglašavaju da se na DOP treba gledati kao na investiciju, a ne kao na trošak. Aktivnosti koje su po svojoj prirodi društveno odgovorne imaju pozitivne učinke na ekonomski subjekt. Prema tome, DOP može smanjiti izravne troškove primjerice troškove energije, materijala, gubitak vremena, itd. Isto tako takve aktivnosti mogu poboljšati produktivnost radnika kroz povećanu motivaciju. Radnik koji osjeća da društvo u njega ulaže bit će i više motiviran za rad. Uz navedeno, DOP može poboljšati konkurentski imidž tvrtke. Od velike je važnosti da je opskrbeni lanac društva održiv, a jedan od medija za izvještavanje o održivosti i odgovornosti lanaca upravo je web stranica.

Kao što je već spomenuto, cilj rada je bio utvrditi u kojoj mjeri revizijska društva u Republici Hrvatskoj implementiraju DOP kao dio svoje poslovne strategije te u kojoj mjeri izvještavaju

⁷¹Urban Sustainability Exchange, Youth Election Project U18, raspoloživo na: <https://use.metropolis.org/case-studies/youth-election-project-u18>

⁷²Wahlen U18, raspoloživo na: <https://wahlen.u18.org/wahlergebnisse/bundestagswahl-2021>

o navedenim aktivnostima putem svojih web stranica. Isto se istražilo putem DOP indeksa koji je sačinjen od 6 domena relevantnih za DOP. Indeks se kreće u rasponu od 0 do 23. Prosječna vrijednost indeksa za revizijska društva koja obavljaju zakonsku reviziju nad GFI-evima od SJI iznosi **6,43** te može se zaključiti kako revizijska društva jako loše izvještavaju o društvenoj odgovornosti na svojim web stranicama. Budući da ova društva često nude i usluge konzaltinga i poslovnog savjetovanja poduzetnika, navedeni rezultati su jako nepovoljni. Promatrana društva najviše izvještavaju o tržišnim odnosima. Upravo to izvještavanje se vodi putem izvješća o transparentnosti kojeg je definirao zakonodavac te ono nije zasnovano na dobrovoljnoj osnovi. Uz tržišne odnose, društvima je interesantno izvještavati o aktivnostima vezanim uz ljudske potencijale. Budući da društva pružaju svojevrsnu intelektualnu uslugu očekivano je ova domena biti žarišna točka za izvještavanje. Postoji velika disperzija među društvima u uzorku pa tako su podaci klasterizirani na društva koja (ne)pripadaju Velikoj četvorci i međunarodnoj mreži. Istraživanje je dokazalo da skupina *Velike četvorke* (PwC Hrvatska, EY Hrvatska, Deloitte Hrvatska i KPMG Croatia) imaju statistički značajan veći DOP indeks ujedno kao i onda društva koja pripadaju međunarodnoj mreži.

Koristeći istu metodologiju istraživači su 2016. odnosno 2019. godine su ispitali visinu DOP indeksa za društva koja pružaju usluge osiguranja i reosiguranja na području RH te banaka na području RH. Visina indeksa za osiguravajuća i reosiguravajuća društva je 8,33⁷³ dok za banke iznosi 7,65.⁷⁴ Promatrajući podatke zaključuje se da indeks revizijskih društava u RH je niži za 22,8% u odnosu na osiguravajuća i reosiguravajuća društva odnosno za 15,9% u odnosu na banke.

⁷³Berić, T. (2016.): Društveno odgovorno poslovanje osiguravajućih i reosiguravajućih društava u RH, Diplomski rad. Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet, Split 2016, str.78

⁷⁴Topić, J. (2019): društveno odgovorno poslovanje banaka u Republici Hrvatskoj, Diplomski rad. Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet, Split 2019, str. 60

LITERATURA

Knjige i članci

1. Albu, Nadia; Albu, Cătălin Nicolae; Gîrbină, Maria Mădălina; Sandu, Maria Iuliana (2011) : The Implications of Corporate Social Responsibility on the Accounting Profession: The Case of Romania, Amfiteatru Economic Journal, ISSN 2247-9104, The Bucharest University of Economic Studies, Bucharest, Vol. 13/29
2. Berić, T. (2016.): Društveno odgovorno poslovanje osiguravajućih i reosiguravajućih društava u RH, Diplomski rad. Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet, Split 2016,
3. Board Of Studies the Institute of Chartered Accountants of India (2008): Professional Competence Course Study Material- Auditing and Assurance, raspoloživo na: https://vipss.yolasite.com/resources/PCC_BOOKS/Auditing%20and%20Assurance.pdf
4. Commission of the European Communities, (2006): Implementing The Partnership for Growth and Jobs: Making Europe a Pole of Excellence on Corporate Social Responsibility
5. Čorluka, A. (2019). Analiza koncentracije na tržištu revizijskih usluga: Diplomski rad, Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet, Split
6. Dropulić, I., Letica, M., Dragija Kostić, M. (2019): Upravljačko računovodstvo u teoriji i praksi, Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet, Split
7. Elliot, R.K. and Jacobson, P.D., (2002) The Evolution of the Knowledge Professional. Accounting Horizons, 16/1,
8. Hayes, R., Dassen, R., Schilder, A., Wallage P, (2005): Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing
9. M. Matešić, D.Pavlović, D. Bartoluci (2015): Društveno odgovorno poslovanje, VPŠ Libertas, Zagreb
10. Practical Overview of the Linkages Between ISO 26000:2010, Guidance on Social Responsibility, and OECD Guidelines for Multinational Enterprises (2019), raspoloživo na: <https://www.iso.org/files/live/sites/isoorg/files/store/en/PUB100418.pdf>
11. Rozga, A. (2017): Statistika za ekonomiste, Ekonomski fakultet Split
12. The GRI Standards a Guide for Policy Makers, raspoloživo na: <https://www.globalreporting.org/media/nmmnwfsm/gri-policymakers-guide.pdf>,
13. The Irish Auditing and Accounting Supervisory Authority (2021): Transparency Reporting –Thematic Review, raspoloživo na:

<https://www.iaasa.ie/IAASA/files/8a/8acf709c-6c36-4a29-b229-1925b465a4e9.pdf>

14. Topić, J. (2019): društveno odgovorno poslovanje banaka u Republici Hrvatskoj, Diplomski rad. Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet, Split 2019,
15. Vrdoljak Raguž, I., Hazdovac, K. (2014): Društveno odgovorno poslovanje i hrvatska gospodarska praksa, Oeconomica Jadertina 1/2014,
16. Zelenika, R. (2000): Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog djela, Sveučilište u Rijeci, Rijeka
17. Žager, K., Sačer Mamić, I., Sever, S., Žager, L. (2008): Analiza financijskih izvještaja

Pravilnici i zakoni

1. Hrvatska revizorka komora: Propisi, raspoloživo na: <http://www.revizorska-komora.hr/index.php/propisi/zakoni-pravilnici.html>
2. Narodne novine (2016): MRevS 705 (izmijenjen) Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora, Narodne novine, Zagreb, br. 107/16.
3. Narodne novine, (2017): Zakon o reviziji, Narodne novine d. d., Zagreb, broj 127/2017
4. Pravilnik o izdavanju odobrenja za rad ovlaštenom revizoru i revizorskom društvu, raspoloživo na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2019_03_27_555.html

Izvori s interneta

1. Alpha audit d.o.o., raspoloživo na: <https://alphacapitalis.com/>
2. Antares revizija d.o.o. za reviziju, raspoloživo na: <https://www.antares23.hr/>
3. BDO Croatia d.o.o., raspoloživo na: <https://www.bdo.hr/hr-hr/home-hr>
4. Bitunjac, D. (2018): Analiza izvješća o transparentnosti, Diplomski rad, Sveučilište u Splitu, str.32.
5. Boston College Centre for Corporate Citizenship (2010): How To Read A Corporate Responsibility Report?, raspoloživo na: https://iri.hks.harvard.edu/files/iri/files/how_to_read_a_corporate_social_responsibility_report.pdf
6. Consultum Komparić d.o.o., raspoloživo na: <https://www.consultum.hr/>
7. Deloitte d.o.o. raspoloživo na: <https://www2.deloitte.com/hr/hr.html>
8. Ernst & Young d.o.o., raspoloživo na: https://www.ey.com/hr_hr

9. Harvard Business School: What is a CSR Report & Why is it Important?, raspoloživo na: <https://online.hbs.edu/blog/post/what-is-a-csr-report?tempview=logoconvert>
10. HLB Inženjerski biro d.o.o., raspoloživo na: <https://ibr.hr/hr/>
11. HLB Revidicon d.o.o., raspoloživo na: <https://www.revidicon.hr/>
12. Hrvatska gospodarska komora, DOP, što je to? Zašto DOP? Index DOP-a, raspoloživo na: <https://dop.hgk.hr/>
13. Hrvatska revizorska komora, raspoloživo na: <http://www.revizorska-komora.hr/index.php/registri/pretraga.html>
14. Hrvatska udruga poslodavaca, (2013): Društveno odgovorno poslovanje za sve, raspoloživo na: <https://www.hup.hr/EasyEdit/UserFiles/Petra%20Senti%C4%87/Nacionalni%20DOP%20HR.pdf>
15. Iaudit d.o.o., raspoloživo na: <https://iaudit.hr/>
16. Institut za društveno odgovorno poslovanje: Nefinancijsko izvještavanje kao nova obveza iz Zakona o računovodstvu, raspoloživo na: <http://idop.hr/media/61439/predavanje-nefinancijsko-izvjescivanje.pdf>
17. Interexpert-Zagreb d.o.o., raspoloživo na: <https://interexpert.hr/>
18. Iris nova d.o.o., raspoloživo na: <http://www.iris-nova.hr/>
19. KPMG Croatia d.o.o. za reviziju, raspoloživo na: <https://home.kpmg/hr/en/home.html>
20. LeitnerLeitner Revizija d.o.o., [Internet], raspoloživo na: <https://www.leitnerleitner.hr/croatia/hr/about-us>
21. Mervis d.o.o., raspoloživo na: <https://www.mervis.hr/>
22. Ministarstvo financija, Revizija - nadzor, raspoloživo na: <https://mfin.gov.hr/istaknute-teme/revizija/nadzor/441>
23. Moore revidens d.o.o., raspoloživo na: <https://revidens.moore-global.com/>
24. Odgovorno.hr (2015): Što je to društveno odgovorno poslovanje?, raspoloživo na: <https://odgovorno.hr/o-dop-u-strucno/sto-je-to-drustveno-odgovorno-poslovanje/>
25. Pricewaterhousecoopers d.o.o., raspoloživo na: <https://www.pwc.hr/hr.html>
26. Revizija Remar d.o.o., raspoloživo na: <http://www.remar.hr/Naslovnica.html>
27. RSM Croatia d.o.o., raspoloživo na: <https://www.rsm.global/croatia/hr>

28. SKT revizija d.o.o., raspoloživo na: <http://www.skt-revizija.hr/>
29. Šibenski Revicon d.o.o., raspoloživo na: <https://www.sibenskirevicon.hr/>
30. UHY Rudan d.o.o., raspoloživo na: <https://www.uhyincroatia.com/>
31. Ujedinjeni narodi: What is CSR? raspoloživo na: <https://www.unido.org/our-focus/advancing-economic-competitiveness/competitive-trade-capacities-and-corporate-responsibility/corporate-social-responsibility-market-integration/what-csr>
32. Urban Sustainability Exchange, Youth Election Project U18, raspoloživo na: <https://use.metropolis.org/case-studies/youth-election-project-u18>
33. Vedanta Audit d.o.o., raspoloživo na: <http://vedanta-audit.hr/>
34. Wahlen U18, raspoloživo na: <https://wahlen.u18.org/wahlergebnisse/bundestagswahl-2021>

SAŽETAK

Društveno odgovorno poslovanje (DOP) može se definirati kao koncept kojim kompanije u svoje poslovanje integriraju brigu o svojim zaposlenicima, okolišu odnosno o svim svojim dionicima. Postoje ekonomske koristi za društva koja implementiraju DOP kako dio svoje poslovne strategije te iste se ogledaju u domeni uštede troškova energije, povećanja produktivnosti te posljedično na konkretnost odnosno stabilnost društva. Globalizacijom pa i otvaranjem EU tržišta protok roba, usluga, kapitala i informacija poslovanje je postalo mnogo brže, a tržišni uvjeti neizvjesni. Kada je u pitanju položaj računovodstva u kozmosu DOP-a, računovođe izvještavaju o održivosti putem nefinancijskih izvješća. Ako se računovodstvo javlja kao štabna managementa za odlučivanje, svojim stavovima mogu značajno utjecati na održivi razvoj poduzeća. Istraživanjem se utvrdilo da revizorska društva koja obavljaju zakonsku reviziju godišnjih financijskih izvještaja subjekata od javnog interesa izvještavaju o DOP-u putem svojih web stranica. Stupanj izvještavanja o DOP-u putem web stranica društava mjereno je DOP indeksom.

Ključne riječi: društveno odgovorno poslovanje, eksterna revizija, SJI

SUMMARY

Corporate Social Responsibility (CSR) can be defined as a concept by which companies integrate the care of their employees, the environment, and all their stakeholders into their business. There are economic benefits for companies that implement CSR as part of their business strategy and they are reflected in the domain of energy costs saving, increasing productivity, and consequently as stability of an equity. With globalization the flow of goods, services, capital, and information business has become much faster, and market conditions uncertain. When it comes to the position of accounting in the CSR cosmos, accountants report on sustainability through non-financial reports. If accounting emerges as support branch to the management for decision-making, their attitudes can significantly influence the sustainable development of the company. The research found that audit firms that perform statutory audits of annual financial statements of public interest entities report on CSR through their websites. The degree of CSR reporting through company websites was measured by the CSR index.

Keywords: corporate social responsibility, external audit, PIE

POPIS TABLICA I GRAFIKONA

Popis tablica

Tablica 1: Domene nefinancijskog izvještavanja.....	13
Tablica 2: Vrste modificiranih mišljenja prema pitanjima koja uzrokuju modifikaciju:	24
Tablica 3: Prikaz društava koja su obavljala zakonsku reviziju nad GFI društava čiji vrijednosni papiri kotiraju na Zagrebačkoj burzi odnosno se smatraju SJI-em.	30
Tablica 4: DOP Indeks	31
Tablica 5: DOP-indeks za društvo Alpha Capitalis	33
Tablica 6: DOP-indeks za društvo Russell Bedford Croatia.....	34
Tablica 7: DOP-indeks za društvo Antares revizija	35
Tablica 8: DOP-indeks za društvo BDO Hrvatska.....	36
Tablica 9: DOP-indeks za društvo Consultum Komparić	37
Tablica 10: DOP-indeks za društvo Deloitte Hrvatska	38
Tablica 11: DOP-indeks za društvo EY Hrvatska.....	39
Tablica 12: DOP-indeks za društvo HLB Inženjerski biro	40
Tablica 13: DOP-indeks za društvo HLB Revidicon	41
Tablica 14: DOP-indeks za društvo Iaudit	42
Tablica 15: DOP-indeks za društvo Interexpert-Zagreb	43
Tablica 16: DOP-indeks za društvo Iris nova	44
Tablica 17: DOP-indeks za društvo KPMG Croatia	45
Tablica 18: DOP-indeks za društvo LeitnerLeitner Hrvatska	46
Tablica 19: DOP-indeks za društvo Mervis revizija	47
Tablica 20: DOP-indeks za društvo Moore Revidens	48
Tablica 21: DOP-indeks za društvo PwC Hrvatska	49
Tablica 22: DOP-indeks za društvo Revizija Remar	50
Tablica 23: DOP-indeks za društvo RSM Croatia	51
Tablica 24: DOP-indeks za društvo SKT revizija.....	52
Tablica 25: DOP-indeks za društvo Šibenski Revicon	53
Tablica 26: DOP-indeks za društvo UHY Rudan	54
Tablica 27: DOP-indeks za društvo Vedanta Audit	55
Tablica 28: Broj revizijskih društava koji izvještavaju o DOP-u.....	56
Tablica 29: Broj bodova revizijskih društava iz pojedinih područja DOP-a	57

Tablica 30: Vrijednosti DOP indeksa revizijskih društava	58
Tablica 31: Pregled srednjih vrijednosti DOP indeksa	59
Tablica 32: Pregled srednjih vrijednosti DOP indeksa Velike četvorke	60
Tablica 33: Rezultati testiranja nezavisnih uzoraka t-testom.....	60
Tablica 34: Pregled srednjih vrijednosti DOP indeksa s obzirom na pripadnost internacionalnoj mreži.....	61
Tablica 35: Rezultati testiranja nezavisnih uzoraka t-testom.....	61

Popis grafikona

Grafikon 1: Broj revizijskih društava koje izvještavaju o pojedinom području DOP-a	57
Grafikon 2: Broj revizijskih društava koje izvještavaju o pojedinom području DOP-a	58
Grafikon 3: Vrijednosti DOP indeksa revizijskih društava.....	59