SUSTAV NADZORA I PROVJERA KVALITETE REVIZIJE U REPUBLICI HRVATSKOJ

Vidulin, Kristina

Master's thesis / Diplomski rad

2019

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

Permanent link / Trajna poveznica: https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:124:070297

Rights / Prava: In copyright / Zaštićeno autorskim pravom.

Download date / Datum preuzimanja: **2024-04-26**

Repository / Repozitorij:

REFST - Repository of Economics faculty in Split

zir.nsk.hr

UNIVERSITY OF SPLIT

dabar

DIGITALNI AKADEMSKI ARHIVI I REPOZITORIJI

SVEUČILIŠTE U SPLITU

EKONOMSKI FAKULTET

DIPLOMSKI RAD

SUSTAV NADZORA I PROVJERA KVALITETE REVIZIJE U REPUBLICI HRVATSKOJ

Mentor:

Izv.prof.dr.sc. Vuko Tina

Studentica:

Kristina Vidulin (2182750)

Split, srpanj, 2019.

SADRŽAJ:

1. UVOD……...…3

1.1. Problem istraživanja……..3

1.2. Predmet istraživanja……..5

1.3. Ciljevi istraživanja……6

1.4. Istraživačke hipoteze……..7

1.5. Metode istraživanja……8

1.6. Doprinos istraživanja……9

1.7. Struktura diplomskog rada……10

2. REGULATORNI OKVIR OBAVLJANJA EKSTERENE REVIZIJE...11

2.1. Regulatorni okvir obavljanja eksterne revizije u Europskoj Uniji …..……..11

2.2. Regulatorni okvir obavljanja eksterne revizije u Republici Hrvatskoj ……16

3. KONTROLA KVALITETE U REVIZIJI FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA……19

3.1. Pojam i uloga sustava nadzora i kontrole kvalitete u reviziji……..19

3.2. Revizijski standardi i Kodeks profesionalne etike……21

3.3. Kontrola kvalitete na razini revizijskog društva……...25

3.4. Kontrola kvalitete na razini angažmana……30

4. JAVNI NADZOR KVALITETE REVIZIJE……..34

4.1. Sustav nadzora nad radom revizijskih društava u Europskoj Uniji……...35

4.2. Sustav nadzora nad radom revizijskih društava u Republici Hrvatskoj……36

4.3. Usporedba financiranja sustava nadzora na radom revizijskih društava u Republici Hrvatskoj i zemljama Europske Unije……39

5. ANALIZA NALAZA UTJECAJA NA SUSTAV KONTROLE KVALITETE REVIZIJE……40

5.1. Iskustva u provođenju nadzora i provjere kvalitete rada revizorskih društava u Republici Hrvatskoj……..……40
5.2. Izbor uzorka i opis varijabli……42
5.3. Deskriptivna analiza……44
5.4. Rezultati empirijskog testiranja hipoteza……..……50

6. ZAKLJUČAK……61
SAŽETAK……..62
SUMMARY……62
LITERATURA……..63
POPIS TABLICA……..69
POPIS GRAFIKONA……...70

1. UVOD

Danas, kada poslovanje i financijsko izvještavanje postaje sve kompleksnije, sve se više javlja potreba za revizijom. Da tržišta mogla efikasno funkcionirati, financijski izvještaji poduzeća na tržištu moraju prikazivati fer i istinito stanje njihova financijskog položaja i poslovanja, a to se prije svega postiže kvalitetom eksterne revizije, tj. revizije financijskih izvještaja. Eksterna revizija (u suvremenom smislu) je relativno mlada struka u Republici Hrvatskoj koja je u svom relativnom kratkom procesu razvoja prošla kroz brojne promjene, a posebno značajan poticaj njezinom razvoju bilo je usklađivanje s pravnim okvirom Europske unije. Iako je eksterna revizija u Hrvatskoj danas formalno usklađena s pravnim okvirom EU te iako se u Hrvatskoj primjenjuju Međunarodni revizijski standardi, može se postaviti pitanje koliko se zapravo revizijska društva pridržavaju zakona i standarda koji su važna pretpostavka kvalitete provedene revizije.

Predmet ovog diplomskog rada je analiza sustava nadzora kvalitete revizije u Republici Hrvatskoj koji se provodi nad revizorima, revizorskim društvima, ovlaštenim revizorima te analiza rezultata do sada provedenih nadzora.

U radu revizorskih društava mogu se javiti nepravilnosti pri primjeni Međunarodnog standarda kontrole kvalitete, Međunarodnih revizijskih standarda, Kodeksa profesionalne etike revizora i propisanih zakona gdje važnu ulogu ima nadzor čija je glavna zadaća kontinuirano praćenje rada revizorskih društava.

1.1. Problem istraživanja

Kontrole kvalitete revizije neophodne su kako bi se osiguralo da profesija ispunjava svoje obveze koje su u skladu sa zakonima, pravilnicima i propisima.[1] Ono zbog čega se uspostavlja kontrola prvenstveno se odnosi na osiguranje prema kojemu bi revidirani računi trebali povećati povjerenje svih stranaka koje posluju s tim poduzećem. Za prezentiranje i sastavljanje financijskih izvještaja je zadužena uprava, revizori provjeravaju vjerodostojnost prezentiranih financijskih izvještaja, a kontrola kvalitete revizije osigurava da revizori kvalitetno obavljaju

[1] Soltani, B. (2009). *Revizija: međunarodni pristup*. Mate, Zagreb, str. 443.

svoj posao, tj. rade u skladu s relevantnim pravilima svoje profesije. Dakle, krajnji cilj kontrole kvalitete revizije je da prezentirani financijski izvještaji budu prihvatljive kvalitete.

U svom radu, eksterni revizori su se dužni pridržavati određenih pravila koja su razvila regulatorna tijela te postavila standarde za revizorovu provedbu svake vrste revizije i angažmana izražavanja uvjerenja. Kasnije su ti standardi dopunjeni Kodeksima etike koji su učvršćeni od strane suda.[2] Također, tu je i tržište čije su regulatorne agencije u suradnji s profesionalnim tijelima razvili višerazinski regulatorni okvir koji pomaže u osiguravanju kvalitete revizije. Prema novom Zakonu o reviziji[3], u Republici Hrvatskoj nadzor i provjeru kvalitete rada nad revizorskim društvima provodi Ministarstvo financija. S obzirom na to da do trenutka pisanja ovog rada nije donesen Pravilnik o provedbi nadzora niti su provedeni nadzori od strane Ministarstva financija, u ovom radu obrađuju se provedeni rezultati nadzora prema starom Zakonu o reviziji[4]. Prema odredbama prethodno važećeg Zakona o reviziji, Hrvatska revizorska komora (HRK) je bila odgovorna za cjelokupni nadzor, izdavanja i oduzimanje dozvole za obavljanje usluga revizije te za sva ostala pitanja vezana uz poslovanje revizorskih društava.

Uz nadzor Hrvatske revizorske komore, revizorska društva dužna su prema Međunarodnim revizijskim standardima i Međunarodnim standardima kontrole kvalitete i sama provoditi nadzor nad radom revizora, tj provjeravati pridržavaju li se propisa, revizijskih standarda i zahtjeva neovisnosti, te postižu li potrebnu kvalitetu revizije. Konkretno, kontrola kvalitete revizije može se provoditi na dvije razine. Prva razina, razina angažmana (MRevS 220) [5], uspostavlja standarde za specifične odgovornosti osoblja revizijskog društva za pojedini revizijski angažman, a temelji se na zahtjevima standarda kontrole kvalitete postavljenim u MSKK 1. Druga razina, razina revizijskog društva (MSKK1)[6], utvrđuje odgovornosti revizijskog društva u uspostavljanju i održavanju sustava kontrole kvalitete za sve revizije i angažmane s izražavanjem uvjerenja te zahtjeva da se angažman uvida u kontrolu kvalitete provede za sve revizije poduzeća koja kotiraju na burzi te slične druge angažmane koje društva odrede.

[2] Soltani, B. (2009). *Revizija: međunarodni pristup*. Mate, Zagreb, str. 443.
[3] Narodne novine, (2017.): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d. Zagreb, br. 127/2017, raspoloživo na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2017_12_127_2873.html , (28.05.2019.)
[4]Narodne novine, (2012.): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d. Zagreb, br. 144/12, raspoloživo na http://porezi.net/zakoni/e_Racunovodstvo/Zakon_o_reviziji_2015.htm , (28.05.2019.).
[5]Soltani, B. (2009). *Revizija: međunarodni pristup*. Mate, Zagreb, str. 450
[6]Ibid

Javni nadzor ovlaštenih revizora i revizorskih društava obuhvaća izdavanje ovlaštenja i registraciju ovlaštenih revizora i revizorskih društava, donošenje standarda u pogledu profesionalne etike i unutarnje kontrole kvalitete revizorskih društava, stalno stručno usavršavanje i sustave osiguranja kvalitete, istražne radnje te sankcije za ovlaštene revizore i revizorska društva.[7] Nadzor nad radom ovlaštenih revizora u Republici Hrvatskoj do stupanja na snagu novog Zakona provodio je Odbor za javni nadzor revizije pri Hrvatskoj revizorskoj komori.[8] U Republici Hrvatskoj aktivni nadzor i kontrola kvalitete rada revizorskih društava počeo se provoditi od 2010. godine, a do sada je obavljeno ukupno sedam nadzora.[9]

Na temelju iznesenog problema istraživanja mogu se postaviti sljedeća istraživačka pitanja:

1. Na kojim područjima provjere kvalitete rada revizijskih društava ima najviše nepravilnosti i nezakonitosti u poslovanju revizorskih društava?
2. Utječe li provođenje nadzora na smanjenje broja utvrđenih nepravilnosti i nezakonitosti u poslovanju revizijskih društava tijekom razdoblja provedbe aktivnog nadzora rada revizijskih društava?
3. Postoji li razlika u broju nepravilnosti i nezakonitosti rada revizijskih društava s obzirom na društva koja revidiraju klijente od javnog interese i ona koja ne revidiraju klijente od javnog interesa?

Kroz diplomski rad nastojat će se dati odgovor na postavljena istraživačka pitanja.

1.2. Predmet istraživanja

Predmet ovog rada je analiza sustava nadzora i kontrole kvalitete revizije u Republici Hrvatskoj. Rad će se sastojati od teorijskog i empirijskog dijela.

U teorijskom dijelu rada obradit će se koncepti nadzora i kontrole kvalitete rada revizijskih društava te prikazati kako su se sustavi nadzora i kontrole kvalitete mijenjali kroz vrijeme te objasniti pristupi koji su se koristili u provedbi nadzora i kontrole kvalitete rada u revizijskih

[7]Direktiva 2014/56/EU Europskog parlamenta i vijeća, (2014.), raspoloživo na: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX:32014L0056 , (4.2.2018.)
[8]Narodne novine, (2012.): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d. Zagreb, br. 144/12, raspoloživo na http://porezi.net/zakoni/e_Racunovodstvo/Zakon_o_reviziji_2015.htm , (4.2.2018.)
[9]Hrvatska revizorska komora (2010): Rezultati provjere kvalitete rada 2010., [Internet], raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Nadzor/4_Izvjesce_Rezultati_provjere_kvalitete_rada_2010.pdf , (4.2.2018.)

društava. Također, opisat će se regulatorni okvir provođenja kontrole kvalitete u Republici Hrvatskoj i u Europskoj Uniji te njihova usporedba, pobliže će se objasniti što su to kontrole kvalitete kako bi se stvorila jasnija pozadina za razumijevanje problema istraživanja te koji su motivi i važnosti uspostavljanja kontrola kvalitete revizije

U empirijskom dijelu rada istražit će se rezultati provedbe nadzora i kontrole kvalitete rada revizijskih društava. Istraživanje će se provesti na temelju izvješća o nadzoru i provjeri kvalitete rada od početka provedbe aktivnog nadzora do izvješća o nadzoru i provjeri kvalitete rada za 2016./2017. godinu.

U empirijskom dijelu rada će se kroz analizu izvješća o nadzoru i provjeri kvalitete rada, provedenih od strane Hrvatske revizorske komore, nastojati utvrditi je li i kako provedba nadzora tijekom vremena utjecala na broj i područja utvrđenih nepravilnosti i nezakonitosti u radu revizijskih društava te postoje li razlike u broju i vrsti nepravilnosti i nezakonitosti između revizijskih društava koja imaju za klijente subjekte od javnog interesa i onih koja ih nemaju.

1.3. Ciljevi istraživanja

Na temelju postavljenog problema i predmeta istraživanja, mogu se odrediti ciljevi koji se žele postići ovim istraživanjem, a to su:

- Analizirati koncepte nadzora i kontrole kvalitete rada revizijskih društava s teorijskog i regulatornog aspekta
- Analizirati prirodu i intenzitet utvrđenih nepravilnosti i nezakonitosti u radu revizijskih društava
- Istražiti je li i kako je provođenje nadzora i kontrole kvalitete rada revizorskih društava u RH utjecalo na broj i vrstu utvrđenih nepravilnosti u radu revizijskih društava
- Analizirati razlike između kvalitete rada revizijskih društava koja revidiraju subjekte od javnog interesa i onih koja ih nemaju subjekte od javnog interesa za klijente.

Nakon dobivenih odgovora na prethodno postavljena pitanja, cilj je usporediti dobivene rezultate sa sličnim prethodnim istraživanjima te na temelju dobivenih i analiziranih rezultata dati konkretne razloge koji potiču revizore i revizorska društva ka jačanju ugleda i kvalitete revizijske profesije u Republici Hrvatskoj.

1.4. Istraživačke hipoteze

Hipoteza predstavlja pretpostavku koja se na temelju istraživanja potvrđuje ili odbacuje.
U ovom radu će se postaviti sljedeće hipoteze koje će se na kraju istraživanja prihvatiti ili odbaciti:

H1: Tijekom analiziranog razdoblja kao posljedica provođenja aktivnog nadzora smanjuje se udio utvrđenih nepravilnosti i nezakonitosti u radu revizijskih društava.

H1a: Tijekom razdoblja smanjuje se udio utvrđenih nezakonitosti u radu revizijskih društva s obzirom na nepridržavanje zakonskog okvira.

Kod provođenja revizije, revizorska društva su se dužna pridržavati zakonskog okvira koji zapravo utvrđuje način djelovanja i postupanja provođenja revizije. Temeljem donošenja novog Zakona očekuje se smanjenje udjela utvrđenih nezakonitosti u radu revizijskih društava.

H1b: Tijekom razdoblja smanjuje se udio utvrđenih nepravilnosti u radu revizijskih društva s obzirom na nepridržavanje MSKK1

S obzirom da revizorska društva većinom imaju ustanovljene interne akte ili dokumente kojima su uspostavljene politike i postupci pojedinih sastavnih dijelova kontrole kvalitete, očekuje se smanjenje nepravilnosti u radu revizijskih društava.

H1c: Tijekom razdoblja smanjuje se udio utvrđenih nepravilnosti u radu revizijskih društva s obzirom na nepridržavanje MReVS-a.

MRevS-i utvrđuju odgovornosti i zahtjeve koje revizori moraju ispuniti pri obavljanju revizije te se sukladno tome očekuje smanjenje nepravilnosti u radu revizijskih društava.

H2: Postoje značajne razlike u broju utvrđenih nepravilnosti i nezakonitosti u radu revizijskih društava između onih društava koja imaju subjekte od javnog interesa i onih koja ih nemaju.

S obzirom na veličini i na samu uređenost poslovanja subjekta od javnog interesa nasuprot onima koji to nisu očekuje se značajna razlika u broju utvrđenih nepravilnosti kod subjekta koji nisu od javnog interesa.

1.5. Metode istraživanja

U radu se koriste sljedeće opće znanstveno-istraživačke metode:

- Metoda analize

Metoda analize postupak je znanstvenog istraživanja gdje se raščlanjuju složene misaone tvorevina na njihove jednostavnije sustavne dijelove i elemente. [10]

- Metoda sinteze

Metoda sinteze postupak je znanstvenog istraživanja i objašnjavanja stvarnosti putem spajanja, sastavljanja jednostavnih misaonih tvorevina u složene i složenih u još složenije. Može se reći da je ovo proces izgradnje teorijskog znanja iz posebnog ka općem. [11]

- Metoda klasifikacije

Ovo je najstarija i najjednostavnija znanstvena metoda. Predstavlja način raščlanjivanja općeg pojma na posebne, tj. jednostavnije pojmove. S obzirom da i sama znanost počinje sa klasifikacijom, na temelju spoznaja o prirodi stvari, klasifikacija predstavlja sustave skupina predmeta ili raspodjelu niza srodnih pojava.[12]

- Metoda komparacije

Predstavlja način uspoređivanja istih ili srodnih činjenica, tj. utvrđivanje njihove sličnosti, odnosno različitosti. [13]

- Induktivna metoda

Predstavlja metodu kojom se na temelju pojedinačnih činjenica dolazi do zaključaka o općem sudu. Pouzdanost induktivnog zaključivanja ovisi o broju istraženih izvješća te samoj reprezentativnosti analiziranih izvješća. [14]

- Metoda deskripcije

[10]Metode znanstvenih istraživanja, raspoloživo na: http://www.unizd.hr/portals/4/nastavni_mat/1_godina/metodologija/metode_znanstvenih_istrazivanja.pdf , pogledano: 21.1.2018.
[11] Ibid
[12] Ibid
[13]Zelenika, R. (2000). Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog rada. *Rijeka, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci*.
[14] Ibid

Metoda deskripcije predstavlja postupak opisivanja predmeta, procesa i činjenica. Primjenjuje se u početnoj fazi istraživanja. [15]

- Metoda kompilacije

Predstavlja postupak preuzimanja tuđih zapažanja znanstveno-istraživačkog rada, njegovih spoznaja, stavova i zaključaka za pomoć u radu. [16]

- Statistička metoda

Statistička metoda predstavlja opću metodu znanstvenih istraživanja u svim znanstvenim područjima. Bitan je temelj za provođenje statističke analize društvenih i prirodnih pojava. U svojoj analizi koristi pomoćna sredstva kao što su tablice i grafikoni koji joj omogućuju otkrivanje karakteristika, strukture, zakonitosti i uzročno posljedičnih veza i pojava koje nas okružuju. U ovom radu podaci će biti analizirani pomoću softvera MS Excel i statističkog programa SPSS. [17]

1.6. Doprinos istraživanja

Revizorska društva uspostavljaju, održavaju i usvajaju politike kontrole kvalitete koje su oblikovane da bi pružile razumno uvjerenje da se društvo pridržava profesionalnih standarda, odražava tehničke mogućnosti, primjenjuje prikladnu stručnost na sve revizije te udovoljava zahtjevima regulatornih agencija. Na temelju činjenice da nadzor i provjera kvalitete povećavaju stupanj povjerenja prema revizorima, revizorskim društvima te samostalnim revizorima ovim se putem želi istražiti kako se to odvija u Republici Hrvatskoj i Europskoj Uniji. U ovom radu krenut će se od analize koncepata nadzora i kvalitete rada revizijskih društava s teorijskog i regulatornog aspekta te će se analizirati priroda i intenzitet utvrđenih nepravilnosti i nezakonitosti u radu revizijskih društava. Razlog navedenom je poboljšanje kvalitete rada sukladno zahtjevima i pravilima struke. Detaljno će se istražiti je li i kako provođenje nadzora i kontrole kvalitete rada revizorskih društava u RH utjecalo na broj i vrstu utvrđenih nepravilnosti u radu revizijskih društava te će se analizirati razlike između kvalitete rada revizijskih društava koja revidiraju subjekte od javnog interesa i onih koja ih nemaju

[15]Zelenika, R. (2000). Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog rada. *Rijeka, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci*.
[16]Ibid
[17]Pivac, S. (2010). Statističke metode. *Ekonomski fakultet u Splitu, Split*.

subjekte od javnog interesa za klijente. Doprinos ovog rada je stoga ponajviše u dobivenim rezultatima istraživanja koji bi mogli doprinijeti boljem razumijevanju efekata provedbe nadzora nad revizorima kao i mogućnosti za unaprjeđenje kvalitete revizije u RH.

1.7. Struktura diplomskog rada

Diplomski rad se sastoji od 6 dijelova koja uključuju uvod i zaključak.

U uvodnom dijelu rada prikazat će se problem i predmet istraživanja, te će se na temelju definiranog problema i predmeta utvrditi ciljevi istraživanja i definirati istraživačke hipoteze. Također, pojasnit će se korištene metode, istaknut će se doprinos provedenog istraživanja i opisati sadržaj diplomskog rada.
Drugi dio rada detaljno opisuje sustav nadzora i kontrolu kvalitete u reviziji gdje će se navesti sam pojam i uloga sustav nadzora i kontrole kvalitete revizije kao i njihov značaj, faze razvoja, okvir te komponente za osiguravanje kvalitete u reviziji. Na kraju drugog dijela pobliže će se objasniti koje su to razine kontrole kvalitete revizije te njihovo glavno značenje.
U trećem dijelu rada opisuje se regulatorni okvir obavljanja eksterne revizije pri čemu će se posebno obraditi regulatorni okvir u Republici Hrvatskoj i posebno regulatorni okvir u Europskoj Uniji.
U četvrtom dijelu rada prikazat će se kako funkcionira sustav nadzora nad radom revizijskih društava u Hrvatskoj, a kako u Europskoj Uniji, njihova usporedba te će se sagledati pristupi koje pojedina zemlja provodi.
Peti dio rada posvećen je empiriji, temelji se na prikupljenim podacima na temelju istraživanja koje je provela Hrvatska revizorska komora, sadrži opis i izbor uzorka, a na kraju će se prikazati rezultati empirijskog testiranja hipoteza.
U posljednjem dijelu rada iznijet će se zaključna razmatranja do kojih se došlo na temelju provedenog istraživanja.

2. REGULATORNI OKVIR OBAVLJANJA EKSTERENE REVIZIJE

2.1. Regulatorni okvir obavljanja eksterne revizije u Europskoj Uniji

2008. godine, Europska komisija je donijela Preporuke o osiguranju eksterne kvalitete za revizore i revizorska društva koje obavljaju reviziju subjekata od javnog interesa. Cilj usvajanja smjernica, prvenstveno je harmonizirati sustave osiguranja kvalitete u svim zemljama članicama Europske Unije.[18] O smjernicama će više biti objašnjeno u nastavku rada.

Dva su glavna instrumenta pomoću kojih Europska komisija postiže svoje harmonizacijske ciljeve, a oni se odnose na: direktive koje se moraju uključiti u zakone svake pojedine članice EU i propise koji čim budu usvojeni postaju zakoni te ne trebaju prolaziti kroz nacionalna zakonodavstva. [19]

Regulativni okvir revizijske profesije u RH najvećim dijelom temelji se na novoj 8. Direktivi EU. Osma direktiva Europske unije zakonski propisuje jednake kriterije obavljanja revizije financijskih izvještaja za sve članice Europske unije.
Donesena je 2006. godine (2006/46/EZ) te uređuje: [20]

- provođenje javnog nadzora nad revizijskom profesijom,
- provjeru kvalitete rada revizorskih društava, samostalnih revizora i ovlaštenih revizora u zemljama članicama EU i njihovom odnosu prema zemljama koje nisu članice.

Izmjenama Direktive (2014/56/EU) javni nadzor revizije i dalje će se odvijati na nacionalnim razinama, međutim predviđa se intenzivnija suradnja i koordinacija između pojedinih tijela javnog nadzora na razini EU. Direktiva Europske unije zahtjeva da javni nadzor bude povjeren posebnom tijelu neovisnog od struke. Tijelo javnog nadzora treba: [21]

- djelovati u javnom interesu,
- imati odgovarajuće članstvo,
- imati adekvatni statut s odgovornostima i ovlastima,
- imati odgovarajuće financiranje koje nije pod kontrolom revizorske struke, kako bi moglo obavljati svoje zadatke.

[18] Mališ, S. S., Tušek, B., Žager, L., Gulin, D., Sačer, I. M., & Odar, M. (2012). *Revizija: načela, standardi, postupci*. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 345.-379.
[19]Ibid
[20]Soltani, B. (2009). *Revizija: međunarodni pristup*. Mate, Zagreb, str. 161.-162.
[21] Ibid

Direktiva koristi izraz "sustav javnog nadzora". Sustav javnog nadzora:

- može imati različite forme i različite razine
- može imati više odgovornosti (registracija revizora, određivanje standarda, osiguranje kvalitete, ispitivanje i disciplina)

Tijelo javnog nadzora sukladno direktivi Europske unije treba obavljati nadzor nad:

- imenovanjem i registracijom revizorskih društava i samostalnih revizora,
- usvajanjem standarda profesionalne etike, interne kontrole kvalitete rada revizorskih društava i revizije,
- provođenjem kontinuirane edukacije, osiguranje kvalitete, te sustava discipline.

Cilj nove Osme direktive jest učvrstiti i harmonizirati funkciju statutarne revizije diljem EU. Ona postavlja načela za javni nadzor u svim zemljama članicama te uvodi zahtjev za vanjsko osiguranje kvalitete i pojašnjava dužnosti statutarnih revizora. Unaprjeđuje neovisnost revizora zahtijevanjem od poduzeća koja kotiraju na burzi da osnuju revizorski odbor s jasnim dužnostima koje mora obaviti.

Nova Osma Direktiva[22] određuje da se sve zakonske revizije trebaju provoditi na temelju Međunarodnih standarda koje je donijela Komisija. Provjera osiguranja kvalitete treba biti organizirana na način da se svaki ovlašteni revizor i svako revizijsko društvo koje obavlja reviziju subjekta od javnog interesa najmanje svake tri godine podvrgne provjeri osiguranja kvalitete na temelju analize rizika.

Uredbom (EU) 537/2014[23], koja se odnosi na subjekte od javnog interesa, utvrđuju se zahtjevi za provođenje financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja subjekata od javnog interesa, pravila o organizaciji i odabiru ovlaštenih revizora i revizorskih društava od strane subjekata od javnog interesa kako bi se promicala njihova neovisnost i izbjegavanje sukoba interesa te pravila o nadzoru pridržavanja tih zahtjeva od strane ovlaštenih revizora i revizorskih društava.

[22]Službeni list Europske unije (2014): [Internet], raspoloživo na: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=celex%3A32014R0537 , pogledano: 22.11.2018.
[23] Uredba (EU) br. 537/2014 europskog parlamenta i vijeća, (2014.), Službeni list Europske unije, raspoloživo na: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX%3A32014R0537 , pogledano: 30.05.2019.

Provjeru kontrole kvalitete angažmana provodi nadzornih koji je ovlašteni revizor ili revizorsko društvo. U slučaju kada se radi o revizorskom društvu koje nije partner u revizorskom društvu ili njegov zaposlenik, ovlašteni revizor ili revizorsko društvo dužni su organizirati da provjeru provede neki drugi ovlašteni revizor. Prilikom provjere bilježi se sljedeće: [24]

- usmene i pisane informacije ovlaštenog revizora ili glavnog partnera koje potkrepljuju važne prosudbe kao i glavne nalaze provedenih revizijskih postupaka i zaključke,
- mišljenje ovlaštenog revizora ili glavnog partnera za reviziju.

Provjerom kvalitete angažmana ocjenjuju se sljedeći elementi: [25]

a. neovisnost ovlaštenog revizora ili revizorskog društva u odnosu na subjekt koji je predmet revizije,
b. značajni rizici koji su relevantni za zakonsku reviziju, a koje su ovlašteni revizor ili glavni partner uočili tijekom provođenja zakonske revizije i mjere koje su poduzeli za primjereno upravljanje tim rizicima,
c. obrazloženje ovlaštenog revizora ili glavnog partnera za reviziju, posebno u vezi s razinom bitnosti i značajnim rizicima iz točke (b),
d. svaki zahtjev za savjet vanjskih stručnjaka te primjena tog savjeta,
e. priroda i opseg ispravljenih i neispravljenih pogrešnih prikazivanja u financijskim izvještajima uočenih tijekom provođenja revizije,
f. teme o kojima se raspravlja s revizorskih odborom i upravom i/ili nadzornim tijelima subjekta koji je predmet revizije,
g. teme o kojima se raspravlja s nadležnim tijelima i, kada je to primjenjivo, s ostalim trećim stranama,
h. podržavaju li dokumenti i informacije koje je nadzornih odabrao iz spisa mišljenja ovlaštenog revizora ili glavnog partnera za reviziju,

Nadležna tijela su neovisna o ovlaštenim revizorima i revizorskim društvima, mogu se savjetovati sa stručnjacima u svrhu obavljanja posebnih zadaća. Osoba ne smije biti član upravljačkog tijela, ili odgovoran za donošenje odluka, ako je tijekom svojega angažmana ili tijekom prethodne tri godine:

- obavljala zakonske revizije

[24] Uredba (EU) br. 537/2014 europskog parlamenta i vijeća, (2014.), Službeni list Europske unije, raspoloživo na: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX%3A32014R0537 , pogledano: 30.05.2019.
[25] Ibid

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

Države članice dužne su osigurati da nadležna tijela imaju sve nadzorne i istražne ovlasti potrebne za obavljanje njihovih funkcija, a to uključuje:[26]

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

Nadležna tijela mogu se koristiti prethodnim ovlastima samo u odnosu na:

- ovlaštene revizore i revizorska društva koji obavljaju zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa;
- osobe koje sudjeluju u djelatnostima ovlaštenih revizora i revizorskih društava koji obavljaju zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa;
- subjekte od javnog interesa koji su predmet revizije, njihova povezana društva i s njima povezane treće osobe;
- treće osobe kojima su ovlašteni revizori i revizorska društva koji obavljaju zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa eksternalizirali određene poslove ili djelatnosti; i
- osobe koje su na drugi način povezane s ovlaštenim revizorima i revizorskim društvima koji obavljaju zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa.

[26] Uredba (EU) br. 537/2014 europskog parlamenta i vijeća, (2014.), Službeni list Europske unije, raspoloživo na: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX%3A32014R0537 , pogledano: 30.05.2019.

Tijela su organizirana na način da se sprječava sukob interesa, a krajnju odgovornost snosi nadležno tijelo koje provodi delegaciju. Nadležno tijelo obavješćuje Komisiju i nadležna tijela država članica o svim aranžmanima. [27]

Odbor europskih tijela za nadzor revizije[28] novi je okvir za suradnju između nacionalnih tijela za nadzor revizije na razini Europske Unije. Glavna uloga mu je jačanje nadzora revizije širom Europske Unije, što je samim time i ključni cilj novog zakonodavstva.[29] Osnovan je 2016. godine kako bi se poboljšala suradnja među nacionalnim tijelima nadležnim za reviziju u Europi. CEAOB[30] bi se trebao sastojati od visokih predstavnika nadležnih tijela, a svojim radom bi trebao olakšati razmjenu podataka, savjetovati Komisiju i doprinijeti tehničkim provjerama i tehničkom ispitivanju.

Predstavnici su sljedeći:

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

Također,[31] važno je napomenuti da sudjeluju i predstavnici nacionalnih tijela za reviziju Europskog gospodarskog prostora, a promatrači su Europska tijela za bankarstvo (EBA) i Europsko tijelo za osiguranje i mirovinsko osiguranje (EIOPA).

Zadaci Odbora europskih tijela za nadzor revizije su sljedeći:[32]

1. olakšati razmjenu informacija, stručnosti i najboljih praksi za provedbu Uredbe i Direktive;

---

[27] Uredba (EU) br. 537/2014 europskog parlamenta i vijeća, (2014.), Službeni list Europske unije, raspoloživo na: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX%3A32014R0537 , pogledano: 30.05.2019.

[28]Europska komisija, Revizija financijskih izvještaja poduzeća, [Internet], raspoloživo na: https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/auditing-companies-financial-statements_hr , pogledano: 25.11.2018.

[29]Committee of European Auditing Oversight Bodies, [Internet], raspoloživo na: https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/banking-and-finance/financial-reforms-and-their-progress/regulatory-process-financial-services/expert-groups-comitology-and-other-committees/committee-european-auditing-oversight-bodies_en , pogledano: 22.11.2018.

[30]Službeni list Europske unije (2014): [Internet], raspoloživo na: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=celex%3A32014R0537 , pogledano: 22.11.2018.

[31]Committee of European Auditing Oversight Bodies, [Internet], raspoloživo na: https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/banking-and-finance/financial-reforms-and-their-progress/regulatory-process-financial-services/expert-groups-comitology-and-other-committees/committee-european-auditing-oversight-bodies_en , pogledano: 22.11.2018.

[32]Rules of procedure of the Committee of European Auditing Oversight Bodies, (2018), [Internet], raspoloživo na: https://ec.europa.eu/info/system/files/ceaob-rules-of-procedure_en.pdf , pogledano: 25.11.2018.

2. pružiti stručno mišljenje Komisiji, kao i nadležnim tijelima o pitanjima vezanim za provedbu Uredbe i Direktive;
3. pridonijeti tehničkoj procjeni javnih sustava nadzora trećih zemalja i međunarodnoj suradnji između država članica i trećih zemalja;
4. pridonijeti tehničkom pregledu međunarodnih standarda revizije;
5. pridonijeti poboljšanju mehanizama suradnje za javni nadzor zakonom propisane revizije interesnih subjekata, revizorskog društva ili mreže kojoj pripadaju;
6. obavlja druge koordinacijske poslove u slučajevima predviđenim Uredbom ili u Direktivom; te
7. raspravlja sva druga pitanja važna za kvalitetu revizije u okviru Direktive i Uredbe.

Cilj je da članovi Odbora surađuju i potiču ostale da aktivno sudjeluju. Prilikom obavljanja navedenih zadataka, Odbor je dužan pozvati promatrače da sudjeluju u njihovim raspravama.

2.2. Regulatorni okvir obavljanja eksterne revizije u Republici Hrvatskoj

Donošenjem Novog Zakona o računovodstvu[33] dogodile su se izmjene kod klasifikacije subjekata od javnoga interesa. Tako, prema Novom Zakonu o računovodstvu, obvezi revizije godišnjih financijskih izvještaja podliježu godišnji financijski izvještaji i godišnji konsolidirani financijski izvještaji subjekata od javnog interesa, velikih i srednjih poduzetnika koji nisu subjekti od javnih interesa, poduzetnici koji su matična društva velikih i srednjih grupa ako nisu obveznici revizije, poduzetnici koji su podnijeli zahtjev za uvrštavanje svojih vrijednosnih papira na uređeno tržište, te poduzetnici koji su sudjelovali u poslovnim pripajanjima, spajanjima odnosno podjelama kao preuzimatelji ili kao novoosnovana društva. Također, bitno je spomenuti da obvezi revizije podliježu i godišnji financijski izvještaje i godišnji konsolidirani financijski izvještaji dioničkih društava, komanditnih društava i društava s ograničenom odgovornošću čiji pojedinačni, odnosno konsolidirani podaci u godini koja prethodi reviziji prelaze pokazatelje u barem dva od sljedeća tri uvjeta:

1. iznos ukupne aktive 15.000.000,00 HRK
2. iznos prihoda 30.000.000,00 HRK
3. prosječan broj radnika tijekom godine iznosi najmanje 25.

[33]Narodne novine, (2018.): Zakon o računovodstvu, Narodne novine d.d. Zagreb, br. 116/18, raspoloživo na https://www.zakon.hr/z/118/Zakon-o-ra%C4%8Dunovodstvu , pogledano: 29.05.2019.

Stari Zakon o reviziji[34] uređuje obavljanje revizije financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja obveznika revizije, uz to određuje osobe ovlaštene za pružanje usluga revizije, uvjete za obavljanje usluga revizije, revizorski odbor, osnivanje i rad Hrvatske revizorske komore te nadzor njezina poslovanja, Odbor za javni nadzor revizije, provođenje javnog nadzora, nadzor i provjera kvalitete rada revizorskih društava, samostalnih revizora i ovlaštenih revizora, izdavanje i oduzimanje dozvole za obavljanje usluga revizije te druga pitanja u vezi s revizijom.

Prema Zakonu o reviziji ovlašteni revizor je neovisna stručna osoba koja je stekla certifikat Komore za zvanje ovlaštenog revizora. Za stjecanje certifikata kandidat mora ispunjavati određene uvjete:

- mora imati visoko stručno obrazovanje
- mora imati najmanje tri godine radnog iskustva na poslovima obavljanja revizije, od kojih najmanje dvije godine uz mentorstvo ovlaštenog revizora ili revizora ovlaštenog u drugoj državi članici,
- mora imati položen ispit za ovlaštenog revizora
- mora imati dokaz da nije pravomoćno osuđivan za kaznena djela protiv sigurnosti platnog prometa i poslovanja, odnosno mora imati dobar ugled.

Ovlašteni revizor ne smije obavljati reviziju kod pravne osobe u kojoj je vlasnik udjela ili dionica, u kojoj je sudjelovao u vođenju poslovnih knjiga ili izradi financijskih izvještaja za godinu za koju se obavlja revizija, u kojoj je član nadzornog odbora, član uprave, prokurist, opunomoćenik ili zaposlenik, u kojoj je član nadzornog odbora, član uprave ili prokurist njegov bračni drug, njegov srodnik po krivi u pravoj liniji do drugog stupnja te ako postoje druge okolnosti koje dovode u sumnju njegovu neovisnost i objektivnost.
Novi Zakon o računovodstvu[35] traži od velikih poduzetnika koji su subjekti od javnog interesa i koji na datum bilance prelaze kriterij prosječnog broja od 500 radnika tijekom prethodne poslovne godine da u svoje izvješće poslovodstva uključuju nefinancijsko izvješće koje sadržava sljedeće informacije:

[34]Narodne novine, (2012.): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d. Zagreb, br. 144/12, raspoloživo na http://porezi.net/zakoni/e_Racunovodstvo/Zakon_o_reviziji_2015.htm , (4.2.2018.)
[35] Narodne novine, (2018.): Zakon o računovodstvu, Narodne novine d.d. Zagreb, br. 116/18, raspoloživo na: https://www.zakon.hr/z/118/Zakon-o-ra%C4%8Dunovodstvu , pogledano: 29.05.2019.

- kratak opis poslovnog modela poduzetnika
- opis politika poduzetnika u vezi s tim pitanjima, uključujući postupke temeljite analize koji se provode,
- rezultate tih politika,
- osnovne rizike povezane s tim pitanjima koji se odnose na poslovanje poduzetnika, uključujući kad je to relevantno i razmjerno, njegove poslovne odnose, proizvode ili usluge koji mogu prouzročiti negativne učinke na tim područjima, te način na koji poduzetnik upravlja tim rizicima,
- nefinancijske ključne pokazatelje uspješnosti važne za određeno poslovanje.

Kao što je već navedeno u radu, promjena koja se dogodila donošenjem Novog Zakona u smislu tijela koja provodi nadzor nad radom Komore jest Ministarstvo financija, a prije je tu funkciju obavljao Odbor za javni nadzor revizije.

3. KONTROLA KVALITETE REVIZIJE FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

3.1. Pojam i uloga sustava kontrole kvalitete u reviziji

Glavni problem suvremene revizije je narušavanje povjerenja u financijsko izvještavanje i revizijsku profesiju koje je proizašlo iz brojnih korporativnih skandala računovodstveno-revizijskog predznaka koji su se dogodili u velikom broju zemalja. Posljedica svega navedenog bila je sve intenzivnija regulacija revizijske profesije, a sve u svrhu vraćanja povjerenja javnosti i investitora u korporativno financijsko izvještavanje. Bez obzira što se revizijsko-financijski skandali nisu dogodili u svim zemljama itekako su utjecali i na njihovo regulatorno okruženje.[36]

Tako se tijekom vremena razvio složen sustav revizije koji uključuje revizorska društva, profesionalna udruženja, različita regulatorna tijela te propise i pravila koji imaju za cilj osigurati adekvatnu kvalitetu obavljanja revizije. Sustav javnog nadzora je tako postao neizostavni dio sustava kontrole kvalitete zakonske revizije, tj. revizije financijskih izvještaja.

Cilj kontrole kvalitete revizije jest osigurati da prikupljeni revizijski dokazi podupiru sve navode, zaključke i tvrdnje te osiguranje da je revizorov izvještaj cjelovit, točan, objektivan, uvjerljiv, jasan i precizan. Kontrola kvalitete u reviziji pruža sigurnost da je revizija ispitala bitne stvari i da rezultati revizije točno prezentiraju pravo stanje stvari. [37]

Glavni čimbenik u osiguranju kontrole kvalitete u reviziji jest donošenje i primjenjivanje revizijskih standarda i smjernica, koje između ostalog, naglašavaju obvezu izvođenja revizije u skladu s određenim revizijskim postupcima. Sustav kontrole kvalitete[38] u reviziji sastoji se od politika i postupaka, a sama organizacija tog istog sustava ovisi o veličini i poslovnim obilježjima revizorskog društva. [39]

---

[36]Soltani, B. (2009). *Revizija: međunarodni pristup*. Mate, Zagreb, str. 445.
[37]Lazović, G. (2016). Kontrola kvaliteta revizorskih usluga. *Ekonomski izazovi*, (09), 99-113., raspoloživo na: https://scindeks-clanci.ceon.rs/data/pdf/2217-8821/2016/2217-88211609099L.pdf , pogledano: 20.09.2018.
[38]Hrvatska revizorska Komora, Smjernica 2: Primjena Međunarodnog standarda kontrole kvalitete 1 (MSKK1), [Internet], raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Smjernice/2_Smjernica2MSKK1.pdf, pogledano: 21.11.2018.
[39]Pernar, L., Mijoč, I., & Danić, D. (2009). Upravljanje kvalitetom revizijskog procesa u vanjskoj reviziji. *Ekonomski vjesnik: Review of Contemporary Entrepreneurship, Business, and Economic Issues*, *22*(1), 161-170., raspoloživo na: https://hrcak.srce.hr/file/67016 , pogledano: 21.11.2018.

Kao osnovni element u kontroli kvalitete navodi se obveza da revizijski program osigura prikupljanje informacija koje su navedene u internim pravilima, kao i sudjelovanje više jedinica u donošenju odluka, pregledavanju, raspravi te na kraju prihvaćanju revizijskog programa. [40] Na temelju navedenog, može se zaključiti da je za provođenje revizije[41] važno da se posao obavlja uz dužnu pažnju prema kvaliteti revizije. Također, revizorska društva ni u jednom trenutku ne smije ugroziti kvalitetu revizije kako bi od nje ostvarila neku financijsku korist. U svrhu toga, dizajnirane su strukture menadžmenta unutar revizorskih društava u cilju sprječavanja da komercijalnost bude značajnija od kvalitete revizijskog rada.

Postojanje zakonski obvezne revizije i primjerenog regulativnog okvira je neupitno, jednako kao što je bitna i kvaliteta sustava nadzora u reviziji.[42] Koristi su višestruke, kako za reputaciju i razvoj revizijskog društva, tako i za korisnike koji će na temelju kvalitetnog revizijskog rada donositi poslovne odluke te samim time prihvatiti savjete revizora vjerujući u revizijsku struku. Revizijsko društvo koje obavlja poslove revizije, na prvom mjestu treba imati kvalitetu revizije pa tek onda vlastite financijske koristi. Kao zaključak nameće se da kvaliteta revizijskog rada uvijek treba biti značajnija od komercijalnosti. Poštivanje profesionalnih standarda i zakonskih regulativa svrha je provođenja nadzora revizije, a ukoliko se utvrde nedostaci potrebno je provesti disciplinske mjere i sankcije.

Komponente koje osiguravaju kvalitetu u reviziji su: [43]

- Standardi
- Etika
- Interna i eksterna kontrola kvalitete

Standardi obuhvaćaju organizacije kao što su IFAC koji se odnosi na međunarodnu razinu, AICPA i PCAOB za područje SAD-a, FRC za Veliku Britaniju te Europsku komisiju.

Sljedeća tablica prikazuje višerazinski okvir za kontrolu kvalitete. Uz to, prikazane su aktivnosti i organizacije uključene na svakoj razini. [44]

[40]Pernar, L., Mijoč, I., & Danić, D. (2009). Upravljanje kvalitetom revizijskog procesa u vanjskoj reviziji. *Ekonomski vjesnik: Review of Contemporary Entrepreneurship, Business, and Economic Issues*, *22*(1), 161-170., raspoloživo na: https://hrcak.srce.hr/file/67016 , pogledano: 21.11.2018.
[41]Soltani, B. (2009). *Revizija: međunarodni pristup*. Mate, Zagreb, str. 444.
[42]Ibid
[43]Ibid
[44]Ibid

Tablica 1. Okvir kontrole kvalitete u reviziji

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

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

Kontrola kvalitete u reviziji jedna je od ciljeva Međunarodnog udruženja računovođa (IFAC) gdje je kao glavna misija postavljen „razvoj i unaprjeđenje računovodstvene profesije širom svijeta s harmoniziranim standardima, mogućnost pružanja konzistentnih visokokvalitetnih usluga u javnom interesu“.[45] Kako bi postigao ovaj cilj, IFAC je osnovao Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji razvija i objavljuje visokokvalitetne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja za korištenje širom svijeta.

3.2. Revizijski standardi i Kodeks profesionalne etike

Pošto u Hrvatskoj nisu doneseni Hrvatski revizijski standardi, revizori su dužni primjenjivati Međunarodne revizijske standarde (MRevS)[46]. Sljedeća tablica prikazuje popis Međunarodnih revizijskih standarda koji su u uporabi u Republici Hrvatskoj.

[45] Soltani, B. (2009). *Revizija: međunarodni pristup*. Mate, Zagreb, str. 448.-449.
[46] Filipović, I. (2009). Revizija. *Sinergija nakladništvo doo, Zagreb*, *3*.

Tablica 2. Međunarodni revizijski standardi

Broj	Naziv
200 - 299	**Opća načela i odgovornosti**
MRevS 200	Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s MRevS
MRevS 210	Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana
MRevS 220	Kontrola kvalitete za reviziju financijskih izvještaja
MRevS 230	Revizijska dokumentacija
MRevS 240	Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja
MRevS 250	Razmatranje zakona i regulative u reviziji financijskih izvještaja
MRevS 260	Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje
MRevS 265	Priopćavanje nedostataka u internim kontrolama onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu
300 - 499	**Procjena rizika i odgovor na procijenjene rizike**
MRevS 300	Planiranje revizije financijskih izvještaja
MRevS 315	Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja
MRevS 320	Značajnost u planiranju i obavljanju revizije
MRevS 330	Revizorove reakcije na procijenjene rizike
MRevS 420	Revizijska razmatranja u vezi sa subjektima koji koriste rad uslužnih organizacija
MRevS 450	Ocjenjivanje pogrešnih prikaza ustanovljenih tijekom revizije
500 - 599	**Revizijski dokaz**
MRevS 500	Revizijski dokazi
MRevS 501	Revizijski dokazi – posebna razmatranja za odabrane stavke
MRevS 505	Eksterne konfirmacije
MRevS 510	Početni revizijski angažmani – početna stanja
MRevS 520	Analitički postupci
MRevS 530	Revizijsko uzorkovanje
MRevS 540	Revidiranje računovodstvenih procjena, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti, i s tim povezana objavljivanja
MRevS 550	Povezane stranke
MRevS 560	Naknadni događaji
MRevS 570	Vremenska neograničenost poslovanja
MRevS 580	Pisane izjave
300 - 499	**Procjena rizika i odgovor na procijenjene rizike**

MRevS 300	Planiranje revizije financijskih izvještaja
MRevS 315	Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja
MRevS 320	Značajnost u planiranju i obavljanju revizije
MRevS 330	Revizorove reakcije na procijenjene rizike
MRevS 420	Revizijska razmatranja u vezi sa subjektima koji koriste rad uslužnih organizacija
MRevS 450	Ocjenjivanje pogrešnih prikaza ustanovljenih tijekom revizije
500 - 599	**Revizijski dokaz**
MRevS 500	Revizijski dokazi
MRevS 501	Revizijski dokazi – posebna razmatranja za odabrane stavke
MRevS 505	Eksterne konfirmacije
MRevS 510	Početni revizijski angažmani – početna stanja
MRevS 520	Analitički postupci
MRevS 530	Revizijsko uzorkovanje
MRevS 540	Revidiranje računovodstvenih procjena, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti, i s tim povezana objavljivanja
MRevS 550	Povezane stranke
MRevS 560	Naknadni događaji
MRevS 570	Vremenska neograničenost poslovanja
MRevS 580	Pisane izjave
600 - 699	**Korištenje radom drugih**
MRevS 600	Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponente)
MRevS 610	Korištenje radom internih revizora
MRevS 620	Korištenje radom revizorovog eksperta
700 - 799	**Zaključci revizije i izvještavanje**
MRevS 700	Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima
MRevS 701	Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora
MRevS 705	Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora
MRevS 706	Točke za isticanje pitanja i točke za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora
MRevS 710	Usporedne informacije – podudarni iznosi i usporedni financijski izvještaji
MRevS 720	Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama u dokumentima koji sadržavaju revidirane financijske izvještaje
800 - 899	**Posebna područja**
MRevS 800	Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirima posebne namjene

MRevS 805	Posebna razmatranja – revizije pojedinačnih financijskih izvještaja i određenih elemenata, računa ili stavaka financijskih izvještaja
MRevS 810	Angažmani radi izvješćivanja o sažetim financijskim izvještajima

Izvor: Hrvatska revizorska komora, http://www.revizorska-komora.hr/index.php/kodeks-standardi-smjernice/medjunarodni-revizijski-standardi.html

Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe neovisno je tijelo za donošenja standarda koje razvija Kodeks etike za profesionalne računovođe, a kojima je cilj služenje javnom interesu donošenjem visokokvalitetnih etičkih standarda za profesionalne računovođe. Načela kojih se profesionalni računovođa treba pridržavati su sljedeća:[47]

- Integritet – biti iskren i pošten u svim profesionalnim i poslovnim odnosima,
- Objektivnost – ne dopustiti da pristranost, sukob interesa ili neprimjeren utjecaj drugih nadvlada njegove profesionalne ili poslovne prosudbe.
- Profesionalna kompetentnost i dužna pažnja – održavati profesionalna znanja i vještine na razini potrebnoj za osiguranje da će klijent ili poslodavac primiti kompetentnu profesionalnu uslugu temeljenu na aktualnim dostignućima prakse, zakonodavstva i tehnika te djelovati marljivo i u skladu s primjenjivim stručnim i profesionalnim standardima,
- Povjerljivost – pridržavati se načela povjerljivosti informacija stečenih temeljem profesionalnih i poslovnih odnosa te stoga se objavljivati bilo koju takvu informaciju trećim osobama bez posebnog i odgovarajućeg odobrenja, osim ako nema zakonskog i profesionalnog prava ili obveze da se ona objavi, niti koristiti informacije za osobnu korist profesionalnog računovođe ili trećih stranaka,
- Profesionalno ponašanje – postupati u skladu s relevantnim zakonima i regulativama te izbjeći svaku radnju koja diskreditira profesiju.

Postoje dvije razine kontrole kvalitete koje su posebno važne s aspekta kontrole kvalitete, a one se odnose na:

1. MRevS 220 – Kontrola kvalitete za revizije povijesnih financijskih informacija
2. MSKK 1 – Međunarodni standard za kontrolu kvalitete revizije 1

[47] Narodne novine, Hrvatska revizorska komora, Kodeks etike za profesionalne računovođe ,Narodne novine d.d. Zagreb, br. 3/2019, (2019.), raspoloživo na https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2019_01_3_72.html , pogledano 27.06.2019.

Prvi dio posvećen je detaljnom opisu Međunarodni standard za kontrolu kvalitete revizije 1, a MRevS-a 220 bit će detaljno objašnjen u nastavku rada.

3.3. Kontrola kvalitete na razini revizorskog društva

Međunarodni standard kontrole kvalitete 1[48] bavi načinom na koji društvo postupa tijekom obavljanja svog revizijskog posla. Osmišljen je za unaprjeđivanje kvalitete te društava stvara obvezu da uspostavi sustav kontrole kvalitete oblikovan da pruža razumno uvjerenje da se društvo njeno osoblje pridržavaju profesionalnih standarda i primjenjivih regulatornih i zakonskih zahtjeva te da su izvješća koja izdaje društvo ili angažirani partneri odgovarajuća u danim okolnostima.[49]

Ovaj standard utvrđuje odgovornosti društva u uspostavljanju i održavanju sustava kontrole kvalitete za sve revizije i angažmane s izražavanjem uvjerenja te zahtjeva da se angažman uvida u kontrolu kvalitete provede za sve revizije poduzeća koja kotiraju na burzi te slične druge angažmane koje društvo odredi.[50]

Međunarodni standard kontrole kvalitete[51] predstavlja kontrolu kvalitete koja se obavlja na razini revizorskog društva. U uvjetima narušenog povjerenja u financijskog izvještavanje, pitanje kontrole kvalitete posebno dolazi do izražaja. Samo uspostavljanje i održavanje kontrole kvalitete znači definiranje politika i okolnosti i procedura vezanih uz sljedeća pitanja:

1. odgovornosti čelništva za kvalitetu u društvu – izvršni direktor ili predsjednik uprave treba preuzeti odgovornost za kontrolu kvalitete rada revizijskog društva te je od osobite važnosti da čelništvo revizorskog društva prepozna da je poslovna strategija društva podvrgnuta zahtjevu za postizanje kvalitete svih angažmana te prema tome:
    - društvo dodjeljuje odgovornosti svom menadžmentu na način da se komercijalno ponašanje ne ostvaruje nauštrb kvalitete obavljenog posla,

[48] Hrvatska revizorska komora, Smjernica 2: Primjena Međunarodnog standarda kontrole kvalitete 1 (MSKK1), [Internet], raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Smjernice/2_Smjernica2MSKK1.pdf , pogledano: 21.11.2018.
[49] Soltani, B. (2009). *Revizija: međunarodni pristup*. Mate, Zagreb, str. 450.
[50] Ibid
[51] Ibid

- politike i postupci društva koji se odnose na ocjenjivanje, naknadu i promaknuća njenog osoblja, oblikovani su da bih demonstrirali odgovornost društva prema kvaliteti i
- društvo posvećuje dostatne resurse za razvoj, dokumentaciju i podršku svojim politikama i postupcima kontrole kvalitete

2. etički zahtjevi – uz osiguranje neovisnosti, revizor se mora pozivati na načela koja uključuju pitanje integriteta, objektivnosti, profesionalne kompetencije i dužne pažnje, pouzdanosti i profesionalnog ponašanja. Ono što bih trebale omogućiti politike i postupci je:
   - prenošenje zahtjeva neovisnosti svome osoblju i, gdje je primjenjivo, drugim osobama koje podliježu tim zahtjevima i
   - identificiranje i ocjenjivanje okolnosti i odnosa koji stvaraju prijetnje neovisnosti te poduzimanje prikladnih postupaka za uklanjanje ili smanjivanje tih prijetnji na prihvatljivu razinu primjenom mjera zaštite ili povlačenjem angažmana
3. prihvaćanja i zadržavanje odnosa s klijentima i posebnih angažmana – uspostavljanje politika i procedura kojima će se potvrđivati da je revizor kompetentan provoditi reviziju te da posjeduje odgovarajuće ljudske, vremenske i ostale resurse. Sam postupak se primjenjuje kada je revizorsko društvo:
   - razmotrila poštenje klijenta i nema informacija koje bi ju dovele do zaključka da klijentu nedostaje poštenje
   - kompetentna obaviti angažman te ima sposobnosti, vrijeme i resurse da to učini i
   - može zadovoljiti etičke zahtjeve.
4. ljudski resursi – svako revizorsko društvo treba dokumentirati i dokazati da posjeduje dovoljno kompetentnog i kvalificiranog osoblja za provođenje revizije financijskih izvještaja. Politike i postupci se odnose na sljedeće probleme vezane za osoblje: zapošljavanje, ocjenjivanje uspješnosti, sposobnosti, stručnosti, razvoj karijere, unapređivanje, nagrađivanje i procjenjivanje osobnih potreba. Kako svaka revizorska društva ima posebnu politiku o određivanju angažiranih timova, one bih trebale uspostaviti politike i postupke koji zahtijevaju:
   - da su identitet i uloga angažiranog partnera dostavljeni ključnim članovima menadžmenta klijenta te onima koji su zaduženi za upravljanje

- da angažirani partner ima prikladne sposobnosti, stručnost, autoritet i vrijeme za obavljanje te uloge i
- da su odgovornosti angažiranog partnera jasno definirane i dostavljene partneru.

5. odgovornost pregledavanja – određene su na temelju toga da iskusniji članovi tima pregledaju obavljen rad od strane manje iskusnih članova tima te prilikom pregledavanja razmotriti sljedeće:
   - je li posao izveden u skladu s profesionalnim standardima te regulatornim i zakonskim zahtjevima
   - jesu li istaknuta značajna pitanja za daljnje razmatranje
   - jesu li se održale prikladne konzultacije te jesu li dobiveni zaključci dokumentirani i implementirani
   - postoji li potreba za pregledavanjem vrste, vremena i opsega obavljenog posla
   - podržava li obavljen posao donesene zaključke te je li sve prikladno dokumentirano
   - jesu li prikupljeni dokazi dostatni i prikladni kako bi podržali revizorovo izvješće i
   - jesu li postignuti ciljevi postupka u angažmanu.
6. Obavljanje angažmana – odgovornost preuzima angažirani partner koji predstavlja osobu u društvu koja je odgovorna za revizijski angažman i njegovo obavljanje, za revizorovo izvješće koje je objavljeno u ime društva, te ukoliko je potrebno ima nužno ovlaštenje od stručnog, zakonskog ili nadzornog tijela.
7. Pregledavanje kontrole kvalitete angažmana – uključuje objektivno procjenjivanje značajnih prosudbi angažiranog tima te zaključke donesene u formuliranju revizorovog izvješća. Politike i postupci za pregledavanje kontrole kvalitete angažmana trebaju:
   - zahtijevati pregledavanje kontrole kvalitete angažmana za sve revizije financijskih izvještaja poduzeća koja kotiraju na burzi,
   - postaviti kriterij po kojem bi sve druge revizije i uvidi povijesnih financijskih informacija i angažmani s izražavanjem drugih uvjerenja i povezane usluge bile ocijenjene kako bi se utvrdilo treba li obaviti pregledavanje kontrole kvalitete
   - zahtijevati pregledavanje kontrole kvalitete za sve angažmane koji zadovoljavaju gore navedeni kriterij
8. monitoring – uključuje kontinuirano razmatranje i ocjenjivanje sustava kontrole kvalitete, uključujući i periodičnu inspekciju odabranih završnih angažmana. Obavljaju

ga stručni pojedinci, a ono obuhvaća i prikladnost oblikovanja i učinkovitost djelovanja sustava kontrole kvalitete. Ocjenjivanje sustava kontrole kvalitete uključuje:

- promjenu profesionalnih standarda te regulatornih i zakonskih zahtjeva te njihovog utjecaja na politike i postupke društva,
- pismenu potvrdu o usklađenosti s politikama i postupcima vezanim uz neovisnost
- kontinuiran profesionalni razvoj, uključujući i praksu
- odluke povezane s prihvaćanjem i zadržavanjem odnosa s klijentima te specifičnih angažmana.

Standard MSKK 1[52] osmišljen je za unaprjeđenje kvalitete te se ne primjenjuje samo na revizijske angažmane i uvide u financijske izvještaje već i na sve ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge. Društva postižu i zadržavaju svoju profitabilnost jedino ako se pridržavaju ovog standarda i ako pružaju kvalitetnu uslugu. Ono što predstavlja vezu između MSKK 1 i MRevS-a 220 odnosi se na pojedinačne revizije u kojima se odgovornost predaje angažiranom partneru. Sam angažirani partner ima brojne odgovornosti koje se odnose na sveukupnu kvalitetu rada na pojedinačnom dodijeljenom revizijskom angažmanu.

Prema MSKK 1[53], preporuča se da revizorska društva poduzmu sljedeće korake kako bi bile sigurne da postupaju u skladu sa navedenim standardom, a to su:

- Dokumentirati djelovanje sustava kontrole kvalitete

Postupanje u skladu sa zahtjevima MSKK 1 koji se odnose na dokumentaciju. Kao jedna od praktičnih mogućnosti navodi se izrada dosjea sa uputama za rad koja ne bi trebala uzrokovati prevelike troškove društvima bez obzira na njihovu veličinu. Standard MSKK1 navodi kako društva trebaju ustanoviti ″politike i postupke″ s obzirom na različita područja kojima se namjeravaju baviti.

[52]Hrvatska revizorska komora, Smjernica 2: Primjena Međunarodnog standarda kontrole kvalitete 1 (MSKK1), [Internet], raspoloživo na: http://www.revizorskakomora.hr/pdf/Smjernice/2_Smjernica2MSKK1.pdf , pogledano: 21.11.2018.
[53] Ibid

- Preuzeti odgovornost za vođenje od samog vrha

Slanje poruka o važnosti kontrole kvalitete. Bitno je da glavni izvršni ili upravni odbor društva mora preuzeti krajnju odgovornost za sustav kontrole kvalitete društva. Samo vodstvo treba znatno utjecati na internu kulturu društva s obzirom na kontrolu kvalitete. Ukoliko se stalno šalju poruke o važnosti kontrole kvalitete, putem sastanaka, tečajeva, to će utjecati i pomoći u postizanju zahtijevane razine kulture.

- Uvijek postupati u skladu s etičkim zahtjevima, standardima i objavama

Treba postojati razumno uvjerenje da društva i njihovo osoblje postupa u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima. MSKK1 pruža smjernice koje se odnose na neovisnost gdje se od svih zaposlenika traži godišnja pisana izjava o neovisnosti. To dovodi do zaključka da je najjednostavniji način da se to postigne korištenje standardnog obrasca.

- Usredotočiti se na prave klijente

Prilikom razmatranja o prihvaćanju i zadržavanju odnosa s klijentom društva trebaju uzeti u obzir sljedeće čimbenike:

  - Čestitost klijenta,
  - Kompetentnost društva za obavljanje angažmana,
  - Da li je moguće postupiti u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima.

Da bi se zadržao odnos s klijentom, društvo treba imati sve veća saznanja i uvid u poslovni ugled menadžmenta i vlasnika. U takvim situacijama, razlozi prihvaćanja angažmana bi se trebali dokumentirati. Mnoga društva će pri tome posegnuti za kontrolnim listama koje predstavljaju opasnost jer je popunjavanje mehaničko i time se udaljava od stvarnih pitanja i problema.

- Osigurati sposobne i kompetentne zaposlenike, vodeći računa o kadrovskoj politici i postupcima društva

Kada je riječ o ljudskim resursima, društva trebaju razmotriti svoje politike i postupke o pitanjima kao što su zapošljavanje, pribavljanje referenci, uvođenje novog osoblja, razvoja karijere. Također, društvo treba provjeriti da li posjeduje prikladne politike zapošljavanja te ocjenjuje li sposobnosti i obavljanje poslova na odgovarajući način.

- Obavljati kvalitetne revizije, konzultirati se i ispunjavati zahtjeve u vezi s pogledom kontrole kvalitete angažmana

Da bi se omogućilo pravilno obavljanje revizijskih angažmana društva trebaju uspostaviti postupke izrade. Društvo treba postupati u skladu sa zahtjevima MRevS-a, uključujući i zahtjeve koji se odnose na rizike i prijevaru. Prilikom obavljanja postoje brojni zahtjevi koji se odnose na pregled kontrole kvalitete angažmana, a odnose se na konzultiranje (prilikom tumačenja računovodstvenog standarda, nastavak poslovanja) i pregledatelja kontrole kvalitete angažmana (kriteriji: visina revizijske naknade, javni interes, vrsta angažmana, neuobičajene okolnosti i rizici).

- Ocijeniti sustav kontrole kvalitete društva. Provesti periodične objektivne provjere dovršenih revizijskih angažmana.

MSKK1 zahtjeva da društva barem jednom godišnje priopće rezultate monitoringa kako svog sustava kontrole kvalitete tako i kontrolu kvalitete sa angažiranim partnerom i drugim odgovarajućim osobama unutar društva. Ovo se odnosi isključivo na vanjski tim za monitoring. Bitno je da se monitoring izvede na odgovarajući način postizanja sukladnosti te da se osigura pravilno izvođenje monitoringa. Kao pomoć za rad, prilikom razmatranja i ocjenjivanja sustava kontrole kvalitete društva i pregleda dovršenih angažmana, bitno je razmotriti pritužbe društva i tvrdnje.

3.4. Kontrola kvalitete na razini angažmana

Revizijski standardi koje još možemo nazvati kao ″pravila igre″, čine temeljni okvir kojim se utvrđuju i razrađuju načela te daju smjernice za obavljanje eksterne revizije.[54] Revidirani MRevS 220[55] (Kontrola kvalitete za revizije povijesnih financijskih informacija) uspostavlja standarde za specifične odgovornosti osoblja društva za pojedini revizijski angažman, a temelji se na zahtjevima standarda kontrole kvalitete postavljenim u MSKK 1.

[54] Mališ, S. S., Tušek, B., Žager, L., Gulin, D., Sačer, I. M., & Odar, M. (2012). *Revizija: načela, standardi, postupci*. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 345.-379.
[55]Soltani, B. (2009). *Revizija: međunarodni pristup*. Mate, Zagreb, 450.-456.

Prema točki 3. MRevS-a 220[56], timove za angažmane predstavljaju svi partneri i osoblje koje sudjeluje u obavljanju preuzete obveze i svaka osoba koju je angažiralo društvo ili je angažirana od strane umreženog društva, a sudjeluje u obavljanju preuzete obveze, što uključuje vanjske eksperte koje angažira društvo ili umreženo društvo, a imaju odgovornost implementirati postupke kontrole kvalitete primjenjive na revizijski angažman, koji osiguravaju društvu relevantne informacije koje omogućuju djelovanje onog dijela sustava kontrole kvalitete društva koji se odnosi na neovisnost. Naglasak je na angažiranom partneru[57] koji je odgovoran za cjelokupnu kvalitetu revizije. Također, zahtjeva da svi koji su uključeni u tim imaju adekvatne kompetentnosti i sposobnosti.

Prema revidiranom MRevS-u 220[58], angažirani bi tim trebao usvojiti postupke kontrole kvalitete koji su primjenjivi na pojedini revizijski angažman, a angažirani bi timovi trebali:

- primijeniti postupke kontrole kvalitete koji su primjenjivi na revizijski angažman
- pružiti društvu relevantne informacije kako bi omogućili funkcioniranje tog dijela sustava kontrole kvalitete društva koji se odnose na neovisnost i
- imati pravo oslanjati se na: sustav društva, zadržavanje odnosa s klijentima putem sustava prihvaćanja i obnavljanja te pridržavanja regulatornih i zakonskih zahtjeva putem nadgledanja sustava, osim ako informacije koje pružaju društva ili druge stranke nalažu drugačije

MRevS 220[59] definira sljedeće elemente kao ciljeve politika kontrole kvalitete koje bi revizorske društva trebale usvojiti:

- profesionalni zahtjevi – osoblje društva treba poštovati načela neovisnosti, čestitosti, objektivnosti, povjerljivosti i profesionalnog ponašanja,
- vještine i sposobnost – revizorska društva treba imati osoblje koje je steklo i odražava tehnička znanja i profesionalnu sposobnost kako bi moglo s dužnom pažnjom ispunjavati svoje odgovornosti,
- dodjela zadataka – revizijski rad treba dodijeliti osoblju koje ima potreban stupanj tehničke uvježbanosti i stručnosti

[56]Mališ, S. S., Tušek, B., Žager, L., Gulin, D., Sačer, I. M., & Odar, M. (2012). *Revizija: načela, standardi, postupci*. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 345.-379.
[57]Bašić, I., (2013.): Odgovornost vanjskog revizora i osiguranje od profesionalne odgovornosti s posebnim osvrtom na predstečajne nagodbe, raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Strucno%20savjetovanje_2013/6_Basic_final.pdf , (28.1.2018.)
[58]Soltani, B. (2009). *Revizija: međunarodni pristup*. Mate, Zagreb, str. 450.-456.
[59]Ibid

- delegiranje – na svim razinama poslovanja i rada u društvu nužno je osigurati primjeren nadzor, pregled i usmjeravanje, jer je jedino tako moguće dostići zahtijevane standarde kvalitete
- savjetovanje – djelatnici revizijskog društva trebaju se savjetovati s odgovarajućim stručnjacima unutar ili izvan društva, kad god je to nužno
- prihvaćanje i nastavljanje suradnje s klijentom – prije prihvaćanja nove suradnje, društvo treba procijeniti budućeg klijenta, ali također i neprekidno procjenjivati postojeće klijente
- promatranje – društvo treba pratiti primjerenost i poslovnu učinkovitost svojih politika i postupaka kontrole kvalitete.

Prema uvodnim odrednicama MRevS-a 220[60] (koji se temelji na odrednicama MSKK-a 1), revizorsko društvo je odgovorna za ustanovljavanje i održavanje sustava kontrole kvalitete i s tim vezanih politika i postupaka koji bi trebali pružiti razumno jamstvo da:

- društvo i njegovo osoblje postupaju u skladu s profesionalnim standardima i primjenjivim zakonskim i regulatornim zahtjevima i
- izvješća, koja izdaje društvo ili angažirani partneri, primjerena danim okolnostima.

U skladu s Kodeksom etike za profesionalne računovođe[61], postoje dvije skupine mjera zaštite koje mogu ukloniti ili smanjiti prijetnje na prihvatljivu razinu, a to su:

1. mjere zaštite ustanovljene profesijom, zakonom ili propisima,
2. mjere zaštite u radnoj okolini.

Kada govorimo o mjerama zaštite ustanovljenih profesijom, zakonom ili regulativom one uključuju:[62]

- zahtjeve obrazovanosti, uvježbanosti i iskustva koji su u vezi s ulaskom u profesiju.
- zahtjeve stalnog stručnog usavršavanja;
- pravila korporativnog upravljanja;

[60]Hrvatska revizorska komora: Međunarodni revizijski standard 220 – Kontrola kvalitete revizije financijskih izvještaja, [Internet], raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/MRevS/1_KB-za-CIP-124.pdf ; (27.1.2018.)
[61]Ibid
[62] Narodne novine, (2019.), Hrvatska revizorska komora, Kodeks etike za profesionalne računovođe ,Narodne novine d.d. Zagreb, br. 3/2019, raspoloživo na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2019_01_3_72.html , pogledano 29.05.2019.

- profesionalne standarde;
- nadzor koji provodi profesija ili regulator i disciplinske postupke; i
- vanjski pregled izvješća, podnesaka, komunikacija ili informacija koje sastavlja profesionalni računovođa, koji provodi zakonski ovlaštena treća stranka.

Mjere zaštite u radnoj okolini obuhvaćaju zaštite na razini društva (kao što su npr. vođenje društva tako da se ističe važnost pridržavanja temeljnih načela, politike i postupke za uvođenje i monitoring kontrole kvalitete angažmana, dokumentirane unutarnje politike i postupke koji zahtijevaju pridržavanje temeljnih načela, disciplinske mjere radi promicanja pridržavanja politika i postupaka, itd.) i zaštite specifične za angažman.[63]

[63]Narodne novine, (2019.), Hrvatska revizorska komora, Kodeks etike za profesionalne računovođe ,Narodne novine d.d. Zagreb, br. 3/2019, raspoloživo na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2019_01_3_72.html , pogledano 29.05.2019.

4. JAVNI NADZOR KVALITETE REVIZIJE

Kontrole kvalitete rada revizora u Republici Hrvatskoj usklađena je sa zahtjevima direktive Europske unije gdje se navodi vrlo važna odredba zakona koja nalaže da osobe koje provjeravaju kvalitetu rada moraju osigurati dovoljan broj odabranih revizorskih spisa i dokumenata kako bi predmetna provjera bila kvalitetna i cjelovita, primjenjujući standarde i zahtjeve vezane za neovisnost revizora.[64] Kao što je i ranije navedeno, revizija se može obavljati izravno i neizravno, a Zakon o reviziji zahtjeva da se provjera kvalitete rada provede najmanje jednom u šest godina, tj. najmanje jednom u tri godine kod samostalnog revizora ili revizorskog društva koje obavlja reviziju subjekta od javnog interesa.

Direktiva Europske unije (2008/326/EC)[65], čiji je djelokrug rada uži od Odbora za javni nadzor revizije (više u će biti objašnjeno u nastavku), definira sljedeće odgovornosti odbora za javni nadzor revizije:

- imenovanje i registracija revizorskih društava, samostalnih revizora,
- usvajanje standarda profesionalne etike, interne kontrole kvalitete revizorskih društava i revizije,
- provođenje kontinuirane edukacije, osiguranje kvalitete, te sustava discipline.

Donošenjem Novog Zakona o reviziji, prema Direktivi 537/2014[66] i dalje je ostala na snazi interna rotacija ovlaštenog revizora sedam godina od dana imenovanja, a ono što predstavlja novinu jest da Direktiva dopušta mogućnost određivanja i kraćeg razdoblja za rotaciju. Također, Uredba je zahtijevala veća prava i obveze za revizijski odbor (npr. potpisivanje odgovornosti revizorskog odbora za izbor revizorskog odbora).

Cilj obavljanja revizije financijskih izvještaja jest zaštita javnih interesa pri čemu je nužno osigurati povjerenje u posao revizora. U svrhu zaštite javnog interesa revizijska profesija mora osigurati kvalitetu usluga tj. članovi profesije moraju pružati usluge na prihvatljivoj razini kvalitete.[67]

---

[64] Mališ, S. S., Tušek, B., Žager, L., Gulin, D., Sačer, I. M., & Odar, M. (2012). *Revizija: načela, standardi, postupci*. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 345.-379.
[65] Ibid
[66] Bilić, I., Cinotti, K., Razlike novog i starog Zakona o reviziji, (2018.), raspoloživo na: http://www.mazarscinotti.hr/razlike-novog-i-starog-zakona-o-reviziji.aspx , pogledano: 04.06.2019.
[67] Mališ, S. S., Tušek, B., Žager, L., Gulin, D., Sačer, I. M., & Odar, M. (2012). *Revizija: načela, standardi, postupci*. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 345.-379.

Ono što je posebno dobilo na značenju i čemu se predavala posebna pažnja jest eksterno osiguranje kvalitete revizije. Razlog tome su skandali koji su potresli revizijsku profesiju prošlog stoljeća. Kao odgovor na to, u Americi je osnovan Američki institut ovlaštenih javnih računovođa (AICPA) koji je imao zadatak nadzirati svoje članove barem jednom u tri godine. Revizija je postala samoregulirajuća profesija što se pokazalo lošim rješenjem i takav sustav je nailazio na mnoge kritike te dolazi do osnivanja Sarbanes-Oxley-vog zakona 2002. godine.
Na razini Europske Unije, Europska komisija je poduzela određene inicijative kako bi se harmonizirala kvaliteta obavljanja zakonske revizije među članicama Europske Unije. Cilj smjernica je bio osigurati da sve zakonske revizije budu pokrivene jednakim sustavom osiguranja kvalitete s dostatnim javnim nadzorom. Kao temeljna svrha osiguranja kvalitete u revizijskoj profesiji bila je poboljšati realnost i komparabilnost financijskih informacija kao i osigurati povjerenje kako bi tržište kapitala u EU efikasno djelovalo.[68]

Ovisno o osobi koja je zadužena za osiguranje kvalitete razlikuju se dva načina organizacije praćenja eksternog osiguranja kvalitete, a to su:

- Nadzor (monitoring) – kada nadzor obavlja osoblje koje je zaposleno kod neovisne institucije nadzora (profesionalnog tijela ili regulatora),
- Sustav nadzora od strane drugih revizora (peer review) – kada nadzorna organizacija angažira iskusne i ovlaštene zaposlenike revizijskih društava i samostalnih revizora da obavljaju nadzor na principu ugovora.

4.1. Sustav nadzora nad radom revizijskih društava u EU

Europska komisija je 2008. godine donijela smjernice koje koriste naziv autoritet javnog nadzora, a koje su odgovorne za sustav eksternog nadzora osiguranja kvalitete za samostalne revizore i revizorskog društva koje revidiraju subjekte od javnog interesa. Uz to se naglašava da zemlje članice ne bi trebale/smjele kao autoritet javnog nadzora postaviti udruženje ili tijelo povezano s računovodstvenom ili revizijskom profesijom. Sam autoritet javnog nadzora ima zadatak provoditi inspekciju samostalno ili delegirati na drugo tijelo pri čemu je nužno da autoritet javnog nadzora zadrži sljedeće odgovornosti: [69]

[68]Mališ, S. S., Tušek, B., Žager, L., Gulin, D., Sačer, I. M., & Odar, M. (2012). *Revizija: načela, standardi, postupci*. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 345.-379.
[69]Ibid

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

Provođenje inspekcijskog nadzora regulirano je odrednicama o neovisnosti inspektora, metodološkim smjernicama za obavljanje inspekcije kao i mogućnostima ishoda provedenih inspekcija nad revizijskim društvima i samostalnim revizorima pri čemu inspektori nadziru:[70]

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

Kao cilj usvajanja smjernica navodi se harmonizacija sustava osiguranja kvalitete u svim zemljama članicama Europske unije mada im je ostavljeno dosta mogućnosti da mogu implementirati sustave eksternog osiguranja kvalitete revizije.

4.2. Sustav nadzora nad radom revizijskih društava u Republici Hrvatskoj

Kao što je i ranije navedeno, kontrola kvalitete rada revizora u RH usklađena je sa zahtjevima direktive Europske unije te je u nadležnosti Komore koja ima, između ostalog, zadatak provjeravati obavljaju li se revizije financijskih izvještaja u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima, ispunjavaju li se zahtjevi neovisnosti, kvantitete i kvalitete angažiranih ljudskih potencijala i ostalih sredstva, unutarnjeg sustava provjere kvalitete rada, zaračunavanja revizorskih naknada, ispunjavaju li uvjete za izdavanje certifikata.[71] Nadzor nad radom Komore provodi Ministarstvo financija.

Pravilnik propisuje da se nadzor nad poslovanjem subjekta može obavljati izravnim nadzorom u prostorijama društva, i kontinuiranim nadzorom odnosno analizom dokumentacije koju su

[70] Mališ, S. S., Tušek, B., Žager, L., Gulin, D., Sačer, I. M., & Odar, M. (2012). *Revizija: načela, standardi, postupci*. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 345.-379.
[71] Ibid

subjekti nadzora dužni u propisanim rokovima dostaviti Komori. Radna dokumentacija predstavlja ″sponu″ između knjigovodstvenih evidencija klijenta i revizorova izvješća te joj je glavna funkcija, osim dokaza o obavljenoj reviziji i potpori revizorova mišljenja, služiti kao dokazni materijal pri nadzoru i pregledu postupka revizije koju obavljaju zaposlenici Komore.[72]

Kao zaključak ukupnog nadzora, sastavlja se izvještaj koji sadrži značajne nalaze te se uručuje subjektu provjere. Zakon o reviziji nalaže da se provjera kvalitete rada provode najmanje jednom u šest godina, odnosno najmanje jednom u tri godine kod samostalnog revizora ili revizorskog društva koje obavlja reviziju subjekta od javnog interesa.

Prema Novom Zakonu o reviziji[73] utvrđen je novi postupak nadzora (neposredni i posredni) i nadzorne mjere (vrste, djelotvorna primjena mjera, objava odluka i mjera, prijavljivanje povreda propisa, razmjena informacija o nadzornim mjerama. Pod postupcima nadzora se podrazumijeva javna opomena, nalog za otklanjanje nezakonitosti ili nepravilnosti, ukidanje rješenja kojim je izdano odobrenje za rad revizorskom društvu, ovlaštenom revizoru ili samostalnom revizoru ili odobrenje za rad ovlaštenom revizoru iz druge države članice, ovlaštenom revizoru iz treće zemlje. Prema članku 75. ovog Zakona nadzor se provodi po službenoj dužnosti:

- Neposrednim nadzorom, u poslovnim prostorijama subjekta nadzora ili osobe a kojom je subjekt nadzora neposredno ili posredno, poslovno, upravljački ili kapitalno povezan ili kojoj su povjerene važne revizijske funkcije, pregledom izvorne dokumentacije, provjerom i procjenom organizacije i cjelokupnog poslovanja subjekta nadzora i razgovorom s članovima uprave odnosno izvršnim direktorima i članovima nadzornog odbora, te ako je to primjenjivo, i ostalim relevantnim osobama, u skladu sa svrhom i opsegom nadzora, te u prostorijama Ministarstva financija,
- Posrednim nadzorom, u prostorijama Ministarstva financija, prikupljanjem, provjerom i analiziranjem izvještaja, obavijesti i podataka koje su subjekti nadzora dužni objavljivati, sastavljati i/ili dostavljati, u propisanim rokovima ili na zahtjev Ministarstva financija, ili ga izvještavati u slučaju postojanja propisanih činjenica i okolnosti, te praćenjem, prikupljanjem, provjerom i analizom dokumentacije, obavijesti

[72]Mališ, S. S., Tušek, B., Žager, L., Gulin, D., Sačer, I. M., & Odar, M. (2012). *Revizija: načela, standardi, postupci*. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 345.-379.
[73] Bilić, I., Cinotti, K., Razlike novog i starog Zakona o reviziji, (2018.), raspoloživo na: http://www.mazarscinotti.hr/razlike-novog-i-starog-zakona-o-reviziji.aspx , pogledano: 04.06.2019.

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

Prema Zakonu o reviziji[74] 2008. godine je osnovano tijelo za sustav javnog nadzora Odbor za javni nadzor revizije. Njegove članove na prijedlog ministra financija imenuje i razrješava Vlada Republike Hrvatske. Djelokrug rada i odgovornosti OJNR predstavlja:

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

Ako Odbor za javni nadzor ocijeni da prilikom provedbe revizije postoje određene nepravilnosti i nezakonitosti treba: [75]

- Zatražit izvješće i druge podatke o uočenim mogućim nepravilnostima,
- Predložit mjere radi njihova otklanjanja,
- Pokrenuti postupak za utvrđivanje odgovornosti zaposlenika Komore,

[74] Mališ, S. S., Tušek, B., Žager, L., Gulin, D., Sačer, I. M., & Odar, M. (2012). *Revizija: načela, standardi, postupci*. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 345.-379.
[75]Ibid

- Sazvat Skupštinu Komore kada je to potrebno radi zaštite zakonitosti i dobrobiti revizorske struke,
- Obavijestit Ministarstvo financija,
- Poduzet druge mjere iz svoje nadležnosti.

Za uspješno obavljanje revizije potrebna je suradnja s nadzornim tijelima drugih država članica EU i trećih zemalja. Također, samo poslovanje tijela za javni nadzor revizije mora biti transparentno što znači da mora biti javno objavljeno, financijski neovisno, a ne financirano od strane revizorskih društava i samostalnih revizora.

4.3. Usporedba financiranja sustava nadzora na radom revizijskih društava u Republici Hrvatskoj i zemljama Europske Unije

Sukladno istraživanju koje je provedeno 2006. godine pokazalo se da postoje značajne razlike u ustavima koje su implementirale zemlje članice Europske unije.

Tablica 3. Pristupi koje koriste zemlje EU

Monitoring	Velika Britanija, Irska, Njemačka, Španjolska, Cipar, Slovenija
Peer review	Italija, Nizozemska, Norveška, Poljska, Grčka, Luksemburg
Kombinirani pristup	Češka, Danska, Austrija, Francuska

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

Kao glavni i osnovni preduvjet osiguranja neovisnosti navodi se neovisnost u financiranju, a kako bi se to postiglo tijelo javnog nadzora bi se trebalo financirati iz budžeta. Međutim, postoje zemlje koje su svoje sustave izgradile na temelju naknada (članarina, doprinosa) revizijskih društava i samostalnih revizora. Osim toga, neke zemlje koriste kombiniran pristup, odnosno jednim dijelom se financiraju iz budžeta, a jednim dijelom od naknada samostalnih revizora i revizijskih društava.[76]

[76]Mališ, S. S., Tušek, B., Žager, L., Gulin, D., Sačer, I. M., & Odar, M. (2012). *Revizija: načela, standardi, postupci*. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 345.-379.

5. ANALIZA NALAZA UTJECAJA NA SUSTAV KONTROLE KVALITETE REVIZIJE

5.1. Iskustva u provođenju nadzora i provjere kvalitete rada revizorskih društava u Republici Hrvatskoj

Institucija koja, u okviru svojih nadležnosti definiranih odredbama Zakona o reviziji provodi nadzor i provjeru kvalitete revizije rada revizorskih društava/samostalnih revizora i ovlaštenih revizora, jest Hrvatska revizorska komora (danas Ministarstvo financija). Cilj je provjera zakonitosti i pravilnosti postupanja revizorskih društava/samostalnih revizora i ovlaštenih revizora u obavljanju poslova revizije, a svrhu jačanja kvalitete revizijskih usluga, jačanje ugleda revizijske profesije u Republici Hrvatskoj te zaštita javnog interesa.[77]

Provođenje i priprema nadzora i provjere kvalitete revizije u Republici Hrvatskoj odvijale su se kroz aktivnosti neizravnog i izravnog nadzora.[78] Kada govorimo o neizravnom nadzoru ono je uključivalo obradu i analizu dostavljenih Godišnjih upitnika koje dostavljaju revizorska društva i samostani revizori, dostavljanje podataka o poslovanju revizorskih društava iz drugih javno dostupnih izvore te na kraju izrada terminskog plana izravnih nadzore. Izravni nadzor obuhvaćao je više aktivnosti, a one su: [79]

- upućivanje Naloga za izravni nadzor i provjeru kvalitete rada subjektima nadzora,
- pripremu, obradu i kompletiranje dokumentacije za pojedini posjet revizorskom društvu,
- obavijest subjektu nadzora i dogovor o terminu planiranog nadzora,
- organiziranje posjeta i tehničkih uvjeta za rad nadzornika,
- provođenje izravnog nadzora kod subjekta nadzora,
- izrada Zapisnika te na kraju sastavljanje Zapisnika o provedenom nadzoru.

[77] Hrvatska revizorska komora, Izvješće o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava/samostalnih revizora i ovlaštenih revizora za nadzornu godinu 2014./2015., [Internet], raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Nadzor/Izvjesce%20o%20nadzoru%202014_2015_final.pdf , (4.2.2018.)

[78] Hrvatska revizorska komora, Izvješće o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava/samostalnih revizora i ovlaštenih revizora za godinu 2012./2013., [Internet], raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Nadzor/Izvjesce%20o%20nadzoru%202012-2013_final.pdf , (4.2.2018.)

[79] Hrvatska revizorska komora, Pravilnik o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava, samostalnih revizora, zajedničkih revizorskih ureda i ovlaštenih revizora, 2011., raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Propisi/5_Pravilnik-o-nadzoru-NN-62-2011.pdf , pogledano 04.06.2019.

Prema dosadašnjim istraživanjima, Hrvatska revizorska komora je nailazila na razumijevanje, dobro prihvaćanje i suradnju od strane subjekata nadzora, zainteresiranost i spremnost za poboljšanjem kvalitete rada sukladno zahtjevima i pravilima struke.[80] Prilikom utvrđivanja nezakonitosti i nepravilnosti u poslovanju revizorskih društava organizirani su i provedeni stegovni postupci. Kako je revizorska profesija regulirana Zakonom, Hrvatska revizorska komora aktivno surađuje s Odborom za javni nadzor revizije u smislu redovitog izvještavanja o svim nadzornim aktivnostima, a posebno o subjektima od javnog interesa.

U 2010. godini provodio se izravni nadzor revizije gdje su sastavljeni zapisnici o inicijalnim pregledima i nalazima iz nadzora i dostavljeni subjektima nadzora, a gdje nije bilo moguće provesti nadzor sastavljene su službene bilješke i protiv tih subjekata je pokrenut postupak jer nisu omogućili provođenje nadzora.[81] Provedeni nadzor je imao edukativno i savjetodavno značenje i jasno je da su vidljive određene slabosti i nedostaci u revizorskoj struci. Iz navedenog se može zaključiti kako je ovaj prvi nadzor samo bio ″pokus″ tj. proba da svaki sljedeći nadzor bude kvalitetniji, da se podigne nivo znanja i razumijevanja struke te da se radi na jačanju povjerenja javnosti u revidirane financijske izvještaje. Na osnovu prethodnih činjenica, istraživanje će se provesti u dva koraka: na osnovi ukupnih provedenih nadzora i bez prve godine koja je bila ″pokusna″.

Za razliku od 2010. godine, nadzor iz 2011./2012. bio je vidljivo bolji ali su ovaj put iz nadzora izuzeti prekršaji prema MRevS-u te je sva pozornost usmjerena na Zakon i MSKK1. Od 2012./2013. nadzor je pokrivao sva polja uključujući i MRevS. Kao što je i prethodno navedeno, priprema i provođenje izravnog nadzora i provjere kvalitete rada odvijala se kroz aktivnosti neizravnog i izravnog nadzora.[82] Neizravni nadzor je sadržavao pripremne radnje, a izravni nadzor bio je započet posjetom ovlaštenih nadzornika Komore prvom subjektu. Nakon dovršetka nadzora, ovlaštena osoba Komore koja je obavila nadzor daje ocjenu posjeta revizorskom društvu, a svaki posjet dobiva ukupnu ocjenu na temelju najlošije ocjene nekog od ključnih nalaza. Ono što je karakteristično za 2011./2012. i 2012./2013. jest to da su ovlaštene

[80] Hrvatska revizorska komora, Izvješće o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava/samostalnih revizora i ovlaštenih revizora za nadzornu godinu 2016./2017., [Internet], raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Nadzor/Izvjesce%20o%20nadzoru%202016_2017_171017.pdf ; (26.1.2018.)

[81] Hrvatska revizorska komora, Rezultati provjere kvalitete rada 2010., [Internet], raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Nadzor/4_Izvjesce_Rezultati_provjere_kvalitete_rada_2010.pdf , (4.2.2018.)

[82] Hrvatska revizorska komora, Izvješće o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava/samostalnih revizora i ovlaštenih revizora za godinu 2012./2013., [Internet], raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Nadzor/Izvjesce%20o%20nadzoru%202012-2013_final.pdf , (4.2.2018.)

osobe koje su provodile nadzor davale ocjene posjeta revizorskim društvima. Međutim ta praksa se nije nastavila koristiti u idućim godinama provođenja nadzora.
Nadzor obavljaju nadzornici koji analizom izvještaja i obavijesti:[83]

1. utvrđuje jesu li izvještaji (propisani i na zahtjev) i drugi traženi podaci dostavljeni pravodobno, sadržajno potpuno i pravilno,
2. procjenjuje usklađenost sa zakonskim uvjetima i pravilima struke,
3. procjenjuje rizike kojima je revizorsko društvo/samostalni revizor izložen ili može biti izložen,
4. procjenjuje profil rizičnosti (rizičnost ponašanja) revizorskog društva/samostalnog revizora.

Ako se na kraju provedenog nadzora, nakon prikupljenih i analiziranih izvještaja utvrde nezakonitosti, nepravilnosti i/ili nedostaci u poslovanju revizorskog društva/samostalnog revizora, nadzornik predlaže provođenje izravnog nadzora i/ili poduzimanje nadzornih mjera.

5.2. Izbor uzorka i opis varijabli

U empirijskom dijelu ovog rada upotrebom kvantitativnih metoda u ekonomiji testiraju se postavljene hipoteze. Za potrebe istraživanja korištena su izvješća o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava/samostalnih revizora i ovlaštenih revizora za razdoblje od 2010. godine do 2017. godine.

U radu se koriste metode grafičkog i tabelarnog prikazivanja, metode deskriptivne statistike, linearni trend, te Z test razlika u proporcijama. Upotrebom metoda grafičkog prikazivanja prezentira se smjer kretanja promatranih nepravilnosti prema zakonu, prema MSKK1, te prema MRevS-u. Upotrebom metoda deskriptivne statistike prezentiraju se srednje vrijednosti i pokazatelji kretanja promatranih nepravilnosti. Upotrebom parametara linearnog trenda testira se postojanje smjera kretanja promatranih nepravilnosti u promatranom razdoblju, dok se Z testom razlika u proporcijama testira postojanje razlika u utvrđenim nepravilnostima među revizorskim društvima koja posluju i koja ne posluju sa društvima od javnog interesa. Analiza se radi u statističkom programu SPSS 22.

[83] Hrvatska revizorska komora, Pravilnik o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava, samostalnih revizora, zajedničkih revizorskih ureda i ovlaštenih revizora, 2011., raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Propisi/5_Pravilnik-o-nadzoru-NN-62-2011.pdf , pogledano 04.06.2019.

Kako bismo preciznije analizirali sustav nadzora kontrole kvalitete revizije u Republici Hrvatskoj, u ovom radu su promatrana revizijska društva koja ne revidiraju subjekte od javnog interesa i ona koja ih revidiraju. U skladu sa prethodno navedenim analizirano je nekoliko čimbenika koji mogu utjecati na njih, a to su:

- Vrijeme,
- Broj nezakonitosti prema Zakonu,
- Broj nepravilnosti prema MSKK1,
- Broj nepravilnosti prema MRevS-u.

Kada je riječ o nezakonitostima misli na:[84]

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

[84] Hrvatska revizorska komora, Izvješće o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava/samostalnih revizora i ovlaštenih revizora za nadzornu godinu 2016./2017., [Internet], raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Nadzor/Izvjesce%20o%20nadzoru%202016_2017_171017.pdf ; (26.1.2018.)

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

S druge strane, nepravilnosti su:[85]

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

5.3. Deskriptivna analiza

Nakon prikupljanja podataka iz javno dostupnih izvora rađena je analiza strukture provedenih nadzora u radu revizorskih društava kako bi se prezentirali rezultati provedenih nadzora.

[85] Hrvatska revizorska komora, Izvješće o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava/samostalnih revizora i ovlaštenih revizora za nadzornu godinu 2016./2017., [Internet], raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Nadzor/Izvjesce%20o%20nadzoru%202016_2017_171017.pdf ; (26.1.2018.)

Tablica 4. Deskriptivna statistika na temelju ukupnih godina i bez prve godine

	Ukupno nadzora	Ukupno utvrđenih nepravilnosti/ nezakonitosti	Ukupno nadzora bez prve godine provođenja nadzora	Ukupno utvrđenih nepravilnosti/ nezakonitosti bez prve godine provođenja nadzora
N	704,00	2991	429,00	2424
Prosjek	100,57	5,06	71,50	5,56
Medijan	71,00	5,08	70,50	5,85
Mod	60[a]	2,0618[a]	60,00[a]	2,12 [a]
St. devijacija	77,41	2,26	9,52	2,00
Minimum	60,00	2,06	60	2,12
Maksimum	275,00	7,37	84	7,37

a - multimidalna distribucija, prikazana manja vrijednost

Izvor: izrada studentice

U promatranom razdoblju ostvaren je prosječan broj nadzora 100,57 godišnje s prosječnim odstupanjem od aritmetičke sredine 77,41. Riječ je o većim oscilacijama među promatranim godinama. Broj provedenih nadzora se kretao u rasponu od 60 do 275 nadzora godišnje. Budući da se ostvaren broj nadzora razlikuje među promatranim razdobljima u radu se koristi pokazatelj broja nepravilnosti i nezakonitosti po obavljenom nadzoru kako bi se utvrdila intenzivnost postojanja svakog od oblika nepravilnosti i nezakonitosti.

Prema broju utvrđenih nepravilnosti/nezakonitosti utvrđeno je da se u svakom nadzoru utvrdi u prosjeku 5,06 nepravilnosti/nezakonitosti sa prosječnim odstupanjem od aritmetičke sredine 2,26 nepravilnosti. Broj nepravilnosti po obavljenom nadzoru u promatranim godinama kretao se u rasponu od 2,06 do 7,37.

Kada iz istraživanja izuzmemo prvu godinu koja vidljivo odstupa od svih ostalih, dolazimo do nešto drugačijih zaključaka. Tako je sada prosječan broj nadzora 71,5 godišnje s prosječnim odstupanjem od aritmetičke sredine 9,52 gdje je riječ o još većim oscilacijama među promatranim godinama nego je to prije bio slučaj. Broj provedenih nadzora se kretao u rasponu od 60 do 84 nadzora godišnje.

Prema broju utvrđenih nepravilnosti/nezakonitosti utvrđeno je da se u svakom nadzoru utvrdi u prosjeku 5,56 nepravilnosti/nezakonitosti sa prosječnim odstupanjem od aritmetičke sredine 2,00 nepravilnosti. Broj nepravilnosti po obavljenom nadzoru u promatranim godinama kretao se u rasponu od 2,12 do 7,37.

Tablica 5. Deskriptivna statistika – Zakon – nezakonitosti na temelju ukupnih godina i bez prve godine

	Nezakonitosti ukupno	Nezakonitosti (SJI)	Nezakonitosti (SJI) % od ukupno	Nezakonitosti (bez prve godine)	Nezakonitosti (bez prve godine) (SJI)	Nezakonitosti (bez prve godine) (SJI) % od ukupno
N	541,00	111,00	20,52	347,00	111,00	31,99
Prosjek	0,78	0,36	44,79	0,80	0,36	44,79
Medijan	0,71	0,34	46,05	0,71	0,34	46,05
Mod	0,5775[a]	0,2958[a]	35,8491[a]	0,58[a]	0,30[a]	36,00[a]
St. devijacija	0,24	0,08	7,20	0,26	0,08	7,20
Minimum	0,58	0,30	35,85	0,58	0,30	35,85
Maksimum	1,31	0,47	51,22	1,31	0,47	51,22

a - multimidalna distribucija, prikazana manja vrijednost

Izvor: izrada studentice

Prosječan broj nezakonitosti je 0,78 po obavljenom revizijskom nadzoru sa prosječnim odstupanjem od aritmetičke sredine 0,24, te se u promatranom razdoblju kretao od 0,58 do 1,31 nezakonitosti po provedenom nadzoru. U prosjeku su 0,36 utvrđenih nezakonitosti po obavljenom nadzoru utvrđene kod revizorskih društava koja posluju sa poduzećima od javnog interesa, te je utvrđena zastupljenost nezakonitost kod revizorskih društava koja posluju s poduzećima od javnog interesa 44,79% u ukupnom broju nezakonitosti.

Kada se izuzme prva godina dolazimo da toga da je prosječan broj nezakonitosti iznosio je 0,80 po obavljenom revizijskom nadzoru s prosječnim odstupanjem od aritmetičke sredine 0,26, te se u promatranom razdoblju kretao od 0,58 do 1,31 nezakonitosti po provedenom nadzoru. Prosjeku je iznosio 0,36 utvrđenih nezakonitosti po obavljenom nadzoru, a utvrđene su kod revizorskih društava koja posluju s poduzećima od javnog interesa, te je utvrđena zastupljenost nezakonitosti kod revizorskih društava koja posluju s poduzećima od javnog interesa 44,79% u ukupnom broju nezakonitosti.

Područja u kojima je bilo najčešće odstupanje od Zakona navedena su u prethodnom poglavlju, a bitno je spomenuti nekoliko članaka Zakona koji su se pojavljivali u svim godinama provođenja nadzora. Prvi od njih je članak 17. Zakona[86] koji kaže da revizorsko izvješće treba sadržavati, u pisanom obliku, jasno izraženo mišljenje o financijskim izvještajima promatranima kao cjelina. Kroz godine provođenja nadzora vidljivo je smanjenje

[86] Narodne novine, (2012.): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d. Zagreb, br. 144/12, raspoloživo na http://porezi.net/zakoni/e_Racunovodstvo/Zakon_o_reviziji_2015.htm , (23.06.2019.)

nepridržavanja ovog članka, što govore i brojke koje su na početku nadzora (2010.) iznosile 39, a 2016./2017. samo je jedno poduzeće koje se nije pridržavalo Zakona. Druga dva članka su 18. i 19.[87] koja se odnose na osiguranje od odgovornosti za štete koju bi trećim osobama mogli počiniti revizorsko društvo ili samostalni revizor obavljanjem usluga revizije. Ova dva članka imala su smanjenje, povećanje i na kraju opet smanjenje kroz vrijeme provođenja revizije.

Nepridržavanje članka 41. Zakona[88] zabilježilo je najveći broj poduzeća gledajući na ukupne godine (podatke) otkad se nadzor počeo provoditi. Naime, članak zahtjeva da je revizorsko društvo, samostalni revizor i ovlašteni revizor dužan izvještavati Komoru o svim promjenama koje se upisuju u sudski registar. Bitno je spomenuti da za prve tri godine nadzora ne postoje nikakvi podaci za subjekte od javnog interesa tako da je istraživanje provedeno na temelju podataka koji su dostupni.

Tablica 6. Deskriptivna statistika - MSKK1 - nepravilnosti na temelju ukupnih godina i bez prve godine

	Nepravilnosti ukupno	Nepravilnosti (SJI)	Nepravilnosti (SJI) % od ukupno	Nepravilnosti (bez prve godine)	Nepravilnosti (bez prve godine) (SJI)	Nepravilnosti (bez prve godine) (SJI) % od ukupno
N	905,00	221,00	24,42	717,00	221,00	30,82
Prosjek	1,51	0,72	41,57	1,65	0,72	45,25
Medijan	1,38	0,73	42,76	1,41	0,73	45,39
Mod	0,6836[a]	0,5211[a]	35,9223[a]	1,23[a]	0,52[a]	40,00[a]
St. Devijacija	0,59	0,20	3,90	0,50	0,20	4,27
Minimum	0,68	0,52	35,92	1,23	0,52	40,44
Maksimum	2,54	0,91	44,85	2,54	0,91	49,81

a - multimidalna distribucija, prikazana manja vrijednost

Izvor: izrada studentice

Prosječan broj nepravilnosti prema MSKK1 je 1,51 po obavljenom revizijskom nadzoru sa prosječnim odstupanjem od aritmetičke sredine 0,59, te se u promatranom razdoblju kretao od 0,68 do 2,54 nepravilnosti po provedenom nadzoru. U prosjeku su 0,72 utvrđenih nepravilnosti prema MSKK1 po obavljenom nadzoru utvrđene kod revizorskih društava koja posluju sa poduzećima od javnog interesa, te je utvrđena zastupljenost nepravilnosti prema MSKK1 kod

[87] Narodne novine, (2012.): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d. Zagreb, br. 144/12, raspoloživo na http://porezi.net/zakoni/e_Racunovodstvo/Zakon_o_reviziji_2015.htm , (23.06.2019.)
[88] Ibid

revizorskih društava koja posluju s poduzećima od javnog interesa 41,57% u ukupnom broju nepravilnosti prema MSKK1.

Kada iz istraživanja izuzmemo prvu godinu dolazimo do toga da je prosječan broj nepravilnosti prema MSKK1 je iznosio 1,65 po obavljenom revizijskom nadzoru s prosječnim odstupanjem od aritmetičke sredine 0,50, te se u promatranom razdoblju kretao od 1,23 do 2,54 nepravilnosti po provedenom nadzoru. U prosjeku su 0,72 utvrđenih nepravilnosti prema MSKK 1 po obavljenom nadzoru utvrđene kod revizorskih društava koja posluju sa poduzećima od javnog interesa, te je utvrđena zastupljenost nepravilnosti prema MSKK1 kod revizorskih društava koja posluju s poduzećima od javnog interesa 45,25% u ukupnom broju nepravilnosti prema MSKK 1.

Gledajući provođenje nadzora od samog početka može se zaključiti da je ta prva inicijalna godina bila prikaz kako društva ne trebaju poslovati. Početak je obilježilo 188 društava koja nisu imala uspostavljen politike i postupke prema zahtjevima i pravilima MSKK1. Kroz godine se ovaj trend smanjivao i na kraju 2016./2017. je došao na nula. Zanimljivo je da je trend društava koji nemaju dokaze djelovanja MSKK1 rastao do 2014./2015.god. te se kasnije smanjivao. Također, bitno je spomenuti društva koja imaju uspostavljene politike i postupke djelovanja ali se istih ne pridržavaju. Vrhunac je bila 2014./2015.godina gdje su bila čak 123 društva koja se nisu pridržavala istih. Trend se kasnijih godina kretao silaznom putanjom. Za prve tri godine nadzora ne postoje nikakvi podaci za subjekte od javnog interesa tako da je istraživanje provedeno na temelju podataka koji su dostupni.

Tablica 7. Deskriptivna statistika – MRevS - nepravilnosti na temelju ukupnih godina i bez prve godine

	Nepravilnosti ukupno	Nepravilnosti (SJI)	Nepravilnosti (SJI) % od ukupno	Nepravilnosti (bez prve godine)	Nepravilnosti (bez prve godine) (SJI)	Nepravilnosti (bez prve godine) (SJI) % od ukupno
N	1545,00	486,00	31,46	1360,00	486,00	35,74
Prosjek	3,22	1,59	45,25	3,73	1,59	41,57
Medijan	3,29	1,60	45,39	3,52	1,60	42,76
Mod	0,6727[a]	1,3099[a]	40,4389[a]	3,04 [a]	1,31 [a]	0,36 [a]
St. Devijacija	1,42	0,23	4,27	0,75	0,23	3,90
Minimum	0,67	1,31	40,44	3,04	1,31	35,92
Maksimum	4,56	1,84	49,81	4,56	1,84	44,85

a - multimidalna distribucija, prikazana manja vrijednost

Izvor: izrada studentice

Prosječan broj nepravilnosti prema MRevS-u je 3,22 po obavljenom revizijskom nadzoru sa prosječnim odstupanjem od aritmetičke sredine 1,42, te se u promatranom razdoblju kretao od 0,67 do 4,56 nepravilnosti po provedenom nadzoru. U prosjeku su 1,59 utvrđenih nepravilnosti prema MRevS-u po obavljenom nadzoru utvrđene kod revizorskih društava koja posluju sa poduzećima od javnog interesa, te je utvrđena zastupljenost nepravilnosti prema MRevS-u kod revizorskih društava koja posluju s poduzećima od javnog interesa 45,25% u ukupnom broju nepravilnosti prema MRevS-u. Uspoređujući srednje vrijednosti može se utvrditi da je najčešća nepravilnost utvrđena na području MRevS-a.

Kada izuzmemo prvu godinu iz istraživanja dolazimo do toga da je prosječan broj nepravilnosti prema MRevS-u iznosio 3,73 po obavljenom revizijskom nadzoru sa prosječnim odstupanjem od aritmetičke sredine 0,75, te se u promatranom razdoblju kretao od 3,04 do 4,56 nepravilnosti po provedenom nadzoru. U prosjeku su 1,59 utvrđenih nepravilnosti prema MRevS-u po obavljenom nadzoru utvrđene kod revizorskih društava koja posluju sa poduzećima od javnog interesa, te je utvrđena zastupljenost nepravilnosti prema MRevS-u kod revizorskih društava koja posluju s poduzećima od javnog interesa 41,57% u ukupnom broju nepravilnosti prema MRevS-u. Isto kao i u prethodnim komentarima. Kao i kod ukupnih godina, tako i sada kada gledamo bez prve godine može se utvrditi da je najčešća nepravilnost utvrđena na području MRevS-a.

Kao što je navedeno u prethodnom poglavlju, 2011./2012. godina nije uključivala MRevS-e tijekom provođenja nadzora te samim time nisu dostupni nikakvi podaci u svezi sa time. Također, za prve tri godine nadzora ne postoje nikakvi podaci za subjekte od javnog interesa tako da je istraživanje provedeno na temelju podataka koji su dostupni.

Nepravilnost koja se posebno ističe kod primjene MRevS-a jest planiranje (uključujući razumijevanje subjekata) i procjena rizika (uključujući prijevare) što pokazuje visokih 293 subjekta bez prve godine provođenja nadzora i bez 2011./2012. godine gdje nisu dostupni podaci. S obzirom da se radi o samo 5 godina, 293 nepravilnosti su zabrinjavajući podatak. Iako je trend krenuo silaznom putanjom ipak taj silazak je jako spor i moglo bi se reći da ne obećava. Također, treba spomenuti i revizijske postupke kao odgovor na procjenu rizika (plan revizije,

oblikovanje i provedba testova kontrole, dokazni postupci) te radne papire kod kojih je također utvrđen visok stupanj nepravilnosti.

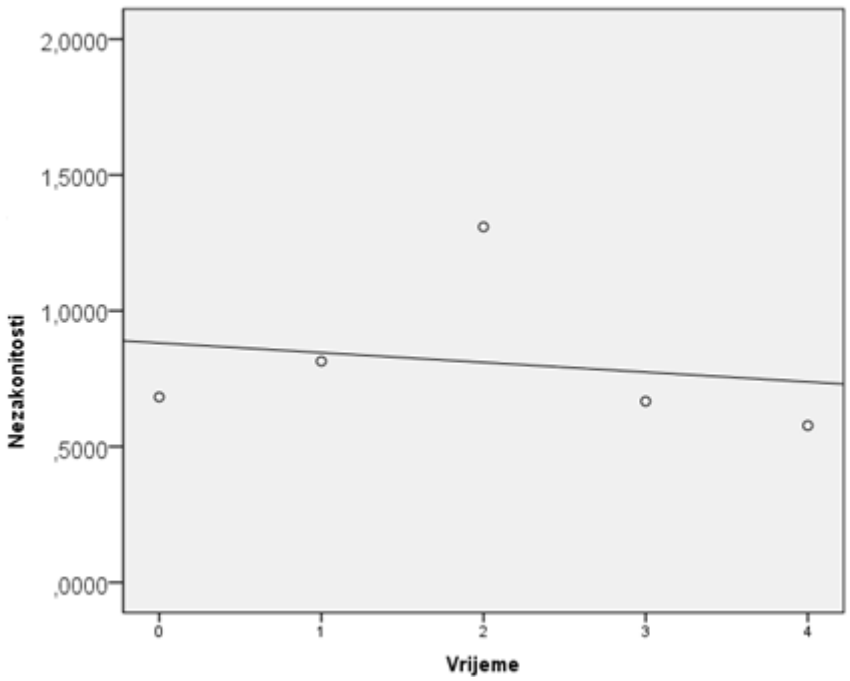
5.4. Rezultati testiranja hipoteza

Prije samog testiranja hipoteza bitno je spomenuti da će zbog nedostatka podataka istraživanje biti ″zakinuto″ zbog nekoliko stavki. Prvenstveno je taj nedostatak podataka i razlog zašto je 2012./2013. predstavljena kao ishodišno razdoblje u istraživanju. Naime, kako je i prethodno navedeno prva godina (2010.) vidljivo odstupa od svih ostalih godina pa bi samim time i rezultat bio nerealan, a u 2011./2012. nedostaju podaci kod primjene MRevS-a što također bitno utječe na krajnji rezultat s obzirom da su najveća odstupanja upravo na tom području. U skladu sa time kreirana je varijabla (Xt) koja predstavlja vrijeme.

Tablica 8. Kreiranje varijable Xt

Vrijeme (Xt)	
0	2012./2013. – ishodišno razdoblje
1	2013./2014.
2	2014./2015.
3	2015./2016.
4	2016./2017.

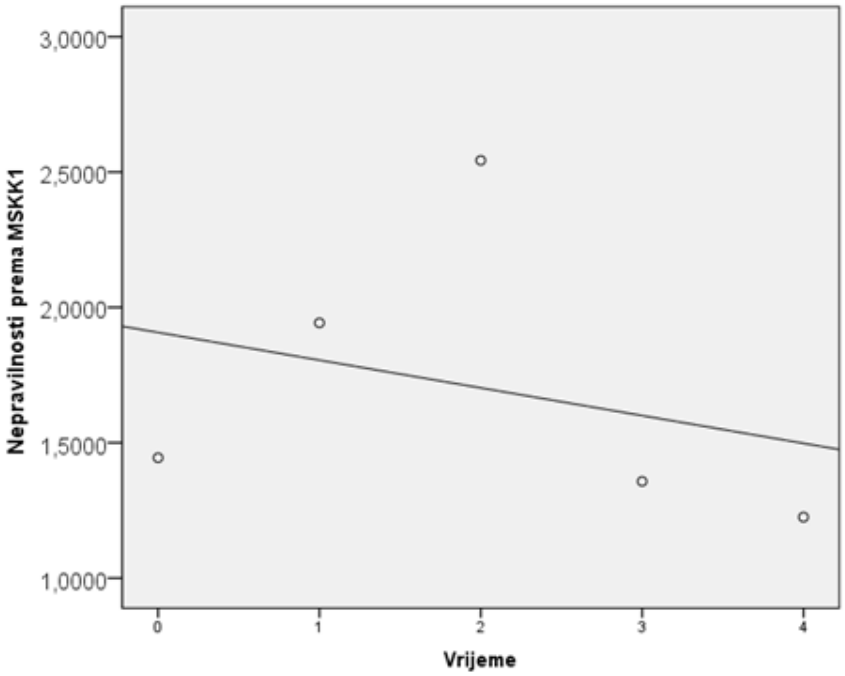
Izvor: izrada studentice



Grafikon 1. Nezakonitosti

Izvor: izrada studentice

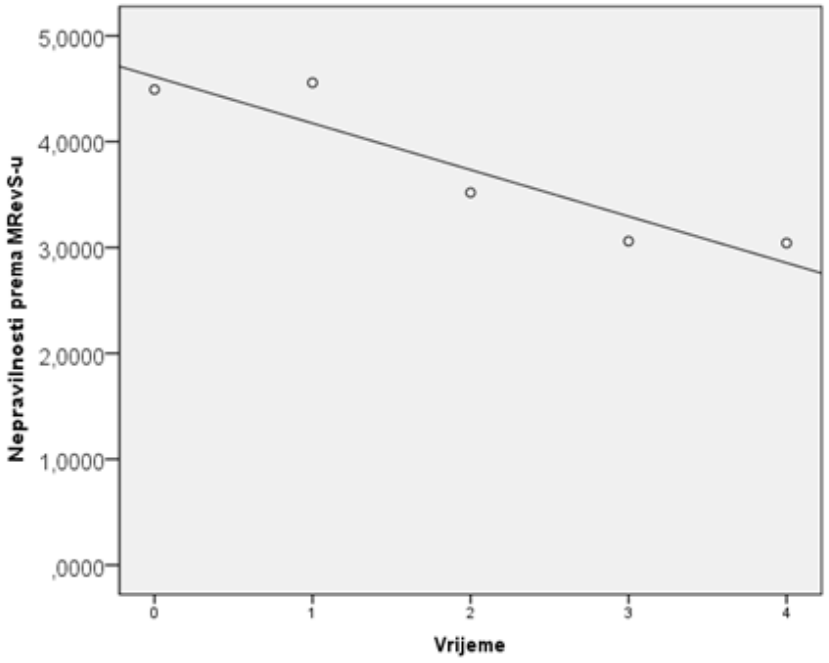
Iz grafičkog prikaza se može utvrditi postojanje blagog trenda pada broja utvrđenih nezakonitosti u promatranom razdoblju.



Grafikon 2. Nepravilnosti prema MSKK1

Izvor: izrada studentice

Iz grafičkog prikaza se može utvrditi postojanje blagog trenda pada broja utvrđenih nepravilnosti prema MSKK1.



Grafikon 3. Nepravilnosti prema MRevS-u

Izvor: izrada studentice

Iz grafičkog prikaza se može utvrditi postojanje trenda pada broja utvrđenih nepravilnosti prema MRevS-u.

Nakon prikaza trendova po pojedinom području nezakonitosti i nepravilnosti, sljedeći korak u istraživanju jest testiranje hipoteza te dokazati koje hipoteze se prihvaćaju, a koje hipoteze se ne prihvaćaju.

H1: Tijekom analiziranog razdoblja kao posljedica provođenja aktivnog nadzora smanjuje se udio utvrđenih nepravilnosti i nezakonitosti u radu revizijskih društava.

Hipoteza se testira upotrebom linearnog trenda. Iako primjena linearnog trenda može dati zanimljive uvide u kretanje broja nepravilnosti pronađenih nadzorom tijekom vremena, zaključci dobiveni testiranjem trebaju se shvatiti s rezervom zbog malog broja opservacija u vremenskoj seriji.

Tablica 9. Testiranje reprezentativnosti za utvrđivanje nepravilnosti/nezakonitosti

Sažetak modela

Model	R	R Kvadrat	Prilagođeni R kvadrat	Standardna pogreška
1	0,909[a]	0,827	0,740	0,7021743

a. prediktor: (Konstanta), Vrijeme

Izvor: izrada studentice

Vrijednost koeficijenta determinacije 0,827 upućuje na zaključak da je 82,7% sume kvadrata odstupanja utvrđenih nepravilnosti/nezakonitosti kod obavljanja nadzora poslovanja od aritmetičke sredine protumačeno ovim modelom. Procijenjeni model je reprezentativan (R^2 > 0,70).

Tablica 10. Broj ukupnih nepravilnosti/nezakonitosti kroz vrijeme

Koeficijenti[a]

Model		Nestandardizirani koeficijenti		Standardizirani koeficijenti	t	Signifikantnost
		B	Standardna pogreška	Beta		
1	(konstanta)	7,607	0,587		12,949	0,006
	Vrijeme	-0,969	0,314	-0,909	-3,087	0,091

a. Zavisna varijabla: Ukupno nepravilnosti/nezakonitosti

Izvor: izrada studentice

Parametar uz varijablu vrijeme je negativan (-0,969) što upućuje na negativan trend u broju utvrđenih nepravilnosti/nezakonitosti po provedenom nadzoru. Parametar je statistički značajan tek pri razini signifikantnosti od 10% (empirijska p vrijednost 9,1% < 10%).

Dakle, u svakom narednom promatranom razdoblju može se očekivati pad broja nepravilnosti/nezakonitosti po provedenom nadzoru za 0,969 nepravilnosti/nezakonitosti.

Statistička značajnost modela kao cjeline testira se ANOVA testom.

Tablica 11. Testiranje značajnosti modela

ANOVA[a]

Model		Zbroj kvadrata	Stupnjevi slobode	Srednja kvadratna pogreška	F - test	Signifikantnost
1	Regresija	4,699	1	4,699	9,531	0,091[b]
	Rezidual (ostatak)	0,986	2	0,493		
	Ukupno	5,685	3			

a. Zavisna varijabla: Nezakonitosti/nepravilnosti u ukupno

b. Prediktor: (konstanta), Vrijeme

Izvor: izrada studentice

Na temelju empirijske F vrijednost 9,531 pri 9,1% signifikantnosti može se donijeti zaključak da je model kao cjelina statistički značajan, odnosno kretanje broja utvrđenih nepravilnosti po provedenom nadzoru se može se protumačiti kao trend kretanje.

Dakle, iako je utvrđen pad broja nepravilnosti po provedenom nadzoru navedeno se pridodaje trend kretanju.

Hipoteza se može prihvatiti uz graničnu signifikantnost od 10%.

H1a: Tijekom razdoblja smanjuje se udio utvrđenih nezakonitosti u radu revizijskih društva s obzirom na nepridržavanje zakonskog okvira.

Kod provođenja revizije, revizorska društva su se dužna pridržavati zakonskog okvira koji zapravo utvrđuje način djelovanja i postupanja provođenja revizije. Temeljem donošenja novog Zakona očekuje se smanjenje udjela utvrđenih nezakonitosti u radu revizijskih društava.
Hipoteza se testira upotrebom linearnog trenda.

Tablica 12. Testiranje reprezentativnosti kod nepridržavanja Zakonskog okvira

Sažetak modela

Model	R	R Kvadrat	Prilagođeni R kvadrat	Standardna pogreška
1	0,194[a]	0,038	-0,283	0,3300129

a. Prediktor: (konstanta), Vrijeme

Izvor: izrada studentice

Vrijednost koeficijenta determinacije koji iznosi 0,038 upućuje na zaključak da je tek 3,8% sume kvadrata odstupanja utvrđenih nezakonitosti od aritmetičke sredine protumačeno ovim modelom.

Tablica 13. Trend kretanja nezakonitosti kroz vrijeme

Koeficijenti[a]

Model		Nestandardizirani koeficijenti		Standardizirani koeficijenti	t	Signifikantnost
		B	Standardna pogreška	Beta		
1	(konstanta)	0,881	0,256		3,448	0,041
	Vrijeme	-0,036	0,104	-0,194	-0,343	0,754

a. Zavisna varijabla: Nezakonitosti

Izvor: izrada studentice

Parametar uz varijablu vrijeme je negativan (-0,036) što upućuje na negativan trend u broju utvrđenih nezakonitosti po provedenom nadzoru. Parametar nije statistički značajan (empirijska p vrijednost 75,4% > 10%).

Statistička značajnost modela kao cjeline testira se ANOVA testom.

Tablica 14. Testiranje nezakonitosti

ANOVA[a]

Model		Zbroj kvadrata	Stupnjevi slobode	Srednja kvadratna pogreška	F - test	Signifikantnost
1	Regresija	0,013	1	0,013	0,118	0,754[b]
	Rezidual (ostatak)	0,327	3	0,109		
	Ukupno	0,340	4			

a. Zavisna varijabla: Nezakonitosti

b. Prediktor: (konstanta), Vrijeme

Izvor: izrada studentice

Na temelju empirijske F vrijednost 0,118 pri 75,4% signifikantnosti može se donijeti zaključak da model kao cjelina nije statistički značajan, odnosno kretanje broja utvrđenih nezakonitosti po provedenom nadzoru ne može se protumačiti kao trend kretanje.

Dakle, iako je utvrđen pad broja nezakonitosti po provedenom nadzoru navedeno se pridodaje ostalim faktorima koji nisu trend.

Hipoteza se ne može prihvatit.

H1b: Tijekom razdoblja smanjuje se udio utvrđenih nepravilnosti u radu revizijskih društva s obzirom na nepridržavanje MSKK1

S obzirom da revizorska društva većinom imaju ustanovljene interne akte ili dokumente kojima su uspostavljene politike i postupci pojedinih sastavnih dijelova kontrole kvalitete, očekuje se smanjenje nepravilnosti u radu revizijskih društava.

Hipoteza se testira upotrebom linearnog trenda.

Tablica 15. Testiranje reprezentativnosti kod nepridržavanja MSKK1

Sažetak modela

Model	R	R Kvadrat	Prilagođeni R kvadrat	Standardna pogreška
1	0,298[a]	0,089	-0,215	0,5981254

a. Prediktor: (konstanta), Vrijeme

Izvor: izrada studentice

Vrijednost koeficijenta determinacije 0,089 upućuje na zaključak da je tek 8,9% sume kvadrata odstupanja utvrđenih nepravilnosti prema MSKK1 od aritmetičke sredine protumačeno ovim modelom.

Tablica 16. Trend kretanja nepravilnosti prema MSKK1

Koeficijenti[a]

Model		Nestandardizirani koeficijenti		Standardizirani koeficijenti	t	Signifikantnost
		B	Standardna pogreška	Beta		
1	(konstanta)	1,907	0,463		4,117	0,026
	Vrijeme	-0,102	0,189	-0,298	-0,541	0,626

a. Zavisna varijabla: Nepravilnosti prema MSKK1

Izvor: izrada studentice

Parametar uz varijablu vrijeme je negativan (-0,102) što upućuje na negativan trend u broju utvrđenih nepravilnosti prema MSKK1 po provedenom nadzoru. Parametar nije statistički značajan (empirijska p vrijednost 62,6% > 10%).

Statistička značajnost modela kao cjeline testira se ANOVA testom.

Tablica 17. Testiranje nepravilnosti prema MSKK1

ANOVA[a]

Model		Zbroj kvadrata	Stupnjevi slobode	Srednja kvadratna pogreška	F - test	Signifikantnost
1	Regresija	0,105	1	0,105	0,293	0,626[b]
	Rezidual (ostatak)	1,073	3	0,358		
	Ukupno	1,178	4			

a. Zavisna varijabla: Nepravilnosti prema MSKK1

b. Prediktor: (konstanta), Vrijeme

Izvor: izrada studentice

Na temelju empirijske F vrijednost 0,293 pri 62,6% signifikantnosti može se donijeti zaključak da model kao cjelina nije statistički značajan, odnosno kretanje broja utvrđenih nepravilnosti prema MSKK1 po provedenom nadzoru ne može se protumačiti kao trend kretanje.

Dakle, iako je utvrđen pad broja nepravilnosti prema MSKK1 po provedenom nadzoru navedeno se pridodaje ostalim faktorima koji nisu trend.

Hipoteza se ne može prihvatiti.

H1c: Tijekom razdoblja smanjuje se udio utvrđenih nepravilnosti u radu revizijskih društva s obzirom na nepridržavanje MRevS-a.

MRevS-i utvrđuju odgovornosti i zahtjeve koje revizori moraju ispuniti pri obavljanju revizije te se sukladno tome očekuje smanjenje nepravilnosti u radu revizijskih društava.

Hipoteza se testira upotrebom linearnog trenda.

Tablica 18. Testiranje reprezentativnosti kod nepridržavanja MRevS-a

Sažetak modela

Model	R	R Kvadrat	Prilagođeni R kvadrat	Standardna pogreška
1	0,931[a]	0,866	0,822	0,3154451

a. Prediktor: (konstanta), Vrijeme

Izvor: izrada studentice

Vrijednost koeficijenta determinacije 0,866 upućuje na zaključak da je 86,6% sume kvadrata odstupanja utvrđenih nepravilnosti prema MRevS-u od aritmetičke sredine protumačeno ovim modelom. Procijenjeni model je reprezentativan ($R^2 > 0,70$).

Tablica 19. Trend kretanja nepravilnosti prema MRevS-u

Koeficijenti[a]

Model		Nestandardizirani koeficijenti		Standardizirani koeficijenti	t	Signifikantnost
		B	Standardna pogreška	Beta		
1	(konstanta)	4,613	0,244		18,881	0,000
	Vrijeme	-0,440	0,100	-0,931	-4,408	0,022

a. Zavisna varijabla: Nepravilnosti prema MRevS-u

Izvor: izrada studentice

Parametar uz varijablu vrijeme je negativan (-0,440) što upućuje na negativan trend u broju utvrđenih nepravilnosti prema MRevS-u po provedenom nadzoru. Parametar je statistički značajan (empirijska p vrijednost 2,2% < 5%).

Dakle, u svakom narednom promatranom razdoblju može se očekivati pad broja nepravilnosti prema MRevS-u po provedenom nadzoru za 0,44 nepravilnosti.

Statistička značajnost modela kao cjeline testira se ANOVA testom.

Tablica 20. Testiranje nepravilnosti prema MRevS-u

ANOVA[a]

Model		Zbroj kvadrata	Stupnjevi slobode	Srednja kvadratna pogreška	F - test	Signifikantnost
1	Regresija	1,934	1	1,934	19,432	0,022[b]
	Rezidual (ostatak)	0,299	3	0,100		
	Ukupno	2,232	4			

a. Zavisna varijabla: Nepravilnosti prema MRevS-u

b. Prediktor: (konstanta), Vrijeme

Izvor: izrada studentice

Na temelju empirijske F vrijednost 19,43 pri 2,2% signifikantnosti može se donijeti zaključak da je model kao cjelina statistički značajan, odnosno kretanje broja utvrđenih nepravilnosti prema MRevS-u po provedenom nadzoru se može se protumačiti kao trend kretanje. Također, još jednom je bitno naglasiti ograničenja prema kojima ovo istraživanje nije moglo biti

provedeno otkad se nadzor počeo primjenjivati u praksi, a to je nedostatak informacija 2010. i 2011./2012. godine, te se kao drugi nedostatak javlja prilično kratku vremensku seriju na kojoj se temelji ovo istraživanje.

Dakle, iako je utvrđen pad broja nepravilnosti prema MRevS-u po provedenom nadzoru navedeno se pridodaje trend kretanju.

Hipoteza se može prihvatiti.

H2: Postoje značajne razlike u broju utvrđenih nepravilnosti i nezakonitosti u radu revizijskih društava između onih društava koja imaju subjekte od javnog interesa i onih koja ih nemaju.

S obzirom na veličini i na samu uređenost poslovanja subjekta od javnog interesa nasuprot onima koji to nisu očekuje se značajna razlika u broju utvrđenih nepravilnosti kod subjekta koji nisu od javnog interesa.

Tablica 21. Struktura nezakonitosti

Godina	Nezakonitosti (nema poslovanja sa društvima od javnog interesa)	Nezakonitosti (postoji poslovanje sa društvima od javnog interesa)	p*
2013/2014	57,89%	42,11%	0,018
2014/2015	64,15%	35,85%	
2015/2016	50,00%	50,00%	
2016/2017	48,78%	51,22%	
Prosjek razdoblja	**55,20%**	**44,80%**	

Izvor: izrada studentice

Revizorska društva koja ne posluju sa društvima od javnog interesa ostvarila su u prosjeku 55,20% nepravilnosti prema zakonu, dok je zastupljenost revizorskih društava kod kojih postoji poslovanje sa društvima od javnog interesa 44,80%.

Na temelju empirijske p vrijednosti 0,018 provedenog Z testa razlika u proporcijama može se donijeti zaključak da postoji statistički značajna razlika u zastupljenosti promatrana dva tipa revizorskih društva u ostvarenim nepravilnostima prema zakonu.

Tablica 22. Struktura nepravilnosti prema MSKK1

Godina	Nepravilnosti prema MSKK1 (nema poslovanja sa društvima od javnog interesa)	Nepravilnosti prema MSKK1 (postoji poslovanje sa društvima od javnog interesa)	P*
2013/2014	55,15%	44,85%	<0,001
2014/2015	64,08%	35,92%	
2015/2016	57,02%	42,98%	
2016/2017	57,47%	42,53%	
Prosjek razdoblja	**58,43%**	**41,57%**	

Izvor: izrada studentice

Revizorska društva koja ne posluju sa društvima od javnog interesa ostvarila su u prosjeku 58,43% nepravilnosti prema MSKK1, dok je zastupljenost revizorskih društava kod kojih postoji poslovanje sa društvima od javnog interesa 41,57%.

Na temelju empirijske p vrijednosti <0,001 provedenog Z testa razlika u proporcijama može se donijeti zaključak da postoji statistički značajna razlika u zastupljenosti promatrana dva tipa revizorskih društva u ostvarenim nepravilnostima prema MSKK1.

Tablica 23. Struktura nepravilnosti prema MRevS-ima

Godina	Nepravilnosti prema MRevS-u (nema poslovanja sa društvima od javnog interesa)	Nepravilnosti prema MRevS-u (postoji poslovanje sa društvima od javnog interesa)	P*
2013/2014	59,56%	40,44%	0,031
2014/2015	52,28%	47,72%	
2015/2016	50,19%	49,81%	
2016/2017	56,94%	43,06%	
Prosjek razdoblja	**54,74%**	**45,26%**	

Izvor: izrada studentice

Revizorska društva koja ne posluju sa društvima od javnog interesa ostvarila su u prosjeku 54,74% nepravilnosti prema MRevS-u, dok je zastupljenost revizorskih društava kod kojih postoji poslovanje sa društvima od javnog interesa 45,26%.

Na temelju empirijske p vrijednosti 0,031 provedenog Z testa razlika u proporcijama može se donijeti zaključak da postoji statistički značajna razlika u zastupljenosti promatrana dva tipa revizorskih društva u ostvarenim nepravilnostima prema zakonu.

Slijedom provedenog testiranja utvrđeno je postojanje značajne razlike u broju utvrđenih nepravilnosti i nezakonitosti u radu revizijskih društava između onih društava koja imaju

subjekte od javnog interesa i onih koja ih nemaju, i to na način da je veći broj nepravilnosti prema zakonu, MSKK1, te MRevS-u utvrđen u radu revizorskih društava koja nemaju poslovanje sa društvima od javnog interesa.

Hipoteza se prihvaća kao istinita.

6. ZAKLJUČAK

Da bi poduzeće danas opstalo na tržištu i svakim danom napredovalo bitno je da kvalitetno i redovno provodi reviziju u svom poslovanju. Tu reviziju ne treba gledati kao na zakonsku obvezu već kao potrebu koja se vidi kroz funkciju upravljanja poslovanjem i razvojem poduzeća. Potreba za revizijom vidljiva je u svim poduzećima te se posebna pozornost posvećuje stručnom znanju i sposobnostima revizora koji i sam mora odlikovati visokim moralnim vrijednostima i osobnim kvalitetama jer to zahtjeva struka kojom se bavi.

Pošto u praksi imamo primjera lošeg obavljanja revizije koji su posljedica neznanja, lošeg pristupa te neobavljanja revizije po propisima bitno je posvetiti više pozornosti sustavu nadzora obavljanja kontrole kvalitete revizije. Sama kontrola kvalitete predstavlja da svako revizorsko društvo mora obavljati reviziju sukladno profesionalnim standardima, regulatornim i zakonskim odredbama. Uz svu unutarnju regulaciju bitna je i ona vanjska (eksterna) koja se odnosi na naknadno ispitivanje financijskih izvještaja.

Ovaj rad temeljio se na istraživanjima koje je provela Hrvatska revizorska komora. Sam postupak je proveden bez ikakvih smetnji, a sve u cilju poboljšanja kvalitete rada revizorskih društava, povećanju ugleda revizijske profesije u Republici Hrvatskoj te osiguravanja poslovnog povjerenja namjeravanih korisnika u godišnje financijske izvještaje.

Nakon provedenog testiranja utvrđen je trend pada broja utvrđenih nepravilnosti. Prema vrsti nepravilnosti utvrđen je statistički značajan pad broja nepravilnosti prema MRevS-u, dok pad broja nezakonitosti i nepravilnosti prema MSKK1 nije utvrđen. Ono što je još jednom bitno spomenuti, što je bitno utjecalo na istraživanje jesu ograničenja koja se odnose na prilično kratku vremensku seriju te nepostojanje podataka koji bi bitno utjecali na krajnji rezultat samog istraživanja.

Većina svih promatranih oblika nepravilnosti/nezakonitosti (prema Zakonu, prema MSKK1 i prema MRevS-u) utvrđena je među revizorskim društvima koja ne posluju sa društvima od javnog interesa.

SAŽETAK

Svakodnevni rast potrebe za revizijom ukazuje na činjenicu kako neka poduzeća pokušavaju izbjeći proceduru i ne pridržavati se Zakona i propisa u svom poslovanju. Glavni razlog uspostavljanja kontrola kvalitete revizije u Republici Hrvatskoj jest da prezentirani financijski izvještaji budu prihvatljive kvalitete te da se poveća povjerenje u poslovanje određenog subjekta. Glavni cilj ovog rada bilo je utvrditi na kojim područjima ima najviše nepravilnosti i nezakonitosti u poslovanju revizijskih društava, utječe li provođenje nadzora na smanjenje broja nepravilnosti i nezakonitosti, te na samom kraju utvrditi postoji li razlika u broju nepravilnosti i nezakonitosti rada revizijskih društava s obzirom na društva koja revidiraju subjekte od javnog interese ili ona koja ne revidiraju subjekte od javnog interesa. Dobiveni rezultati istraživanja su pokazali trend pada broja utvrđenih nepravilnosti prema MRevS-u dok pad broja nepravilnosti prema Zakonu i MSKK1 nije utvrđen. Također, većina svih promatranih nepravilnosti utvrđena je među revizorskim društvima koja ne posluju sa društvima od javnog interesa.

Ključne riječi: revizija, kontrola kvalitete, nepravilnosti i nezakonitosti

SUMMARY

The growing need for audit suggests that some companies try to avoid the procedure and fail to comply with the laws and regulations in their business. The main reason for controlling the quality of auditing in the Republic of Croatia is to present financial statements that can accept quality and to increase confidence in the business of a given entity. The main purpose of this paper was to establish irregularity and illegality in the auditing companies' business, which would have an impact on the control of the reduction of irregularity and illegality, and at the very end of determining the existence of a difference in the number of irregularities and illegal market operations societies that revise subjects of public interest. The results of the research have shown the trend of falling of the number of irregularities identified for MRevS, while the decrease in the number of irregularities according to the Law and MSKK1 has not been established. Also, most of the observed irregularities are identified among audit firms that do not deal with public interest entities.

Key words: audit, quality control, irregularity and illegality

LITERATURA

Knjige:

1. Čular, M., (2017.): Revizija – materijali s vježbi, Ekonomski fakultet Split
2. Filipović, I. (2009). Revizija. *Sinergija nakladništvo doo, Zagreb*, *3*.
3. Nachescu, Miruna Lucia ; Patchev, Plamen ; Shkurti Perri, Rezata ; Serafimoska, Marina ; Vuko, Tina ; Vukovic, Bojana, (2010.): Proceedings of the 2nd Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History (BMAC), Radovi u zbornicima skupova, Istanbul
4. Pivac, S. (2010). Statističke metode. *Ekonomski fakultet u Splitu, Split*.
5. Rimac, I., (2015.), Nadzor i kvaliteta rada revizorskih društava, Ekonomski fakultet Split, Split
6. Rozga, A. (2017): Statistika za ekonomiste, Sveučilište u Splitu- Ekonomski fakultet, Split, 5.izdanje
7. Mališ, S. S., Tušek, B., Žager, L., Gulin, D., Sačer, I. M., & Odar, M. (2012). *Revizija: načela, standardi, postupci*. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb
8. Soltani, B. (2009). *Revizija: međunarodni pristup*. Mate, Zagreb
9. Vujević, I., (2003.): Revizija, Ekonomski fakultet, Split
10. Vuko, T., (2017.): Revizija – materijali s predavanja, Ekonomski fakultet, Split
11. Zelenika, R. (2000). Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog rada. *Rijeka, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci*.

Časopisi:

1. Lazović, G. (2016). KONTROLA KVALITETA REVIZORSKIH USLUGA. *Ekonomski izazovi*, (09), 99-113., raspoloživo na: https://scindeks-clanci.ceon.rs/data/pdf/2217-8821/2016/2217-88211609099L.pdf , pogledano: 20.09.2018.
2. Pernar, L., Mijoč, I., & Danić, D. (2009). Upravljanje kvalitetom revizijskog procesa u vanjskoj reviziji. *Ekonomski vjesnik: Review of Contemporary Entrepreneurship, Business, and Economic Issues*, *22*(1), 161-170., raspoloživo na: https://hrcak.srce.hr/file/67016 , pogledano: 21.11.2018.

3. Proscevičienė, G., & Vilkas, M. (2010). The role of quality auditors: facilitation of identification, systematization, dissemination and transposition of quality management knowledge of organization. *Jaunųjų mokslininkų darbai*, (2), 60-68., raspoloživo na: http://www.su.lt/bylos/mokslo_leidiniai/jmd/10_01_27/prosceviciene_vilkas.pdf, pogledano: 23.03.2019.

Publikacije:

1. Bašić, I., (2013.): Odgovornost vanjskog revizora i osiguranje od profesionalne odgovornosti s posebnim osvrtom na predstečajne nagodbe, raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Strucno%20savjetovanje_2013/6_Basic_final.pdf, (28.1.2018.)
2. Committee of European Auditing Oversight Bodies, [Internet], raspoloživo na: https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/banking-and-finance/financial-reforms-and-their-progress/regulatory-process-financial-services/expert-groups-comitology-and-other-committees/committee-european-auditing-oversight-bodies_en , pogledano: 22.11.2018.
3. Composition of the CEAOB, [Internet], raspoloživo na: https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/business_economy_euro/banking_and_finance/documents/ceaob-composition_en.pdf , pogledano: 25.11.2018.
4. ESMA (2015.): Report on Enforcement and Regulatory Activities of Accounting Enforces in 2015., [Internet], raspoloživo na: https://www.esma.europa.eu/document/esma-report-enforcement-and-regulatory-activities-accounting-enforcers-in-2015 ; (25.1.2018.)
5. ESMA (2016.): Report on Enforcement and Regulatory Activities of Accounting Enforces in 2016., [Internet], raspoloživo na: https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-51-382_report_on_enforcement_activities_2016.pdf ; (25.1.2018.)
6. EU Statutory Audit (revised Eighth) Directive Analysis – Legislating, [Internet], raspoloživo na: https://www.accountancylive.com/eu-statutory-audit-revised-eighth-directive-analysis-legislating ; (28.1.2018.)
7. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements (2012); [Internet], raspoloživo na:

http://www.ifac.org/system/files/publications/files/2012%20IAASB%20Handbook%20Part%20I_Web.pdf ; (27.1.2018.)

8. Hrvatska revizorska komora, Rezultati provjere kvalitete rada 2010., [Internet], raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Nadzor/4_Izvjesce_Rezultati_provjere_kvalitete_rada_2010.pdf , (4.2.2018.)
9. Hrvatska revizorska komora, Izvješće o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava/samostalnih revizora i ovlaštenih revizora za godinu 2011./2012., [Internet], raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Nadzor/Izvjesce%20o%20nadzoru%202011-2012.pdf , (4.2.2018.)
10. Hrvatska revizorska komora, Izvješće o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava/samostalnih revizora i ovlaštenih revizora za godinu 2012./2013., [Internet], raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Nadzor/Izvjesce%20o%20nadzoru%202012-2013_final.pdf , (4.2.2018.)
11. Hrvatska revizorska komora, Izvješće o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava/samostalnih revizora i ovlaštenih revizora za nadzornu godinu 2013./2014., [Internet], raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Nadzor/Izvjesce%20o%20nadzoru%202013_2014_final.pdf , (4.2.2018.)
12. Hrvatska revizorska komora, Izvješće o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava/samostalnih revizora i ovlaštenih revizora za nadzornu godinu 2014./2015., [Internet], raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Nadzor/Izvjesce%20o%20nadzoru%202014_2015_final.pdf , (4.2.2018.)
13. Hrvatska revizorska komora, Izvješće o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava/samostalnih revizora i ovlaštenih revizora za nadzornu godinu 2015./2016., [Internet], raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Nadzor/Izvjesce%20o%20nadzoru%202015_2016_12117.pdf ; (26.1.2018.)
14. Hrvatska revizorska komora, Izvješće o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava/samostalnih revizora i ovlaštenih revizora za nadzornu godinu 2016./2017., [Internet], raspoloživo na: http://www.revizorska-

komora.hr/pdf/Nadzor/Izvjesce%20o%20nadzoru%202016_2017_171017.pdf ; (26.1.2018.)

15. Hrvatska revizorska komora, Smjernica 2: Primjena Međunarodnog standarda kontrole kvalitete 1 (MSKK1), [Internet], raspoloživo na: http://www.revizorskakomora.hr/pdf/Smjernice/2_Smjernica2MSKK1.pdf , pogledano: 21.11.2018.
16. IAASB Project Proposal – Guidance on Key Challenges in Assurance Engagements Over Emerging Forms of External Reporting ("EER"); [Internet], raspoloživo na: http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-EER-Project-Proposal.pdf ; (27.1.2018.)
17. Metode znanstvenih istraživanja, raspoloživo na: http://www.unizd.hr/portals/4/nastavni_mat/1_godina/metodologija/metode_znanstvenih_istrazivanja.pdf , pogledano: 21.1.2018.
18. Sever Mališ, S., & Brozović, M. (2015). Ocjena razvijenosti sustava javnog nadzora revizije zemalja europskog ekonomskog područja. *Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu*, *13*(2), 49-67. [Internet], raspoloživo na: https://www.google.hr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwial5G49fDYAhVCCSwKHb_1DT8QFggrMAA&url=https%3A%2F%2Fhrcak.srce.hr%2Ffile%2F219596&usg=AOvVaw3QUaVDeKqwAxP5RV75LIMw ; (28.1.2018.)
19. Hrvatska revizorska komora, [Internet], raspoloživo na:http://www.revizorska-komora.hr/index.php/o-nama.html; (25.1.2018.)
20. Europska komisija, Revizija financijskih izvještaja poduzeća, [Internet], raspoloživo na: https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/auditing-companies-financial-statements_hr , pogledano: 25.11.2018.
21. Rules of procedure of the Committee of European Auditing Oversight Bodies, (2018), [Internet], raspoloživo na: https://ec.europa.eu/info/system/files/ceaob-rules-of-procedure_en.pdf , pogledano: 25.11.2018.
22. Službeni list Europske unije (2014): [Internet], raspoloživo na: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=celex%3A32014R0537 , pogledano: 22.11.2018.

Zakoni:

1. Direktiva 2014/56/EU Europskog parlamenta i vijeća, (2014.), [Internet], raspoloživo na: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX:32014L0056 , (4.2.2018.)
2. Hrvatska revizorska komora: Međunarodni revizijski standard 220 – Kontrola kvalitete revizije financijskih izvještaja, [Internet], raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/MRevS/1_KB-za-CIP-124.pdf ; (27.1.2018.)
3. Hrvatska revizorska komora, Vodič za korištenje MRevS-a u revizijama malih i srednjih subjekata, [Internet], Zagreb, raspoloživo na:http://www.revizorska-komora.hr/pdf/MRevS/VOLUME%201%20KONACNO%20(2).pdf , (4.2.2018.)
4. International Standard on Auditing 220 Quality Control for an Audit of Financial Statements, [Internet], raspoloživo na: http://www.ifac.org/system/files/downloads/a010-2010-iaasb-handbook-isa-220.pdf ; (27.1.2018.)
5. International Standard on Quality Control 1, Quality Control for firms that perform audits and reviews of financial statements, and other assurance and related services engagements, [Internet], raspoloživo na: http://www.ifac.org/system/files/publications/files/A008%202012%20IAASB%20Handbook%20ISQC%201.pdf ; (27.1.2018.)
6. International Ethics Standards Board for Accountants, [Internet], raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Kodeks-etike/16%20IESBA%20Handb-2015-ver3_final%2024117.pdf ; (27.1.2018.)
7. Međunarodni revizijski standard 220, Kontrola kvalitete za reviziju financijskih izvještaja, raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/MRevS/1_KB-za-CIP-124.pdf
8. Narodne novine, Kodeks profesionalne etike revizora, (2016.), NN 106/2016, Zagreb, [Internet], raspoloživo na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2016_11_106_2272.html , pogledano: 23.11.2018.
9. Narodne novine, (2012.): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d. Zagreb, br. 144/12, raspoloživo na http://porezi.net/zakoni/e_Racunovodstvo/Zakon_o_reviziji_2015.htm , (4.2.2018).
10. Narodne novine, Zakon o računovodstvu, Narodne novine d.d. Zagreb, , [Internet], Zagreb, raspoloživo na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2015_07_78_1493.html , (4.2.2018.)

11. Zakon o reviziji, Narodne novine, [Internet], Zagreb, raspoloživo na: https://www.zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji ; (28.1.2018.)

POPIS TABLICA

Tablica 1. Okvir kontrole kvalitete u reviziji……...21
Tablica 2. Međunarodni revizijski standardi……...……22
Tablica 3. Pristupi koje koriste zemlje EU……..39
Tablica 4. Deskriptivna statistika na temelju ukupnih godina i bez prve godine ……..45
Tablica 5. Deskriptivna statistika – Zakon – nezakonitosti na temelju ukupnih godina i bez prve godine……...46
Tablica 6. Deskriptivna statistika - MSKK1 – nepravilnosti na temelju ukupnih godina i bez prve godine……47
Tablica 7. Deskriptivna statistika – MRevS - nepravilnosti na temelju ukupnih godina i bez prve godine……..……48
Tablica 8. Kreiranje varijable Xt……...……..50
Tablica 9. Testiranje reprezentativnosti za utvrđivanje nepravilnosti i nezakonitosti…….52
Tablica 10. Broj ukupnih nepravilnosti/nezakonitosti kroz vrijeme……52
Tablica 11. Testiranje značajnosti modela……...53
Tablica 12. Testiranje reprezentativnosti kod nepridržavanja Zakonskog okvira……...54
Tablica 13. Trend kretanja nezakonitosti kroz vrijeme…….……...54
Tablica 14. Testiranje nezakonitosti……...…….54
Tablica 15. Testiranje reprezentativnosti kod nepridržavanja MSKK1……...55
Tablica 16. Trend kretanja nepravilnosti prema MSKK1.....55
Tablica 17. Testiranje nepravilnosti prema MSKK1……...56
Tablica 18. Testiranje reprezentativnosti kod nepridržavanja MRevS-a…….56
Tablica 19. Trend kretanja nepravilnosti prema MRevS-u……..57
Tablica 20. Testiranje nepravilnosti prema MRevS-u…….57
Tablica 21. Struktura nezakonitosti…….……58
Tablica 22. Struktura nepravilnosti prema MSKK1……..……..59
Tablica 23. Struktura nepravilnosti prema MRevS-u……..……59

POPIS GRAFIKONA

Grafikon 1. Nezakonitosti……...50
Grafikon 2. Nepravilnosti prema MSKK1……..51
Grafikon 3. Nepravilnosti prema MRevS-u…..……51