

IZVJEŠTAJ O TRANSPARENTNOSTI REVIZORSKIH DRUŠTAVA KAO SREDSTVO KOMUNIKACIJE

Jurjević, Slavica

Master's thesis / Specijalistički diplomski stručni

2020

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

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:124:220775>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-11-30**

Repository / Repozitorij:

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



UNIVERSITY OF SPLIT



DIGITALNI AKADEMSKI ARHIVI I REPOZITORIJI

**SVEUČILIŠTE U SPLITU
EKONOMSKI FAKULTET**

**ZAVRŠNI RAD
IZVJEŠTAJ O TRANSPARENTNOSTI
REVIZORSKIH DRUŠTAVA KAO SREDSTVO
KOMUNIKACIJE**

Mentor:

Prof. dr.sc. Tina Vuko

Student:

Slavica Jurjević

Split, travanj 2020.

SADRŽAJ:

1. UVOD.....	1
2. REVIZORSKA DRUŠTVA I REVIZORSKO TRŽIŠTE.....	3
2.1. Revizorsko društvo	3
2.2. Obveznici zakonske revizije i obavljanje revizorskih usluga	7
2.3. Osnovne karakteristike revizorskih tržišta.....	8
2.3.1. Velika četvorka	12
2.3.2. Revizorska društva članice međunarodnih mreža.....	14
2.3.3. Lokalna revizorska društva	14
3. IZVJEŠĆA O TRANSPARENTNOSTI KAO SREDSTVA KOMUNIKACIJE	15
3.1. Obveza sastavljanja i objavljivanja izvješća o transparentnosti	16
3.2. Sadržaj izvješća o transparentnosti	17
3.3. Izvješće o transparentnosti u Hrvatskoj – pregled rezultata postojećih istraživanja	20
4. USPOREDBA IZVJEŠTAJA O TRANSPARENTNOSTI „VELIKE ČETVORKE“ I OSTALIH REVIZORSKIH DRUŠTAVA.....	22
4.1. Opis uzorka	22
4.1.1. PricewaterhouseCoopers (PwC).....	23
4.1.2. Ernst&Young (EY).....	26
4.1.3. KPMG	28
4.1.4. Deloitte	30
4.1.5. Mazars	32
4.1.6. LIST	34
4.1.7. ANiS REVIZIJA	36
4.1.8. RMS	38
4.2. Komparativna analiza izvješća o transparentnosti „Velike četvorke“ i odabranih revizorskih društava	39

4. ZAKLJUČAK	42
LITERATURA	44
POPIS TABLICA	48
SAŽETAK	49
SUMMARY	50

1. UVOD

U današnjem svijetu, transparentnost je postala imperativ, a izvještaji o transparentnosti nužni kako bi se što zornije prikazale informacije o poslovanju nekog poduzeća, a samim time i olakšalo donošenje poslovnih odluka u budućnosti. Obveza objavljivanja izvješća o transparentnosti revizorskih društava u Republici Hrvatskoj postoji još od 2008. godine, a stupanjem na snagu novog Zakona o reviziji početkom 2018. godine revizorsko društvo dužno je objaviti izvješće o transparentnosti u skladu s odredbama članka 13. Uredbe (EU) br. 537/2014. Također, uvođenjem novog Zakona predviđeno je da nadzor nad revizorskim društvima i ovlaštenim revizorima uključujući i njihovu obvezu objavljivanja izvješća o transparentnosti vrši Ministarstvo financija. Tim istim zakonom, određeno je kako Hrvatska revizorska komora više neće imati nadzornu ulogu u ispitivanju izvješća o transparentnosti.

Objavljivanje izvješća o transparentnosti revizorskih društava može poslužiti i kao neizravna komunikacija društva s ostatkom javnosti te dati uvid u stanje revizorskog društva, što može poslužiti kao korisna informacija za klijente i partnere. Dakle, izvješće o transparentnosti može poslužiti kao vrlo značajan izvor informacija te pridonijeti povećanju ugleda revizorskog društva.

Revizorska društva koja revidiraju subjekte od javnog interesa imaju obvezu javnog izvještavanja o transparentnosti poslovanja. Međutim, ne ispunjavaju sva revizorska društva ovu obvezu jednako učinkovito, stoga je cilj ovog rada analizirati i usporediti stupanj transparentnosti odabranih revizorskih društava. Pritom su u uzorak za analizu odabrana revizorska društva različitih karakteristika revizorska društva s međunarodnom reputacijom poznata kao „Velika četvorka“ revizorska društava koja su članice međunarodnih mreža te lokalna revizorska društava. Sva odabrana revizorska društva posluju na području Republike Hrvatske. Kroz rad će se nastojati pronaći odgovor na pitanje jesu li izvješća o transparentnosti revizorskih društava dobro sredstvo komunikacije s javnošću i ostalim dionicima na način da se utvrdi poštuju li promatrana revizorska društva stvarno obvezu objavljivanja svih točaka izvješća o transparentnosti.

U radu su korištene opće znanstvene metode, poput metode deskripcije, analize, kompilacije i komparacije. Deskriptivnom metodom pojašnjeni su i definirani osnovni pojmovi vezani uz reviziju i izvješće o transparentnosti, a metoda kompilacije je poslužila za preuzimanje tuđih citata, stavova i mišljenja. Metoda analize korištena je pri istraživanju razine kvalitete izvješća o transparentnosti odabranih revizorskih društava koja djeluju na području Republike Hrvatske.

Komparativna metoda korištena je za uspoređivanje istih ili sličnih pojava te omogućila autorici da dođe do novih spoznaja i zaključaka.

Rad se sastoji od pet poglavlja.

Prvo poglavlje je uvod u rad, u kojem se opisuju predmet i cilj izrade rada, metode prikupljanja podataka i struktura rada.

U drugom poglavlju definira se pojam revizije i revizorskih društava i donosi njihov regulativni okvir.

Treće poglavlje obrađuje izvješća o transparentnosti kao sredstva komunikacije. U ovom poglavlju se određuje obveza sastavljanja i objavljivanja izvješća o transparentnosti prema zakonskom okviru, donosi obvezni sadržaj izvješća o transparentnosti te analizira pregled postojećih istraživanja.

Četvrto poglavlje je praktični dio rada, u kojem se vrši analiza i usporedba izvješća o transparentnosti odabranih revizorskih društava u Republici Hrvatskoj.

Peto poglavlje je zaključak rada, u kojem se iznose zaključci provedene analize i cjelokupnog rada.

2. REVIZORSKA DRUŠTVA I REVIZORSKO TRŽIŠTE

Revizija je sustavni i planirani proces koji obavljaju nezavisne stručne osobe na način da prikupljaju i procjenjuju dokaze vezane uz izjave o gospodarskim aktivnostima i događajima, radi utvrđivanja stupnja podudarnosti između tih izjava i utvrđenih kriterija, kao i predočavanje tih rezultata zainteresiranim korisnicima kroz pisano izvješće o obavljenoj reviziji u kojem se nalazi revizorovo mišljenje.¹

Kako bi poslovanje revizorskih društava i funkcioniranje revizorskog tržišta bilo što uspješnije, ta društva moraju ispunjavati unaprijed određene uvjete koji su postavljeni zakonskim i regulatornim okvirom profesije. Kao što već je spomenuto, poslovanje revizijskih društava u Republici Hrvatskoj ponajviše je regulirano Zakonom o reviziji², a nadležno tijelo koje je imenovano zakonom za uređenje i/ili nadzor ovlaštenih i samostalnih revizora, kao i revizorskih društava je Ministarstvo financija. Uz navedeni Zakon o reviziji, revizorska društva moraju se voditi i Zakonom o računovodstvu³ te Zakonom o trgovačkim društvima⁴. U nastavku će se pobliže pojasniti tko su pravne i fizičke osobe ovlaštene za obavljanje revizorskih usluga te same revizorske usluge i način njihova obavljanja.

2.1. Revizorsko društvo

Revizorske usluge u Republici Hrvatskoj može obavljati revizorsko društvo koje ima odobrenje za rad izdano od strane Ministarstvo financija. Revizorsko društvo mora imati zaposlenog najmanje jednog ovlaštenog revizora. Uz navedeno, revizorske usluge mogu obavljati i revizorska društva drugih država članica koja su registrirana kod Ministarstva financija. Revizorske usluge u revizorskom društvu obavljaju ovlašteni revizori koji moraju biti zaposleni u revizorskom društvu. Ovlašteni revizor ne može sklopiti ugovor o radu niti smije za svoj ili tuđi račun na bilo koji drugi način obavljati revizorske usluge s drugim revizorskim društvom.⁵

¹ Messier, W.F. (2000): Revizija, priručnik za revizore i studente s rješenjima zadataka, Drugo dopunjeno izdanje, Faber&Zgombić Plus, Zagreb, str. 8.

² Narodne novine (2017): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d., broj 127.

³ Narodne novine (2015): Zakon o računovodstvu, Narodne novine d.d., broj 134.

⁴ Narodne novine (2019): Zakon o trgovačkim društvima, Narodne novine d.d., broj 40.

⁵ Narodne novine (2018): Zakon o reviziji, op.cit., čl. 5.

Ako postoji ovlaštenu revizor koji je iz druge države članice, kao što je spomenuto, Ministarstvo financija mora mu dati odobrenje za rad, a u obavljanju pojedinih revizorskih usluga u revizorskom društvu mogu sudjelovati i osobe koje nisu ovlaštenu revizori ako njihov rad planira i nadzire glavni revizijski partner. Revizorske usluge moraju se obavljati samostalno, neovisno i objektivno, poštujući zakone, Međunarodne revizijske standarde i druge zakone i propise. Fizička osoba može dobiti odobrenje za obavljanje revizorskih usluga ukoliko ima položen revizorski ispit i dobar ugled, a odobrenje za rad smatra se javnom ispravom.

Revizorsko društvo osniva se kao trgovačko društvo u skladu s odredbama Zakona o reviziji i zakona kojim se uređuju trgovačka društva. Revizorsko društvo mora imati svoju upravu, a uprava se može sastojati od jednog ili više članova. Prilikom osnivanja revizorskog društva, mora se voditi računa o tome da barem jedan član uprave poznaje hrvatski jezik i njime se aktivno služi. Ministarstvo financija izdat će privremeno rješenje o odobrenju za rad za obavljanje revizorskih usluga revizorskom pred društvu koje ispunjava sljedeće uvjete:⁶

- tri četvrtine glasačkih prava imaju revizorska društva, odnosno ovlaštenu revizori, ili revizorska društva, odnosno ovlaštenu revizori iz druge države članice,
- većina, a najviše do tri četvrtine članova uprave, odnosno upravnog odbora su ovlaštenu revizori ili ovlaštenu revizori iz druge države članice, a kada uprava ili upravni odbor nema više od dva člana, barem jedan član mora zadovoljavati taj uvjet,
- ima dobar ugled
- fizičke i pravne osobe koje su osnivači društva te njihovi stvarni vlasnici imaju dobar ugled.

Dobar ugled ima fizička osoba koja:⁷

- nije pravomoćno osuđena za kaznena djela protiv imovine i protiv života i tijela navedena u Zakonu o reviziji,
- nije radila protiv Zakona o tržištu vrijednosnih papira i Zakona o kaznenim djelima protiv tržišta kapitala,
- nije pravomoćno kažnjavana za više od tri prekršaja iz područja obavljanja revizorskih usluga u zadnje tri godine,

⁶ Ibid., čl. 17.

⁷ Narodne novine (2018): Zakon o reviziji, op.cit., čl. 10.

- koja nije kao član uprave ili upravnog odbora teže ili sustavno kršila odredbe ovoga Zakona, propise donesene na temelju Zakona o reviziji ili ostale propise kojima se uređuje revizija.

Dobar ugled imaju pravna osoba i njezin stvarni vlasnik kako je određeno zakonom kojim se uređuje sprječavanje pranja novca i financiranja terorizma koji:⁸

- nije pravomoćno osuđena za kaznena djela protiv imovine i protiv života i tijela navedena u Zakonu o reviziji,

- nije pravomoćno kažnjavana za više od tri prekršaja iz područja obavljanja revizorskih usluga u zadnje tri godine

- nad čijom imovinom nije otvoren ili proveden stečajni postupak.

Revizorsko društvo dužno je pridržavati se sljedećih organizacijskih zahtjeva:⁹

- uspostaviti primjerene politike i postupke kako bi osiguralo da se članovi, odnosno dioničari, kao i članovi uprave, upravnih i nadzornih odbora revizorskog društva ili povezanog društva ne miješaju u obavljanje revizorskih usluga na bilo koji način kojim bi se ugrozila neovisnost i objektivnost ovlaštenog revizora koji obavlja revizorske usluge u ime revizorskog društva,
- raspolagati odgovarajućim administrativnim i računovodstvenim postupcima, mehanizmima unutarnje kontrole kvalitete, djelotvornim postupcima procjene rizika te djelotvornim mjerama nadzora i zaštite sustava za obradu podataka. Ti mehanizmi unutarnje kontrole kvalitete moraju biti osmišljeni kako bi osigurali usklađenost s odlukama i postupcima na svim razinama revizorskog društva,
- uspostaviti odgovarajuće politike i postupke kako bi osiguralo svojim radnicima i drugim fizičkim osobama čije im se usluge stavljaju na raspolaganje ili su pod njihovim nadzorom i koji su neposredno uključeni u obavljanje revizorskih usluga, posjedovanje primjerenog znanja i iskustva za dužnosti koje su im dodijeljene,
- uspostaviti odgovarajuće politike i postupke kako bi osiguralo da povjeravanje važnih revizorskih funkcija vanjskim izvršiteljima nije provedeno na takav način da umanjuje kvalitetu unutarnje kontrole kvalitete revizorskog društva te mogućnost Ministarstva financija da nadzire usklađenost revizorskog društva s odredbama ovoga Zakona i, ako je to primjenjivo, s odredbama Uredbe (EU) br. 537/2014,

⁸ Ibid., čl. 10.

⁹ Narodne novine (2018): Zakon o reviziji, op.cit., čl. 53.

- e. uspostaviti odgovarajuće i djelotvorne organizacijske i administrativne mehanizme za sprječavanje, utvrđivanje, uklanjanje ili upravljanje prijetnjama njihovoj neovisnosti,
- f. uspostaviti odgovarajuće politike i postupke za obavljanje revizorskih usluga, usavršavanje, nadgledanje i praćenje aktivnosti radnika te organizaciju strukture revizorskih spisa,
- g. uspostaviti sustav unutarnje kontrole kvalitete kako bi se zajamčila kvaliteta revizorskih usluga, a revizorsko društvo dužno je odrediti ovlaštenog revizora koji je odgovoran za sustav unutarnje kontrole kvalitete,
- h. koristiti odgovarajuće sustave, resurse i postupke kako bi osiguralo kontinuitet i pravilnost u obavljanju aktivnosti revizorskih usluga,
- i. uspostaviti primjerene i djelotvorne organizacijske i administrativne mehanizme za rješavanje i bilježenje incidenata koji imaju ili mogu imati ozbiljne posljedice na integritet njihovih aktivnosti vezanih uz obavljanje revizorskih usluga,
- j. uspostaviti odgovarajuće politike primitaka, uključujući podjelu dobiti, koje omogućuju dovoljno poticaja za učinkovito osiguranje kvalitete revizorskih usluga. Iznos prihoda koji revizorsko društvo ostvari od pružanja nerevizorskih usluga revidiranom subjektu nije predmetom ocjene učinka i isplate primitaka bilo kojoj osobi koja je uključena u obavljanje revizorskih usluga tom revidiranom subjektu ili koja na nju može utjecati,
- k. pratiti i ocijeniti prikladnost i učinkovitost svojih sustava, mehanizama unutarnje kontrole kvalitete te postupaka uspostavljenih u skladu sa Zakonom o reviziji, i ako je to primjenjivo, Uredbom (EU) br. 537/2014, te poduzimati primjerene mjere za otklanjanje eventualnih nedostataka.
- l. uspostaviti politike, kontrole i postupke za sprječavanje pranja novca i financiranje terorizma.

Nadzor ovlaštenih revizora i revizorskih društava provodi Ministarstvo financija, a provodi se najmanje jedanput u tri godine kod ovlaštenog revizora i revizorskog društva koji obavljaju zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa, odnosno najmanje jedanput u šest godina kod ovlaštenog revizora i revizorskog društva koji obavljaju zakonsku reviziju ostalih subjekata.¹⁰

¹⁰ Ministarstvo financija (2019): Nadzor. [Internet] raspoloživo na: <http://www.mfin.hr/hr/nadzor> [21.11.2019.]

2.2. Obveznici zakonske revizije i obavljanje revizorskih usluga

Revizorska društva obavljaju revizorske usluge kao što su zakonska revizija, druge revizije financijskih izvještaja, uvid u financijske izvještaje, ostali revizijski angažmani s izražavanjem uvjerenja te usluge povezane s revizijom financijskih izvještaja. Revizorske usluge obuhvaćaju i druge poslove čije je obavljanje posebnim propisom povjereno revizorskim društvima.¹¹

Poduzeće koje je obveznik revizije i revizorsko društvo koje obavlja reviziju, svoj međusobni odnos moraju urediti ugovorom u pisanom obliku u kojem trebaju odrediti prava, obveze i odgovornosti za obje strane u ugovoru. Također, revizori poštivati Međunarodni revizorski standardi i pravila struke, kao i ostali propisi, posebno Kodeks profesionalne etike.

Prema Zakonu o računovodstvu, obveznici zakonske revizije u RH su:¹²

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

Zakon o računovodstvu utvrđuje obvezu revizije i obveznike revizije, dok se Zakonom o reviziji definiraju uvjeti za obavljanje revizijskih usluga, izdavanje i ukidanje odobrenja za rad revizorima, registri, revizijski odbor te sustav nadzora rada revizora. Može se reći da revizija kao profesija nije definirana samo jednim pravnim aktom, nego je regulirana brojnim zakonskim aktima (što je svakako sukladno složenosti revizije kao profesije).¹³

Revizorske usluge obavljaju se na temelju ugovora o reviziji između revizorskog društva i revidiranog subjekta, a navedeni ugovor sklapa se nakon što se imenuje društvo koje će provoditi reviziju. O sklapanju prvog ugovora o reviziji sa subjektom od javnog interesa, revizorsko društvo mora obavijestiti Ministarstvo financija. Ugovor o reviziji uvijek mora biti

¹¹ Ibid., čl. 4.

¹² Narodne novine (2018): Zakon o reviziji, op.cit., čl. 20.

¹³ Guzić, Š. (2018): Izbor revizora za 2018. godinu, RRiF, Zagreb, Broj 9, str. 51.

u pisanom obliku, a u ugovoru se navodi iznos koji se plaća revizorskom društvu za obavljanje revizije. Revizorski ugovor može se raskinuti, a raskid ugovora mora biti u skladu sa zakonom, pri čemu se kao razlozi za raskid ugovora ne mogu navesti npr. razlike u mišljenjima.¹⁴

Obveznici zakonske revizije imenuju revizorsko društvo za zakonsku reviziju najkasnije tri mjeseca prije završetka izvještajnog razdoblja na koje se zakonska revizija odnosi u skladu sa zakonom kojim se uređuju trgovačka društva. Imenovanje revizorskog društva ne smije biti ničim uvjetovano, osim u slučajevima predviđenima zakonom kojim se uređuju trgovačka društva, a zabranjena je svaka ugovorna odredba kojom se ograničava izbor obvezniku zakonske revizije tako da se obavljanje zakonske revizije mora ugovoriti s određenim revizorskim društvom određene kategorije ili s popisa revizorskih društava. Sve takve odredbe ugovora su ništetne.¹⁵

Revidirani subjekt dužan je revizorskom društvu staviti na raspolaganje cjelokupnu potrebnu dokumentaciju, isprave i izvješća te omogućiti pristup računalnim programima i pružiti sve informacije potrebne za obavljanje zakonske revizije te je dužan tijekom radnog vremena osigurati pristup i korištenje poslovnih prostorija za obavljanje zakonske revizije neometano i bez prisutnosti drugih osoba te staviti na raspolaganje odgovarajuću opremu i radnike. Također, revidirani subjekt dužan je revizorskom društvu omogućiti pristup svim programima i elektroničkim zapisima, uključujući izliste i preslike na elektroničkim medijima te na zahtjev revizorskog društva pružiti pomoć u izvođenju programa i dati informacije o služenju tim programima.¹⁶

2.3. Osnovne karakteristike revizorskih tržišta

Revizija finansijskih izvještaja od neovisnih stručnjaka vrlo je važna u uvjetima tržišnog gospodarstva, kako za vlasnike kapitala poslovnog subjekta, tako i za njihove poslovne partnere, državne institucije, banke i dr. Revizija je važna i iz razloga jer se pomoću nje mogu detektirati i otkloniti značajne pogreške i/ili prijevare zbog kojih ta finansijska izvješća nemaju potrebnu kvalitetu i pouzdanost te ne daju realan i fer prikaz stanja i rezultata poslovanja poduzetnika, nužne za donošenje odluka korisnika tih finansijskih izvještaja.¹⁷

¹⁴ Ibid., čl. 40.

¹⁵ Ibid., čl. 41.

¹⁶ Narodne novine (2018): Zakon o reviziji, op.cit. čl. 45.

¹⁷ Tintor, Ž. (2019): Važnost revizije kao pokazatelja kvalitete finansijskih izvještaja, *Obrazovanje za poduzetništvo - E4E* : znanstveno stručni časopis o obrazovanju za poduzetništvo, Vol. 9 No. 2., str. 140-153.

Revizija je najpouzdaniji način da se dobije ispravan uvid u financijsko poslovanje nekog poslovnog subjekta. Kada ne bi postojalo revizija, strahovito bi se povećao broj manipulacija poslovnom dokumentacijom, a s obzirom na pouzdanost revizorskih izvješća, u posljednje vrijeme interes za uslugama revizora raste.¹⁸

Značaj revizije za poduzeće sve više je postao naglašen nakon svjetske gospodarske krize, nakon čega se pojavila potreba za učinkovitijim upravljanjem i poslovanjem općenito, zbog čega je i došlo do razvoja revizije poduzeća. Svako poduzeće u današnje vrijeme, kako u Hrvatskoj, tako i u svijetu, ima potrebu za odgovarajućim stručnim organom koje bi ispitalo njegove cjelokupne poslovne procese i načine njegova poslovanja i uskladilo ih sa zakonodavstvom, a samim time važnost revizije za poduzeća neprestano raste.

Svrha i uloga revizije ističu se kroz sljedeće:¹⁹

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

¹⁸ Prtenjača, A. (2012): Zašto revizija? A zašto ne?. [Internet] raspoloživo na: <http://www.poslovni.hr/vijesti/zasto-revizija-a-zasto-ne-213506> [22.11.2019.]

¹⁹ Popović, Ž., Vitezić, N. (2009): Revizija i analiza, instrumenti uspješnog donošenja poslovnih odluka, Udruženje Sveučilišta u Rijeci, Zagreb, str. 13.

Uloga revizije može se promatrati kao:²⁰

- društvena uloga – najznačajnija uloga i podrazumijeva pružanje neophodne sigurnosti i stabilnosti u društvenim odnosima. Revizija pruža korisnu ulogu društvu, organizacijama i pojedincima kojima je neophodna sigurnost zbog postojanja sumnje u stanje stvari u kojem oni imaju izražen interes. Od revizije korist imaju pojedinci, organizacije i društvo u cjelini, a revizija svojim postojanjem i djelovanjem na određeni način sprječava distorziju sustava upravljanja,
- ekonomska uloga – može se promatrati u kontekstu alokacije resursa. U praksi postoji izražen raskorak između potreba i mogućnosti da se osiguraju i angažiraju određeni resursi, a revizija tu može biti od pomoći u donošenju poslovnih odluka u pogledu alokacije i realokacije ograničenih resursa,
- politička uloga – može se promatrati u kontekstu da revizori djeluju u javnom interesu. Vlasnici poduzeća od svog menadžmenta očekuju dobro upravljanje i korektno izvještavanje, a revizori imaju ulogu da svojim djelovanjem osiguraju pošteno poslovanje u uspostavljenim odnosima. Uloga revizije je da svojim djelovanjem bude u funkciji zaštite financijskih i drugih interesa vlasnika kapitala.

Revizor ima ulogu osmisлити i provesti primjerene revizijske postupke koji će mu omogućiti da otkrije značajne nedostatke i nepravilnosti u financijskim izvještajima, a nakon provedenih revizijskih postupaka, revizor je dužan izvijestiti menadžment o eventualnim uočenim nepravilnostima, kako bi se oni korigirali prije objave financijskih izvještaja. Ako se dogodi da menadžment ignorira revizorove sugestije i nalaze, uloga revizora je da u svom izvješću upozori korisnike financijskih izvještaja na uočene nedostatke i na taj način im pomogne u poslovnom odlučivanju.²¹

Zakonska revizija predstavlja obvezatnu reviziju godišnjih financijskih izvješća i godišnjih konsolidiranih financijskih izvješća određenih poduzetnika koja je propisana pravom Europske unije te domaćim propisima. Njezina je svrha provjera i ocjenjivanje godišnjih financijskih izvješća, godišnjih konsolidiranih financijskih izvješća i drugih financijskih izvješća te podataka i metoda korištenih pri njihovom sastavljanju. Na temelju toga, revizori daju neovisno stručno mišljenje o tomu prikazuju li financijska izvješća u svim bitnim odrednicama istinit i fer prikaz financijskog položaja i uspješnosti poslovanja te novčanih tokova u skladu s

²⁰ Bojić, M., Čeko, B. (2013): Revizija – program za stjecanje zvanja Ovlašteni interni revizor. Sarajevo: Škola za interne revizore, str. 3.

²¹ Vuko, T. (2014): Uloga i značaj revizije – nastavni materijali, Ekonomski fakultet Split, Split, str. 3.

primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja ili, ako je to primjenjivo, jesu li financijska izvješća u skladu s propisima.²²

Potrebno je naglasiti kako mišljenje stručnog revizora ne mora značiti i jamčiti da neko poduzeće posluje uspješno ili da će u budućnosti biti uspješno. To je uloga uprave svakog poduzeća i njegova vodstva, dok revizor ima dužnost izraziti svoje mišljenje, realno i objektivno, na temelju dokumentacije koja mu je priložena.

Revizorsko tržište na području Republike Hrvatske relativno je malo, s obzirom na veličinu države, ali na njemu posluju brojna revizorska društva, koja su uglavnom ista već dulji niz godina i može se reći da jedni s drugima surađuju u različitim pogledima poslovanja. Na tržištu se pojavljuju domaća i strana revizorska društva.

Revizijska društva u Hrvatskoj organizirana su kao društva s ograničenom odgovornošću. Prema podacima iz Registra Hrvatske revizorske komore za 2016. godinu, u Hrvatskoj je poslovalo 224 revizijskih društava i 1 samostalni revizor, a aktivno je 512 ovlaštenih revizora. Kao i u svjetskim okvirima, u Republici Hrvatskoj važnu ulogu na tržištu revizijskih usluga igra Velika četvorka. Revizorska društva u razdoblju od 2006. do 2014. su ostvarila prosječne godišnje ukupne prihode od 550 mil. kuna. Također, istraživanje je pokazalo kako tržište revizijskih usluga u Republici Hrvatskoj nije koncentrirano u pogledu broja revidiranih klijenata te se može okarakterizirati kao oligopol.²³ Trenutno u Hrvatskoj posluje 269 revizorskih društava.²⁴

Bilobrk, A. (2018) u svom diplomskom radu pod nazivom Analiza koncentracije na tržištu revizorskih usluga u Hrvatskoj istraživala je ostvaruje li Velika četvorka dominaciju na tržištu u odnosu na druga revizijska društva te postoji li značajna razlika između revizijskih društava pripadnica međunarodnih mreža i lokalnih revizijskih društava s obzirom na tržišne udjele. Autorica je uz različite mjere koncentracije i osnovice za mjerenje koncentracije nastojala utvrditi postoje li potencijalne razlike između glavnih skupina revizijskih društava s obzirom na njihove tržišne udjele. Istraživanje je pokazalo kako u Republici Hrvatskoj revizijsko tržište još uvijek nije poprimilo razmjere koncentracije kao npr. u SAD-u i drugim razvijenim

²² Jurić, D. (2018): Neovisnost zakonskog revizora u odnosu na subjekte revizije prema Zakonu o reviziji iz 2017. godine. Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, Vol. 39, No. 1., str. 127.

²³ Vitezić, N., Vuko, T., Perić, H. (2016): Determinante revizijskih naknada u Republici Hrvatskoj. Zbornik radova Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru, No. Posebno izdanje, str. 376.

²⁴ Hrvatska revizorska komora (2020): Registar revizorskih društava [Internet], raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/index.php?option=com_content&view=article&id=10&Itemid=12&eprivacy=1 [25.04.2020.]

zemljama Europske unije te da je u pravilu nekoncentrirano u pogledu broja klijenata, ali poprilično konkurentno, jer na njemu djeluje veći broj društava, od kojih nijedan ne posjeduje značajan tržišni udio. Također, kroz istraživanje se došlo do zaključka kako društva koja su članice međunarodnih mreža, izuzevši Veliku četvorku, u pravilu prosječno revidiraju više klijenata nego društva koja nisu članice mreža.

2.3.1. Velika četvorka

Većinu svjetskih revizorskih usluga obavljaju samo četiri računovodstvena poduzeća, koja se nazivaju Velika četvorka. Ta poduzeća pružaju širok spektar računovodstvenih i revizorskih usluga, uključujući vanjsku reviziju, porezne usluge, upravljanje i poslovno savjetovanje, te procjenu i kontrolu rizika itd. Uz navedeno, ova poduzeća nude savjetovanja o porezima i nude još i širi spektar usluga poput upravljanja, osiguranja itd. Iako se Velika četvorka obično identificira kao četiri pojedinačna poduzeća, svako od tih poduzeća zapravo je mreža neovisnih korporacija koje su međusobno zaključivale sporazume o postavljanju standarda kvalitete, imena poduzeća itd.

Velika četvorka naziva se „velikim“ zbog veličine ta četiri poduzeća, njihova ugleda i dosega diljem svijeta te načina rada. Iako postoje i brojne druga revizorska društva na tržištu koje pružaju iste ili slične usluge kao Velika četvorka, u usporedbi s njima ta poduzeća vrlo su mala. Velika četvorka uključuje četiri najveća revizorska poduzeća u svijetu: KPMG, Deloitte LPP, Ernst&Joung i PricewaterhouseCoopers. Navedena poduzeća posluju i na području Republike Hrvatske.

Kada se govori o reviziji i savjetovanju, Velika četvorka pruža široku paletu usluga za poduzeća bez obzira na njihovu veličinu. Neka poduzeća angažiraju Veliku četvorku za obavljanje revizije, dok ih drugi koriste za konzultantske usluge. Svaka od poduzeća članica Velike četvorke imaju zajedničke i slične ciljeve, ali do njih dolaze različitim poslovnim strategijama. Njihovi poslovni uspjesi ne mogu se mjeriti s uspjesima i poslovanjem manjih revizorskih poduzeća u svijetu; ova poduzeća bilježe neprestan rast prihoda, što ukazuje na njihovu snagu i dobar položaj na tržištu revizorskih usluga.

Može se reći kako velika revizorska društva, poput Velike četvorke, pružaju veću kvalitetu revizije od ostalih revizorskih društava i tako daju veći kredibilitet klijentovim izvještajima. Također, velika revizorska društva daju točnije signale o financijskim problemima u njihovim

revizorskim izvješćima. Revizorska izvješća članova Velike četvorke također moraju imati visoku vjerodostojnost jer zbog svoje veličine i opsega posla (a time i zarade) u slučaju pogreške mogu više izgubiti.²⁵

Sljedeća tablica prikazat će osnovne podatke o Velikoj četvorci promatrano zaključno u 2018. godini. Poduzeće Deloitte ostvaruje najveće godišnje prihode u usporedbi s ostalim poduzećima Velike četvorke (43 milijarde USD) te zapošljava i najveći broj djelatnika (280.000), no ni ostala poduzeća ne zaostaju puno za vodećim Deloitteom. PricewaterhouseCoopers u 2018. godini ostvarilo je tek neznatno manje godišnjeg prihoda (41 milijardu USD), Ernst & Young 35 milijarde USD, a KPMG 29 milijardi USD.

Tablica 1. Godišnji prihodi i broj zaposlenika u 2018. godini – Velika četvorka

Poduzeće	Godišnji prihod	Broj zaposlenika
Deloitte	43 milijarde USD	280.000
PricewaterhouseCoopers	41 milijarde USD	250.000
Ernst & Young	35 milijarde USD	260.000
KPMG	29 milijardi USD	210.000

Izvor: Izrada autorice prema IGotAnOffer (2019): Big 4 accounting firms: ranking, revenue, and salary, [Internet], raspoloživo na: <https://igotanooffer.com/blogs/mckinsey-case-interview-blog/big-4-accounting-firms>, [25.10.2019.]

U Republici Hrvatskoj, na tržištu revizijskih usluga vrlo značajnu i veliku ulogu ima Velika četvorka te ta revizorska društva i revidiraju najveći broj subjekata u Republici Hrvatskoj. S obzirom na svoj ugled, koji je dugi niz godina poznat u svijetu, ova revizorska društva stječu veliki broj klijenata te se može reći da dominiraju svjetskom revizorskom scenom, u usporedbi s ostalim revizorskim društvima koja su puno manjeg opsega poslovanja. Može se reći kako prihodi Velike četvorke nadmašuju godišnji bruto nacionalni proizvod mnogih manjih država u svijetu.

²⁵ Bilić, M. (2016): Utjecaj revizora i područja djelatnosti na dobrovoljno izvještavanje u Hrvatskoj. *Ekonomski misao i praksa*, No. 2, str. 475.

2.3.2. Revizorska društva članice međunarodnih mreža

Revizorska društva koja se smatraju Velikom četvorkom, već su duži niz godina specijalizirana i kvalificirana za davanje usluga revizije na globalnom tržištu, a njihovi primjeri izvještaja dostupni su na engleskom jeziku i u online verzijama putem interneta. Domaća revizorska društva u ovom pogledu tek su počela djelovati i razvijati se, a sve je veći broj edukacija, radionica i seminara koji su specijalizirani za tu tematiku, osobito u računovodstvenoj i financijskoj struci.²⁶

Uz već spomenutu Veliku četvorku, u Republici Hrvatskoj posluju još i druga revizorska društva koja su članice međunarodnih revizijskih mreža, a neka od poznatijih jesu: RSM Croatia d.o.o., Revidas d.o.o., Mazars Cinotti i ANiS Revizija. Navedena revizorska društva su uključena u analizu u empirijskom dijelu rada.

2.3.3. Lokalna revizorska društva

Lokalna revizorska društva su manja društva koja djeluju na lokalnoj razini, ali su od velikog značaja za mala i srednja poduzeća koja nisu globalno orijentirana i nemaju veći gospodarski značaj. Takva revizorska društva uglavnom zapošljavaju manji broj osoba (najčešće jednu ili dvije osobe), često nastaju kao slučaj samozapošljavanja, a također, to znači da u lokalnom revizorskom društvu, uglavnom jedna osoba obavlja većinu poslova koji su potrebni da se provede sustav kvalitete, dok s druge strane, postoji i mogućnost da se za obavljanje nekih stvari trebaju osigurati usluge koje nisu u opsegu tog revizorskog društva.

Prednosti lokalnog revizorskog društva u odnosu na revizorska društva koja djeluju npr. na globalnoj razini, su u tome da mala lokalna revizorska društva prate i poznaju lokalne regulativne zahtjeve i propise, što nije slučaj kod velikog revizorskog poduzeća.

No, s druge strana, lokalna revizorska društva često i uglavnom imaju puno manje klijenata nego što to imaju revizorska društva koja su članice međunarodnih mreža, a samim time i manje prihode te zaračunate revizijske naknade.

²⁶ Miljenković, D., Kutnjak, G. (2018): Revidiranje izvještaja integriranoga poslovnog rezultata, RRIIF, svibanj 2018., str. 167.

3. IZVJEŠĆA O TRANSPARENTNOSTI KAO SREDSTVA KOMUNIKACIJE

Kada se govori o dostupnosti informacija javnosti, često se koristi pojam transparentnosti, što znači da su javne informacije dostupne javnosti i da, ovisno o vrsti informacije, mogu biti pružene građanima ili drugim subjektima na zahtjev. U užem smislu, transparentnost se primarno osigurava kroz proaktivnu objavu određenog skupa javnih informacija te davanja određene informacije na zahtjev građana, a radi se o dostupnosti javnih informacija građanima koja je zajamčena i regulirana zakonom te na taj način postavlja obvezu pred tijela javne vlasti uz određene iznimke da bi se zaštitili neki zakonom zaštićeni interesi, kao što su nacionalna sigurnost, privatnost, poslovna tajna, međunarodni odnosi, zakonom uređeni postupci i sl.²⁷

U digitalnom dobu od organizacija se očekuje simetričnije komuniciranje i transparentnije postupanje. Veći protok informacija te mogućnost njihove razmjene i komentiranja nameće potrebu za aktivnim uključivanjem organizacija u taj proces. Taj zahtjev za transparentnošću organizacija raste tijekom kriza, a budući da krize karakterizira visok stupanj neizvjesnosti, utjecajne javnosti očekuju blagovremene, točne i pouzdane informacije. U takvim okolnostima dolazi do izražaja i orijentacijska funkcija medija, a organizacije suočene s krizom postaju predmetom povećanog interesiranja javnosti te se od njih očekuje funkcionalno komuniciranje.²⁸

Transparentnost u smislu pristupa informacijama danas se smatra temeljem demokratskog poretka i vladavine prava. Transparentnost ima instrumentalnu ulogu za ostvarivanje mnogih drugih individualnih prava te funkcioniranje demokratskih političkih procesa. Ona je u srži slobode informiranja i nužna je za adekvatnu ulogu medija. Transparentnost je u interesu društva kao cjeline, u javnom interesu i interesu svih individualnih građana. Dostupnost javnih informacija omogućava građanima da se informiraju o radu tijela javne vlasti, o njezinim namjeravanim potezima te o načinu ostvarivanja svojih prava te omogućava funkcioniranje slobode i pravilnost izbora te mehanizma polaganja računa javne vlasti građanima kao principalima. Transparentnost je preduvjet za odgovornost javne vlasti.²⁹

²⁷ Musa, A. (2014): 5. forum za javnu upravu, Institut za javnu upravu, Zagreb, str. 11.

²⁸ Hrnjić Kuduzović, Z. (2014): Primjenjivost principa transparentnog komuniciranja u kriznim situacijama, *Medijske studije*, Vol. 5 No. 10, str. 89.

²⁹ Musa, A.: op.cit., str. 17.

Kako bi se zajamčila visoka razina povjerenja ulagača i potrošača u unutarnje tržište i izbjegli sukobi interesa, ovlaštene revizori i revizorska društva trebaju biti pod odgovarajućim nadzorom nadležnih tijela koja su neovisna od revizorske struke i koja raspolažu odgovarajućim kapacitetima, stručnim znanjima i resursima. Nacionalna nadležna tijela trebala bi raspolagati potrebnim ovlastima za obavljanje svojih nadzornih zadaća, uključujući mogućnost pristupa podacima, dobivanja informacija i obavljanja inspekcija, a ona bi se trebala specijalizirati za nadzor financijskih tržišta, poštovanje obveza financijskog izvještavanja ili za nadzor zakonskih revizija.³⁰

3.1. Obveza sastavljanja i objavljivanja izvješća o transparentnosti

Revizorsko društvo koje obavlja zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa dužno je objaviti izvješće o transparentnosti u skladu s odredbama članka 13. Uredbe (EU) br. 537/2014.³¹

Izvješće o transparentnosti objavljuje se u skladu s hrvatskim zakonima i propisima te mora biti usklađeno sa zakonima i uredbama Europske unije, a objavljuje se s ciljem pridonosa većoj transparentnosti revizorske struke.

Revizorska društva i samostalni revizori koji su obavljali reviziju društava od javnog interesa, obvezni su u roku od četiri mjeseca od isteka poslovne godine objaviti na svojim internetskim stranicama ili internetskim stranicama Hrvatske revizorske komore godišnja izvješća o transparentnosti.³²

Ovlaštenom revizoru ili revizorskom društvu dopušteno je ažurirati svoje objavljeno godišnje izvješće o transparentnosti. U tom slučaju ovlaštene revizor ili revizorsko društvo navode da je to ažurirana verzija izvješća, dok originalna verzija izvješća ostaje dostupna na internetskoj stranici. Ovlaštene revizori i revizorska društva obavještavaju nadležna tijela da je izvješće o transparentnosti objavljeno na internetskoj stranici ovlaštenog revizora ili revizorskog društva ili da je ažurirano, ovisno o slučaju.³³

³⁰ Uredba (EU) br. 537/2014 Europskog parlamenta i Vijeća o posebnim zahtjevima u vezi zakonske revizije subjekata od javnog interesa i stavljanju izvan snage Odluke Komisije 2005/909/EZ, čl. 1.

³¹ Narodne novine (2018): op.cit., čl. 59.

³² Hrvatska revizorska komora (2019): Izvješća o transparentnosti-arhiva. [Internet] raspoloživo na: <http://www.revizorska-komora.hr/index.php/registri/izvjea-o-transparentnosti/izvjea-o-transparentnosti-arhiva.html> [28.10.2019.]

³³ Uredba (EU) br. 537/2014 Europskog parlamenta i Vijeća o posebnim zahtjevima u vezi zakonske revizije subjekata od javnog interesa i stavljanju izvan snage Odluke Komisije 2005/909/EZ, čl. 13.

3.2. Sadržaj izvješća o transparentnosti

Godišnje izvješće o transparentnosti mora uključivati i obuhvatiti.³⁴

- opis pravne strukture i vlasništva revizorskog društva,
- ako su ovlaštene revizor ili revizorsko društvo članovi mreže,
- opis upravljačke strukture revizorskog društva,
- opis unutarnjeg sustava kontrole kvalitete ovlaštenog revizora ili revizorskog društva,
- izjavu upravnog ili upravljačkog tijela o djelotvornosti njegova rada,
- naznaku kad je provedena posljednja provjera osiguranja kvalitete,
- popis subjekata od javnog interesa za koje su ovlaštene revizor ili revizorsko društvo proveli zakonske revizije tijekom prethodne financijske godine,
- izjavu koja se odnosi na neovisnost rada ovlaštenog revizora ili revizorskog društva,
- izjavu o politici ovlaštenog revizora ili revizorskog društva u vezi sa stalnim obrazovanjem ovlaštenih revizora,
- informacije koje se tiču osnove za nagrađivanje partnera u revizorskim društvima,
- opis politike ovlaštenog revizora ili revizorskog društva u vezi s rotiranjem glavnih partnera za reviziju i zaposlenika,
- informacije o ukupnom prometu ovlaštenog revizora ili revizorskog društva.

Minimalni elementi godišnjeg izvješća o transparentnosti te istraživanje odabranih revizorskih društava u odabranom razdoblju analizira se prema sljedećim točkama:³⁵

1. opis pravne strukture i vlasništva revizorskog društva; . ako su ovlaštene revizor ili revizorsko društvo članovi mreže, opis mreže te pravnih i strukturnih aranžmana u mreži (ime svakog ovlaštenog revizora koji djeluje kao samostalni revizor ili revizorskog društva koje je član mreže; zemlje u kojima su svaki ovlaštene revizor koji djeluje kao samostalni revizor ili revizorsko društvo koje je član mreže kvalificirani kao ovlaštene ili imaju svoj registrirani ured, središnju upravu ili glavno mjesto poslovanja; ukupan promet koji ostvare ovlaštene revizori koji djeluju kao samostalni revizori i revizorska društva koja su članovi mreže, koji proizlazi iz zakonske revizije godišnjih i konsolidiranih financijskih izvještaja),

2. opis upravljačke strukture revizorskog društva,

³⁴ Uredba (EU): op.cit., čl. 13.

³⁵ Ibid.

3. opis unutarnjeg sustava kontrole kvalitete ovlaštenog revizora ili revizorskog društva te izjavu upravnog ili upravljačkog tijela o djelotvornosti njegova rada,

4. naznaku kada je provedena posljednja provjera osiguranja kvalitete,

5. popis subjekata od javnog interesa za koje su ovlašteni revizor ili revizorsko društvo proveli zakonske revizije tijekom prethodne financijske godine,

6. izjavu koja se odnosi na neovisnost rada ovlaštenog revizora ili revizorskog društva kojom se također potvrđuje da je provedena unutarnja provjera pridržavanja zahtjeva o neovisnosti,

7. izjavu o politici ovlaštenog revizora ili revizorskog društva u vezi sa stalnim obrazovanjem ovlaštenih revizora,

8. informacije koje se tiču osnove za nagrađivanje partnera u revizorskim društvima,

9. opis politike ovlaštenog revizora ili revizorskog društva u vezi s rotiranjem glavnih partnera za reviziju i zaposlenika,

10. ako nisu navedene u njegovim financijskom izvještajima, informacije o ukupnom prometu ovlaštenog revizora ili revizorskog društva, podijeljenom na sljedeće stavke:

-prihodi od zakonske revizije godišnjih i konsolidiranih financijskih izvještaja subjekata od javnog interesa i subjekata koji pripadaju skupini poduzetnika čije je matično društvo subjekt od javnog interesa;

-prihodi od zakonske revizije godišnjih i konsolidiranih financijskih izvještaja drugih subjekata;

-prihodi od dozvoljenih nerevizorskih usluga subjektima koji su predmet revizije koju obavlja ovlašteni revizor ili revizorsko društvo;

-prihodi od pružanja nerevizorskih usluga drugim subjektima.

Tablica 2. Obvezni sadržaj izvješća o transparentnosti

OPIS	SADRŽAJ
Opis pravne strukture i vlasništva revizorskog društva	
Ako su ovlašteni revizor ili revizorsko društvo članovi mreže	<ul style="list-style-type: none"> -opis mreže te pravnih i strukturnih aranžmana u mreži -ime svakog ovlaštenog revizora koji djeluje kao samostalni revizor ili revizorskog društva koje je član mreže -zemlje u kojima su svaki ovlašteni revizor koji djeluje kao samostalni revizor ili revizorsko društvo koje je član mreže kvalificirani kao ovlašteni ili imaju svoj registrirani ured, središnju upravu ili glavno mjesto poslovanja, -ukupan promet koji ostvare ovlašteni revizori koji djeluju kao samostalni revizori i revizorska društva koja su članovi mreže
Opis upravljačke strukture revizorskog društva	
Opis unutarnjeg sustava kontrole kvalitete ovlaštenog revizora ili revizorskog društva	
Izjava upravnog ili upravljačkog tijela o djelotvornosti njegova rada	
Naznaka kad je provedena posljednja provjera osiguranja kvalitete	
Popis subjekata od javnog interesa za koje su ovlašteni revizor ili revizorsko društvo proveli zakonske revizije tijekom prethodne financijske godine	
Izjava koja se odnosi na neovisnost rada ovlaštenog revizora ili revizorskog društva	
Izjava o politici ovlaštenog revizora ili revizorskog društva u vezi sa stalnim obrazovanjem ovlaštenih revizora	
Informacije koje se tiču osnove za nagrađivanje partnera u revizorskim društvima	
Opis politike ovlaštenog revizora ili revizorskog društva u vezi s rotiranjem glavnih partnera za reviziju i zaposlenika	
Informacije o ukupnom prometu ovlaštenog revizora ili revizorskog društva	<ul style="list-style-type: none"> -prihodi od zakonske revizije godišnjih i konsolidiranih financijskih izvještaja subjekata od javnog interesa i subjekata koji pripadaju skupini poduzetnika čije je matično društvo subjekt od javnog interesa, - prihodi od zakonske revizije godišnjih i konsolidiranih financijskih izvještaja drugih subjekata, - prihodi od dozvoljenih nerevizorskih usluga subjektima koji su predmet revizije koju obavlja ovlašteni revizor ili revizorsko društvo - prihodi od pružanja nerevizorskih usluga drugim subjektima

Izvor: Izrada autora prema Uredba (EU) br. 537/2014 Europskog parlamenta i Vijeća o posebnim zahtjevima u vezi zakonske revizije subjekata od javnog interesa i stavljanju izvan snage Odluke Komisije 2005/909/EZ, čl. 13.

3.3. Izvješće o transparentnosti u Hrvatskoj – pregled rezultata postojećih istraživanja

Kako bi se revizijski poslovi što transparentnije obavljali, zakonom je propisano kako revizorska poduzeća imaju obvezu objavljivanja godišnjeg izvještaja o transparentnosti. U Republici Hrvatskoj, revizorska društva imaju zakonsku obvezu objavljivanja izvještaja o transparentnosti od 2008. godine, no tek u posljednjih nekoliko godina ta obveza dobila je na važnosti i revizorska društva su ju počela provoditi.

Istraživanja su u proteklih deset godina pokazala da revizorska društva u početku nisu vodila računa niti objavljivala izvješća o transparentnosti, odnosno da nisu poštovali zakonsku obvezu. Jedno od prvih istraživanja na temu izvještaja o transparentnosti u Republici Hrvatskoj objavili su Pivac, S. i Čular, M. (2012) godine. Njihovo istraživanje je pokazalo da za 1/3 poduzeća u Republici Hrvatskoj obavljaju revizorska društva tzv. Velike četvorke te da je samo 1/5 od ukupnog broja revizorskih poduzeća objavila izvješća o transparentnosti.

Marić, I. (2016) analizirala je transparentnost revizorskih društava u Republici Hrvatskoj te je došla do zaključka kako je uočen pozitivan napredak u povećanju transparentnosti revizorskih društava tijekom vremena i da se svake godine povećava broj revizorskih društava koja objavljuju izvješće o transparentnosti. Kroz istraživanje, autorica je dokazala da Velika četvorka ima veću razinu transparentnosti od ostalih revizorskih društava u Hrvatskoj te da se revizorska društva članice Velike četvorke trude održati dobar ugled kako bi postigli još veću razinu povjerenja korisnika u njihove usluge.

Bitunjac, D. (2018) pisala je o analizi izvješća o transparentnosti te je nastojala utvrditi koliki je stupanj transparentnosti revizorskih društava u Republici Hrvatskoj mjereno indeksom transparentnosti, kao i postoji li razlika u stupnju transparentnosti između Velike četvorke i ostalih revizorskih društava kako bi smo utvrdili utječe li reputacija revizorskih društava na stupanj transparentnosti. Njeno istraživanje pokazalo je kako u Republici Hrvatskoj još uvijek postoje poduzeća koja ne objavljuju izvješća o transparentnosti te da samim time krše zakon, ali također i da je takvih poduzeća sve manje. Također, autorica je zaključila kako revizori rado objavljuju informacije o pravno – ustrojstvenom obliku, o mreži kojoj društvo pripada, vlasničkoj strukturi, podatke o izvršenim vanjskim provjerama kontrole rada, popis revidiranih društava od javnog interesa te izjavu neovisnosti rada revizorskog društva.

Zanki, D. (2019) istraživala je transparentnost revizorskih društava s ciljem analize izvješća o transparentnosti domaćih i stranih revizorskih društava koja posluju na području Republike Hrvatske te je također analizirala i kvalitetu objavljenih informacija unutar svakog pojedinog

izvješća. Njeno istraživanje pokazalo je kako postoje značajne razlike kada je riječ o Izvješćima o transparentnosti većih društava u odnosu na Izvješća manjih društava te da su veća revizorska društva u pravilu transparentna, dok manja revizorska društva imaju niz propusta ili nedostataka u svojim izvješćima.

S vremenom se podigla svijest o važnosti objavljivanja izvještaja o transparentnosti revizorskih društava kao sredstva komunikacije, stoga je s vremenom sve više poduzeća počelo voditi računa o istima i objavljivati ih javno na svojim stranicama i stranicama Hrvatske revizorske komore.

4. USPOREDBA IZVJEŠTAJA O TRANSPARENTNOSTI „VELIKE ČETVORKE“ I OSTALIH REVIZORSKIH DRUŠTAVA

U ovom poglavlju predstavljeni su rezultati empirijske analize, a analizirana su sljedeća revizorska društva: RSM Croatia, Mazars Cinotti, Anis i List te PricewaterhouseCoopers (PwC), Ernst&Young (EY), KPMG i Deloitte. Navedena društva odbrana su iz razloga jer su jedna od najpoznatijih revizorskih društava koja djeluju u Republici Hrvatskoj i svijetu.

Cilj istraživanja je analizirati izvješća o transparentnosti odabranih revizorskih društava te na temelju usporedne analize revizorskih društava donijeti zaključak o razini transparentnosti istih. Za sva promatrana revizorska društva odabrano je trogodišnje razdoblje, od 2016. do 2018. godine. U nastavku će se ukratko prikazati odabrana revizorska društva.

Navedena poduzeća, kao i sva ostala revizorska poduzeća, imaju veliku važnost i ulogu u funkcioniranju provedbe zakonske revizije, a rade to s ciljem osnaživanja razine povjerenja javnosti u godišnje financijske izvještaje i konsolidirane izvještaje subjekata koji djeluju na temelju javnog interesa. Samim time, javnost se i oslanja na kvalitetu rada ovlaštenih revizorskih poduzeća i ima u njih povjerenja da će posao obaviti kvalitetno, što će nadalje doprinijeti urednom funkcioniranju tržišta te poboljšati učinkovitost financijskih izvještaja. Uz navedeno, može se reći da revizorska poduzeća imaju i vrlo značajnu društvenu ulogu.

4.1. Opis uzorka

U članku 13. Uredbe EU br. 537/2014 Europskog parlamenta i Vijeća Europe³⁶ koji uređuje Izvješće o transparentnosti propisuje se da ovlašteni revizor ili revizorsko društvo koji obavljaju zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa objavljuju godišnje izvješće o transparentnosti najkasnije četiri mjeseca od kraja svake financijske godine. To izvješće o transparentnosti objavljuje se na internetskom stranici ovlaštenog revizora ili revizorskog društva i ostaje na tom web-mjestu najmanje pet godina od datuma objave na internetskom stranici.

Shodno tome izvršena je analiza Izvješća o transparentnosti revizorskih društava „Velike četvorke“ (PriceWaterhouseCoopers, Ernst&Young, KPMG i Deloitte) te četiri odabrana revizorska društva koja revidiraju subjekte od javnog interesa (MAZARS CINOTTI, LIST, Anis, RMS) u Republici Hrvatskoj u razdoblju od tri godine (za 2016., 2017. i 2018. godinu).

³⁶ Uredba (EU) br. 537/2014: op.cit., čl. 13.

Sljedeća tablica prikazuje ukupne prihode navedenih revizorskih društava u Republici Hrvatskoj u 2018. godini. Vidljivo je kako najveće prihode imaju revizorska društva takozvane „Velike četvorke“: KPMG (135.299.822 kn), zatim Deloitte (73.790.781 kn), PricewaterhouseCoopers (61.526.853 kn) i Ernst&Young (36.700.928 kn). Ostala društva imaju znatno manje ostvarene prihode u 2018. godini, pa tako Mazars Cinotti Audit ima prihode u iznosu 6.968.349 kn, RSM ostvaruje prihode u iznosu od 4.518.385 kn, List ostvaruje prihode u iznosu od 2.247.091 kn, a ANiS revizijsko društvo ostvaruje prihode u iznosu od 763.922 kn.

Tablica 3. Usporedba prihoda odabranih revizorskih društava koja posluju u Republici Hrvatskoj u 2018. godini

Revizorsko društvo	Prihodi
KPMG	135.299.822 kn ³⁷
Deloitte	73.790.781 kn
PricewaterhouseCoopers (PwC)	61.526.853 kn
Ernst&Young (EY)	36.700.928 kn
Mazars Cinotti Audit d.o.o.	6.968.349 kn ³⁸
RSM	4.518.385 kn
List	2.247.091 kn
ANiS	763.922 kn

Izvor: Izrada autora prema podacima FINA – Registar godišnjih financijskih izvještaja

4.1.1. PricewaterhouseCoopers (PwC)

PricewaterhouseCoopers (PwC) čini mrežu tvrtki u 158 zemalja s više od 276.000 zaposlenika koji pružaju usluge na području revizije i računovodstvenog savjetovanja, poslovnog savjetovanja i poreznih usluga. Koliki je ugled PwC-a na globalnoj razini dovoljno govore podaci da su u poslovnoj godini koja završava 30. lipnja 2019. godine pružile usluge za 85% tvrtki Global Fortune 500 i više od 100 000 poduzetničkih i privatnih poduzeća, a njihovoj mreži tvrtki se pridružilo 69.734 ljudi širom svijeta te su bruto prihodi bili 42,4 milijarde USD.³⁹ U Republici Hrvatskoj su prisutni od 1997. godine kada su Coopers & Lybrand i Price Waterhouse otvorili svoje urede u Hrvatskoj. Svjetsko udruživanje ovih dviju organizacija stvorilo je 1998. godine PwC koji poznajemo danas. PwC Hrvatska osniva 2012. godine novu

³⁷ U razdoblju od 01.10.2017.-30.09.2018.

³⁸ U razdoblju od 01.10.2017.-30.09.2018.

³⁹ PwC (2019) About us. [Internet] Raspoloživo na: <https://www.pwc.com/gx/en/about.html> [30.10.2019.]

pravnu osobu, PricewaterhouseCoopers Savjetovanje d.o.o.. Portfelj klijenata uključuje neke od najvećih hrvatskih i multinacionalnih poduzeća u Hrvatskoj (Agrokor, Croatia osiguranje, Institut IGH, Adris Grupa, Banka Kovanica, Erste Bank, Končar, Merkur osiguranje...), a zapošljavaju više od 200 stručnjaka u Hrvatskoj. PricewaterhouseCoopers d.o.o. Zagreb (PwC Hrvatska) ostvarilo je poslovnoj godini koja je završila 30. lipnja 2018. ukupne prihode od preko 61 milijun kuna.⁴⁰

Uska suradnja ovog revizorskog društva s ekonomskim i državnim tijelima dopušta im ići ukorak s poslovnim okruženjem koje se neprestano mijenja, a u kojem poduzeća posluju u Hrvatskoj. Ovo revizorsko društvo zapošljava više od 200 stručnjaka u Hrvatskoj, uključujući 5 partnera, koji su usredotočeni na pružanje inovativnih savjeta i rješenja za različite specifične potrebe i koji imaju globalnu perspektivu potrebnu za rješavanje složenih poslovnih pitanja današnjice.⁴¹

Sljedeća tablica prikazuje analizu Izvješća o transparentnosti revizorskog društva PwC Hrvatska d.o.o. u razdoblju od 2016-2018. godine.

⁴⁰ PwC (2018) Izvješće o transparentnosti za financijsku godinu koja je završila 30. lipnja 2018. <https://www.pwc.hr/hr/transparentnost/assets/Izvjesce-o-transparentnosti-za%202018.pdf> [Internet] Raspoloživo na: [30.10.2019.]

⁴¹ PwC (2019): O nama. [Internet] Raspoloživo na: <https://www.pwc.hr/hr/o-nama.html> [29.11.2019.]

Tablica 4. Analiza Izvješća o transparentnosti PwC Hrvatska d.o.o. Zagreb

Rb	Element	2016.	2017.	2018.
1.	<i>opis pravne strukture i vlasništva revizorskog društva</i>	1	1	1
2.	opis upravljačke strukture revizorskog društva	1	1	1
3.	Opis unutarnjeg sustava kontrole kvalitete revizorskog društva te izjava o djelotvornosti njegova rada	1	1	1
4.	naznaku kada je provedena posljednja provjera osiguranja kvalitete	1	1	1
5.	Popis subjekata od javnog interesa za koje je revizorsko društvo provelo zakonske revizije tijekom prethodne financijske godine	1	1	1
6.	Izjavu koja se odnosi na neovisnost rada revizorskog društva kojom se također potvrđuje daje provedena unutarnja provjera pridržavanja zahtjeva o neovisnosti	1	1	1
7.	izjavu o politici ovlaštenog revizora ili revizorskog društva u vezi sa stalnim obrazovanjem ovlaštenih revizora	1	1	1
8.	informacije koje se tiču osnove za nagrađivanje partnera u revizorskim društvima	1	1	1
9.	opis politike ovlaštenog revizora ili revizorskog društva u vezi s rotiranjem glavnih partnera za reviziju i zaposlenika	1	1	1
10.	ako nisu navedene u njegovim financijskom izvještajima, informacije o ukupnom prometu revizorskog društva, podijeljenom na sljedeće stavke: -prihodi od zakonske revizije godišnjih i konsolidiranih financijskih izvještaja subjekata od javnog interesa i subjekata koji pripadaju skupini poduzetnika čije je matično društvo subjekt od javnog interesa; -prihodi od zakonske revizije godišnjih i konsolidiranih financijskih izvještaja drugih subjekata; -prihodi od dozvoljenih nerevizorskih usluga subjektima koji su predmet revizije koju obavlja ovlašteni revizor ili revizorsko društvo; -prihodi od pružanja nerevizorskih usluga drugim subjektima.	1	1	1
	Ukupno objavljenih elemenata	10	10	10

Izvor: Obrada autorice

PwC Hrvatska je na svojim internetskim stranicama objavilo u promatranom razdoblju sva tri visokokvalitetna godišnja izvješća o transparentnosti i može se zaključiti kako su izvješća visoko transparentna i opsežna.

4.1.2. Ernst&Young (EY)

Ernst&Young (EY) je globalni predvodnik u reviziji, poreznom savjetovanju, uslugama savjetovanja pri poslovnim transakcijama i drugim savjetodavnim uslugama. U financijskoj godinu koja je završila u lipnju 2019. godine imali su 284.018 zaposlenika u tvrtkama članicama u preko 150 zemalja te ostvarili globalne prihode u iznosu od 36,4 milijardi USD.⁴²

U Republici Hrvatskoj društvo Ernst & Young d.o.o. je društvo s ograničenom odgovornošću, osnovano u Zagrebu, a član je Ernst & Young Global Limited, društva iz Ujedinjenog Kraljevstva ograničenog jamstvom (EYG). EY Hrvatska također uključuje i druga tri člana EYG u Republici Hrvatskoj sa sjedištem u Zagrebu: Ernst & Young Savjetovanje d.o.o., Ernst & Young Law s.r.o., podružnica Zagreb te Ernst & Young Croatia d.o.o. Zagreb. Portfelj klijenata uključuje neke od najvećih hrvatskih poduzeća odnosno društava od javnog interesa (Atlantic grupa d.d., Generali osiguranje d.d., Hrvatska banka za obnovu i razvitak d.d., Hoteli Brela d.d. Hrvatska poštanska banka d.d., INA d.d. KentBank d.d., Sberbank d.d., SKDD d.d. itd.).

Revizorsko društvo Ernst&Young je uspostavilo integriranu globalnu i regionalnu strukturu koja im omogućuje da komuniciraju i surađuju trenutno, neovisno o lokaciji uz efektivno korištenje internacionalnog i lokalnog iskustava i znanja fokusiranog na rješavanje svih izazova s kojima se susreću njihovi klijenti. Ključni sektori u kojima pružamo usluge savjetovanja javnim i privatnim organizacijama uključuju sektor zaštite okoliša i vodnog gospodarstva, gospodarenja otpadom, energetike, prometa i infrastrukture, IKT-a i obrazovanja. U sklopu savjetovanja u vezi EU sufinanciranih projekata, Ernst&Young pruža sljedeću podršku:

- podrška u pripremi projekata,
- podrška u provedbi projekata,
- povezane usluge i ekspertize u sklopu EU savjetovanja.⁴³

Ovo revizorsko društvo je u godinu koja je završila 30. lipnja 2018. godine ostvarilo ukupne prihode od 92,4 milijuna kuna, a zapošljavaju oko 200 zaposlenika.⁴⁴

⁴² EY (2019) EY reports record global revenues of US\$36.4b in 2019. [Internet] Raspoloživo na: https://www.ey.com/en_gl/news/2019/09/ey-reports-record-global-revenues-of-us-36-4b-in-2019 [30.09.2019.]

⁴³ Hrvatska udruga poslodavaca (2019): Ernst&Young savjetovanje d.o.o. [Internet] Raspoloživo na: <https://www.hup.hr/ernst--young-savjetovanje-doo.aspx> [01.12.2019.]

⁴⁴ EY (2019): Izvješće o transparentnosti 2018 Hrvatska. [Internet] Raspoloživo na [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Transparency_Report_Croatia_2018_CRO/\\$FILE/ATTSSPL8.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Transparency_Report_Croatia_2018_CRO/$FILE/ATTSSPL8.pdf) [30.10.2019.]

Tablica 5. Analiza Izvješća o transparentnosti Ernst & Young d.o.o. Zagreb

Rb	Element	2016.	2017.	2018.
1.	<i>opis pravne strukture i vlasništva revizorskog društva</i>	1	1	1
2.	opis upravljačke strukture revizorskog društva	1	1	1
3.	opis unutarnjeg sustava kontrole kvalitete revizorskog društva te izjava o djelotvornosti njegova rada	1	1	1
4.	naznaku kada je provedena posljednja provjera osiguranja kvalitete	1	1	1
5.	popis subjekata od javnog interesa za koje je revizorsko društvo provelo zakonske revizije tijekom prethodne financijske godine	1	1	1
6.	izjavu koja se odnosi na neovisnost rada revizorskog društva kojom se također potvrđuje da je provedena unutarnja provjera pridržavanja zahtjeva o neovisnosti	1	1	1
7.	izjavu o politici ovlaštenog revizora ili revizorskog društva u vezi sa stalnim obrazovanjem ovlaštenih revizora	1	1	1
8.	informacije koje se tiču osnove za nagrađivanje partnera u revizorskim društvima	1	1	1
9.	opis politike ovlaštenog revizora ili revizorskog društva u vezi s rotiranjem glavnih partnera za reviziju i zaposlenika	1	1	1
10.	ako nisu navedene u njegovim financijskom izvještajima, informacije o ukupnom prometu revizorskog društva, podijeljenom na sljedeće stavke: <ul style="list-style-type: none"> -prihodi od zakonske revizije godišnjih i konsolidiranih financijskih izvještaja subjekata od javnog interesa i subjekata koji pripadaju skupini poduzetnika čije je matično društvo subjekt od javnog interesa; -prihodi od zakonske revizije godišnjih i konsolidiranih financijskih izvještaja drugih subjekata; -prihodi od dozvoljenih nerevizorskih usluga subjektima koji su predmet revizije koju obavlja ovlašteni revizor ili revizorsko društvo; -prihodi od pružanja nerevizorskih usluga drugim subjektima. 	1	1	1
	Ukupno objavljenih elemenata	10	10	10

Izvor: Obrada autorice

Ernst & Young d.o.o. Zagreb je na svojim internetskim stranicama objavilo u promatranom razdoblju sva tri visokokvalitetna godišnja izvješća o transparentnosti.

4.1.3. KPMG

KPMG je globalna mreža tvrtki za profesionalne usluge koje pružaju usluge revizije, poreza i savjetovanja. Djeluje u 153 zemlje i ima 207.000 zaposlenika koji rade u tvrtkama članicama širom svijeta, a 2018. godine ostvarili su globalne prihode u iznosu od 28,96 milijardi USD.⁴⁵ Nezavisne tvrtke članice mreže KPMG povezane su s međunarodnom mrežom KPMG ("KPMG International") sa sjedištem u Švicarskoj.

KPMG je osnovao svoj ured u Zagrebu 1991. godine putem londonskog ureda i kao tvrtka 1993. KPMG djeluje u Hrvatskoj putem dvije profesionalne tvrtke: **KPMG Croatia** d.o.o. Zagreb i KPMG savjetovanje d.o.o. koje nude usluge revizije, poreza i savjetovanja.⁴⁶ KPMG u Hrvatskoj danas zapošljava preko 180 djelatnika koji opslužuju hrvatske i multinacionalne tvrtke, državne organe i privatne investitore (Allianz, Croatia Airlines, PBZ, HP, Podravka, Jadroplov, Zagrebačka burza itd.).⁴⁷

Ukupni prihodi ostvareni od strane KPMG-ovih ovlaštenih revizora i revizorskih društava iz Europske unije i EEA zemalja članica, a koji su rezultat zakonskih revizija godišnjih i konsolidiranih financijskih izvješća je 2,8 milijardi eura za godinu koja je završila 30. rujna 2018. godine. Svako od društava članica preuzima odgovornost za svoj menadžment i kvalitetu poslovanja, a društva članice obvezuju se poštivati zajednički set KPMG vrijednosti. Aktivnosti KPMG International-a financiraju se sredstvima prikupljenim od društava članica, a osnovica za izračun tih svota odobrena je od strane Globalnog Odbora i primjenjuje se konzistentno na društva članice.⁴⁸

Sljedeća tablica prikazuje analizu izvješća o transparentnosti revizorskog društva KPMP Croatia d.o.o. u razdoblju od 2016-2018. godine.

⁴⁵KPMG (2019): The Future. Delivered Together. 2018 KPMG Global Review. [Internet] Raspoloživo na: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2018/12/global-review-2018.pdf> [30.10.2019.]

⁴⁶KPMG (2019): Izvješće o transparentnosti 2018. [Internet] Raspoloživo na: <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/hr/pdf/2019/Izvjescje-o-Transparentnosti-2018-HRV.pdf> (30.10.2019.)

⁴⁷KPMG (2019): Izvješće o transparentnosti 2018. [Internet] Raspoloživo na <https://home.kpmg/hr/en/home/about/who-we-are.html> [30.10.2019.]

⁴⁸ KPMG (2019): op.cit.

Tablica 6. Analiza Izvješća o transparentnosti KPMG Croatia d.o.o. Zagreb

Rb	Element	2016.	2017.	2018.
1.	<i>opis pravne strukture i vlasništva revizorskog društva</i>	1	1	1
2.	opis upravljačke strukture revizorskog društva	1	1	1
3.	opis unutarnjeg sustava kontrole kvalitete revizorskog društva te izjava o djelotvornosti njegova rada	1	1	1
4.	naznaku kada je provedena posljednja provjera osiguranja kvalitete	1	1	1
5.	popis subjekata od javnog interesa za koje je revizorsko društvo provelo zakonske revizije tijekom prethodne financijske godine	1	1	1
6.	izjavu koja se odnosi na neovisnost rada revizorskog društva kojom se također potvrđuje da je provedena unutarnja provjera pridržavanja zahtjeva o neovisnosti	1	1	1
7.	izjavu o politici ovlaštenog revizora ili revizorskog društva u vezi sa stalnim obrazovanjem ovlaštenih revizora	1	1	1
8.	informacije koje se tiču osnove za nagrađivanje partnera u revizorskim društvima	1	1	1
9.	opis politike ovlaštenog revizora ili revizorskog društva u vezi s rotiranjem glavnih partnera revizoriju zaposlenika	1	1	1
10.	ako nisu navedene u njegovim financijskom izvještajima, informacije o ukupnom prometu revizorskog društva, podijeljenom na sljedeće stavke: -prihodi od zakonske revizije godišnjih i konsolidiranih financijskih izvještaja subjekata od javnog interesa i subjekata koji pripadaju skupini poduzetnika čije je matično društvo subjekt od javnog interesa; -prihodi od zakonske revizije godišnjih i konsolidiranih financijskih izvještaja drugih subjekata; -prihodi od dozvoljenih nerevizorskih usluga subjektima koji su predmet revizije koju obavlja ovlašteni revizor ili revizorsko društvo; -prihodi od pružanja nerevizorskih usluga drugim subjektima.	1	1	1
	Ukupno objavljenih elemenata	10	10	10

Izvor: Obrada autorice

KPMG Croatia d.o.o. Zagreb je na svojim internetskim stranicama objavilo u promatranom razdoblju sva tri visokokvalitetna godišnja izvješća o transparentnosti.

4.1.4. Deloitte

Deloitte je brend pod kojim surađuju desetci tisuća stručnjaka u neovisnim tvrtkama širom svijeta pružajući usluge revizije, savjetovanja, financijskog savjetovanja, upravljanja rizicima, porezne i pravne usluge. Te tvrtke su članovi Deloitte Touche Tohmatsu Limited (“DTTL”), privatne tvrtke iz Ujedinjenog Kraljevstva. Svaka tvrtka članica pruža usluge na određenom zemljopisnom području i podliježe zakonima i stručnim propisima određene zemlje ili zemalja u kojima posluje. DTTL i tvrtke članice DTTL-a su zasebne i različite pravne osobe koje ne mogu obvezati druge subjekte. DTTL i svaka tvrtka članica DTTL-a odgovorne su samo za vlastita djela ili propuste, ne i za one od ostalih. Svaka od tvrtki članica posluje pod nazivima "Deloitte", "Deloitte & Touche", "Deloitte Touche Tohmatsu", ili drugim srodnim nazivima. Svaka tvrtka članica DTTL-a je strukturirana na drugačiji način sukladno nacionalnim zakonima, propisima, uobičajenoj praksi i drugim čimbenicima te može osigurati pružanje stručnih usluga na njihovom teritoriju preko podružnica, povezanih društava i/ili drugih subjekata.⁴⁹ Deloitte mreža je u fiskalnoj godini zaključenoj krajem svibnja 2019. ostvarila prihod od 46,2 milijarde dolara te trenutno zapošljava oko 312.000 stručnjaka diljem svijeta. Prema izvješću Brand Finance Commercial Services 50 za 2019., pretekao je konkurente iz „Velike četvorke“ i postao najvrjedniji i najjači komercijalni brand za pružanje usluga na svijetu. Vrijednost branda narasla je 42 posto u odnosu na prethodnu godinu, odnosno otprilike USD 30 milijardi, više nego bilo koje drugo društvo u sektoru pružanja profesionalnih usluga.⁵⁰ Revizorska društva članovi mreže su u razdoblju od 1. lipnja 2017. do 31. svibnja 2018. godine ostvarila ukupan promet od 2 milijarde EUR.⁵¹

Deloitte Hrvatska d.o.o. Zagreb povezan je s Deloitteovom mrežom putem društva Deloitte Central Europe Holdings Limited, člana društva Deloitte Touche Tohmatsu Limited. Tvrtka zapošljava više od 200 domaćih stručnjaka i specijaliziranih stručnjaka iz inozemstva, a 2018. godine je ostvarila ukupne prihode od 9,8 milijuna EUR. Portfelj klijenata uključuje neke od najvećih hrvatskih poduzeća odnosno društava od javnog interesa (AD Plastik d.d., Addiko bank d.d., Adriatic osiguranje d.d., Agram Brokeri d.d., Atlantska plovidba d.d., Croatia banka d.d., Đuro Đaković grupa d.d., Euroherc osiguranje d.d., Finanacijska agencija – FINA, Istarska kreditna banka Umag d.d., Koestlin d.d., Maraska d.d., OTP banka d.d., Petrokemija d.d.,

⁴⁹Deloitte (2019) Deloitte d.o.o. Izvješće o transparentnosti. [Internet] Raspoloživo na: <https://www2.deloitte.com/hr/hr/pages/about-deloitte/articles/Transparency-report-Croatia.html> [30.10.2019.]

⁵⁰ Deloitte (2019) Deloitte uvjerljivo na čelu „Velike četvorke“. [Internet] Raspoloživo na: <https://www2.deloitte.com/hr/hr/pages/press/articles/global-revenue-announcement.html> [30.10.2019.]

⁵¹Deloitte (2019) Deloitte d.o.o. Izvješće o transparentnosti, op.cit.

SKDD d.d., Zagrebačka banka d.d. itd.).⁵²

Sljedeća tablica prikazuje analizu izvješća o transparentnosti revizorskog društva Deloitte Hrvatska d.o.o.

Tablica 7. Analiza Izvješća o transparentnosti Deloitte Hrvatska d.o.o. Zagreb

Rb	Element	2016.	2017.	2018.
1.	<i>opis pravne strukture i vlasništva revizorskog društva</i>	1	1	1
2.	opis upravljačke strukture revizorskog društva	1	1	1
3.	opis unutarnjeg sustava kontrole kvalitete revizorskog društva te izjava o djelotvornosti njegova rada	1	1	1
4.	naznaku kada je provedena posljednja provjera osiguranja kvalitete	1	1	1
5.	popis subjekata od javnog interesa za koje je revizorsko društvo provelo zakonske revizije tijekom prethodne financijske godine	1	1	1
6.	Izjavu koja se odnosi na neovisnost rada revizorskog društva kojom se također potvrđuje da je provedena unutarnja provjera pridržavanja zahtjeva o neovisnosti	1	1	1
7.	izjavu o politici ovlaštenog revizora ili revizorskog društva u vezi sa stalnim obrazovanjem ovlaštenih revizora	1	1	1
8.	informacije koje se tiču osnove za nagrađivanje partnera u revizorskim društvima	1	1	1
9.	opis politike ovlaštenog revizora ili revizorskog društva u vezi s rotiranjem glavnih partnera za reviziju i zaposlenika	1	1	1
10.	ako nisu navedene u njegovim financijskom izvještajima, informacije o ukupnom prometu revizorskog društva, podijeljenom na sljedeće stavke: -prihodi od zakonske revizije godišnjih i konsolidiranih financijskih izvještaja subjekata od javnog interesa i subjekata koji pripadaju skupini poduzetnika čije je matično društvo subjekt od javnog interesa; -prihodi od zakonske revizije godišnjih i konsolidiranih financijskih izvještaja drugih subjekata; -prihodi od dozvoljenih nerevizorskih usluga subjektima koji su predmet revizije koju obavlja ovlašteni revizor ili revizorsko društvo; -prihodi od pružanja nerevizorskih usluga drugim subjektima.	1	1	1
	Ukupno objavljenih elemenata	10	10	10

Izvor: Obrada autorice

Deloitte Hrvatska d.o.o. Zagreb je na svojim internetskim stranicama objavilo u promatranom razdoblju sva tri visokokvalitetna godišnja izvješća o transparentnosti.

⁵²Ibid.

4.1.5. Mazars

Mazars je međunarodna, integrirana i neovisna organizacija specijalizirana za reviziju, računovodstvo, porezne, pravne i savjetodavne usluge. Mazars ima 40.000 profesionalaca koji opslužuju globalne klijente: 24.000 profesionalaca iz 89 zemalja u Mazarsovom jedinstvenom integriranom partnerstvu i 16.000 profesionalaca iz Mazarskog saveza Sjeverne Amerike u SAD-u i Kanadi. U 2017./2018. godini su globalni prihodi organizacije prešli 1,6 milijardi EUR.⁵³

Mazars je prisutan u Republici Hrvatskoj od 2013. godine kroz Ugovor o korespondenciji s Cinotti društvima nakon što je društvo Cinotti revizija d.o.o. promijenilo ime u **Mazars Cinotti Audit** d.o.o.. Zagreb koje je postalo punopravni član Mazars Grupe. Većinski vlasnik Mazars Cinotti Audit d.o.o. je Kristijan Cinotti (99,80 %) pa društvo nije vlasnički povezano s Mazarsom. U društvu je zaposleno sveukupno pet ovlaštenih revizora. Mazarsov promet u Hrvatskoj iznosi 8,3 milijuna kuna za godinu koja je završila 31. kolovoza 2018. godine.

Mazars u Hrvatskoj posluje s više od 400 klijenata, od podružnica međunarodnih kompanija do srednjih i malih poduzeća, a tijekom promatranog razdoblja (od 2016. do 2018. godine) društvo je imalo samo tri klijenta – subjekta od javnog interesa (Izvor osiguranje d.d.– osiguravajuće društvo, Sokol Marić d.o.o. i Bouygues Batiment International – hrvatska podružnica).⁵⁴

Mazars u Hrvatskoj specijaliziran je u:⁵⁵

- turizmu i sektoru zabave,
- trgovini i sektoru distribucije,
- sektoru poduzeća za gospodarenje otpadom,
- sektoru komunalnih poduzeća te
- sektoru usluga.

Mazars je međunarodna, integrirana i neovisna organizacija, specijalizirana za pružanje usluga revizije, računovodstva, poreza, prava te savjetovanja. Mazars Grupa pripada europskom tržištu vođa u sektoru računovodstva, a ima širok raspon klijenata: korporacije i poduzetnici u sektoru poduzeća koja ne kotiraju na burzi, neprofitne organizacije i pojedinci visoke vrijednosti. Mazars Grupa je prisutna u Hrvatskoj od 2012. godine kroz Ugovor o korespondenciji sa Cinotti društvima koja su od prosinca 2013. godine postala punopravni član Mazars Grupe. Mazars u

⁵³Mazars (2019): Mazars at Glance. [Internet] Raspoloživo na: <https://www.mazars.com/Home/About-us/Mazars-at-a-glance> [30.10.2019.]

⁵⁴Mazars (2019): O nama: Mazars u Hrvatskoj. [Internet] Raspoloživo na: <https://www.mazars.hr/Naslovna/O-nama/Mazars-u-Hrvatskoj> [30.10.2019.]

⁵⁵ Mazars (2019): op.cit.

Hrvatskoj specijaliziran je u turizmu i sektoru zabave, trgovini i sektoru distribucije, sektoru poduzeća za gospodarenje otpadom, sektoru komunalnih poduzeća te sektoru usluga.⁵⁶

Sljedeća tablica prikazat će analizu izvješća o transparentnosti revizorskog društva Mazars Cinotti Audit d.o.o.

Tablica 8. Analiza Izvješća o transparentnosti Mazars Cinotti Audit d.o.o. Zagreb

Rb	Element	2016.	2017.	2018.
1.	<i>opis pravne strukture i vlasništva revizorskog društva</i>	1	1	1
2.	opis upravljačke strukture revizorskog društva	1	1	1
3.	opis unutarnjeg sustava kontrole kvalitete revizorskog društva te izjava o djelotvornosti njegova rada	1	1	1
4.	naznaku kada je provedena posljednja provjera osiguranja kvalitete	1	1	1
5.	popis subjekata od javnog interesa za koje je revizorsko društvo provelo zakonske revizije tijekom prethodne financijske godine	1	1	1
6.	izjavu koja se odnosi na neovisnost rada revizorskog društva kojom se također potvrđuje daje provedena unutarnja provjera pridržavanja zahtjeva o neovisnosti	1	1	1
7.	izjavu o politici ovlaštenog revizora ili revizorskog društva u vezi sa stalnim obrazovanjem ovlaštenih revizora	1	1	1
8.	informacije koje se tiču osnove za nagrađivanje partnera u revizorskim društvima	1	1	1
9.	opis politike ovlaštenog revizora ili revizorskog društva u vezi s rotiranjem glavnih partnera za reviziju i zaposlenika	0	0	0
10.	ako nisu navedene u njegovim financijskom izvještajima, informacije o ukupnom prometu revizorskog društva, podijeljenom na sljedeće stavke: -prihodi od zakonske revizije godišnjih i konsolidiranih financijskih izvještaja subjekata od javnog interesa i subjekata koji pripadaju skupini poduzetnika čije je matično društvo subjekt od javnog interesa; -prihodi od zakonske revizije godišnjih i konsolidiranih financijskih izvještaja drugih subjekata; -prihodi od dozvoljenih nerevizorskih usluga subjektima koji su predmet revizije koju obavlja ovlašteni revizor ili revizorsko društvo; -prihodi od pružanja nerevizorskih usluga drugim subjektima.	0	0	0
	Ukupno objavljenih elemenata	8	8	8

Izvor: Obrada autorice

⁵⁶Mazars (2019): Mazars u Hrvatskoj, [Internet] raspoloživo na: <https://www.mazars.hr/Naslovna/O-nama/Mazars-u-Hrvatskoj> [30.10.2019.]

Mazars Cinotti Audit d.o.o. Zagreb je na svojim internetskim stranicama objavilo u promatranom razdoblju sva tri godišnja izvješća o transparentnosti. U sve tri godine revizorsko društvo Mazars Cinotti Audit objavilo je popis obavljenih revizija financijskih izvještaja za 2017. godinu za društva od javnog interesa (točka 5.), kao i prihode po vrstama usluga, ali nije prikazao prihode od zakonske revizije godišnjih i konsolidiranih financijskih izvještaja subjekata od javnog interesa (točka 10.). Nije objavljen ni opis politike revizorskog društva u vezi s rotiranjem glavnih partnera za reviziju i zaposlenika (točka 9.), što se može objasniti time što društvo zapošljava samo tri ovlaštena revizora.

4.1.6. LIST

Revizorsko društvo List d.o.o. Split osnovano je 24. rujna 1993. godine temeljem Zakona o reviziji i djeluje na hrvatskom revizijskom tržištu od početka djelatnosti revizije u demokratskoj Hrvatskoj. Osnovne djelatnosti ovog revizorskog poduzeća su usluge revizije, usluge s područja financija i računovodstva, usluge financijskih analiza i kontrola, usluge poreznoga i ostaloga poslovnog savjetovanja, usluge procjenjivanja vrijednosti poduzeća, imovine i obveza, usluge sudskog vještačenja, usluge izrade i ekonomske ocjene investicijskih projekata.⁵⁷

LIST d.o.o. Split je malo revizorsko društvo koje djeluje samostalno i ne pripada nijednoj mreži. Društvo zapošljava tri ovlaštena revizora koji su vlasnici tvrtke. Tvrtka ima 215 klijenata širom Republike Hrvatske, a među njima i subjekte od javnog interesa (Atlantska plovidba, Tankercomerc, Dubrovačko primorje, Hoteli Baška Voda i Chromos agro).

Društvo zapošljava četiri ovlaštena revizora te asistente u reviziji. Osim revizije financijskih izvještaja, "List" d.o.o. po posebnim zahtjevima društava provodi revizije poslovanja, revizije za posebne namjene, revizije primjenjivanja pojedinih ugovornih odredbi, i slično. Djelatnosti društva LIST d.o.o. jesu:⁵⁸

- revizijske usluge,
- porezno savjetovanje,
- financijske analize i kontrole.

Ukupan prihod društva za 2018. godinu iznosi 2,2 milijuna kuna.⁵⁹

Sljedeća tablica prikazat će analizu izvješća o transparentnosti revizorskog društva LIST d.o.o.

⁵⁷ List d.o.o. (2019): O nama, [Internet] raspoloživo na: <http://www.list.com.hr/ONama.html> [30.10.2019.]

⁵⁸ List d.o.o. (2019): op.cit.

⁵⁹List d.o.o. (2019) Izvješće o transparentnosti. [Internet] Raspoloživo na: <http://www.list.com.hr/Transparent2016.html> [30.10.2019.]

iz Splita, u razdoblju od 2016-2018. godine.

Tablica 9. Analiza Izvješća o transparentnosti LIST d.o.o. Split

Rb	Element	2016.	2017.	2018.
1.	<i>opis pravne strukture i vlasništva revizorskog društva</i>	1	1	1
2.	opis upravljačke strukture revizorskog društva	1	1	1
3.	opis unutarnjeg sustava kontrole kvalitete revizorskog društva te izjava o djelotvornosti njegova rada	1	1	1
4.	naznaku kada je provedena posljednja provjera osiguranja kvalitete	1	1	1
5.	popis subjekata od javnog interesa za koje je revizorsko društvo provelo zakonske revizije tijekom prethodne financijske godine	1	1	1
6.	izjavu koja se odnosi na neovisnost rada revizorskog društva kojom se također potvrđuje da je provedena unutarnja provjera pridržavanja zahtjeva o neovisnosti	1	1	1
7.	izjavu o politici ovlaštenog revizora ili revizorskog društva u vezi sa stalnim obrazovanjem ovlaštenih revizora	1	1	1
8.	informacije koje se tiču osnove za nagrađivanje partnera u revizorskim društvima	1	1	1
9.	Opis politike ovlaštenog revizora ili revizorskog društva u vezi s rotiranjem glavnih partnera za reviziju i zaposlenika	1	1	1
10.	ako nisu navedene u njegovim financijskom izvještajima, informacije o ukupnom prometu revizorskog društva, podijeljenom na sljedeće stavke: <ul style="list-style-type: none"> -prihodi od zakonske revizije godišnjih i konsolidiranih financijskih izvještaja subjekata od javnog interesa i subjekata koji pripadaju skupini poduzetnika čije je matično društvo subjekt od javnog interesa; -prihodi od zakonske revizije godišnjih i konsolidiranih financijskih izvještaja drugih subjekata; -prihodi od dozvoljenih nerevizorskih usluga subjektima koji su predmet revizije koju obavlja ovlašteni revizor ili revizorsko društvo; -prihodi od pružanja nerevizorskih usluga drugim subjektima. 	1	1	1
	Ukupno objavljenih elemenata	10	10	10

Izvor: Obrada autorice

LIST d.o.o. Split je na svojim internetskim stranicama objavio sva tri kvalitetna godišnja izvješća o transparentnosti u promatranom razdoblju sa svim objavljenim elementima.

S obzirom da se radi o malom revizorskom društvu koje djeluje samostalno i ne pripada nijednoj mreži, a zapošljava tri ovlaštena revizora koji su vlasnici tvrtke, ovo bi društvo bilo dobar primjer kvalitetne transparentnosti malih revizorskih društava.

4.1.7. ANiS REVIZIJA

ANiS REVIZIJA d.o.o. je društvo specijalizirano za poslove revizije i sudskog vještačenja iz područja računovodstva, poreza i financija. Njihovi revizori posjeduju bogato iskustvo na projektima revizije, interne revizije, revizije dogovorenih postupaka i sl., a tim obuhvaća šest članova, od kojih su dva hrvatska ovlaštena revizora, jedan je ovlašten sudski vještak za područje računovodstva, poreza i financija, jedan je ovlašten interni revizor, a jedan je u procesu stjecanja i međunarodnog certifikata (britanskog udruženja Association of Chartered Certified Accountants - ACCA).⁶⁰

Registrirane djelatnosti revizorskog društva ANiS su sljedeće:

- obavljanje usluga revizije,
- usluge s područja financija i računovodstva,
- usluge financijskih analiza i kontrola,
- usluge poreznog i ostaloga poslovnog savjetovanja,
- usluge procjenjivanja vrijednosti poduzeća, imovine i obveza,
- usluge sudskog vještačenja te
- usluge izrade i ekonomske ocjene investicijskih projekata.⁶¹

Društvo je u 100%-tnom vlasništvu domaće fizičke osobe.

Tim ovog revizorskog društva obuhvaća pet članova, od kojih su dva hrvatska ovlaštena revizora, jedan je ovlašten sudski vještak za područje računovodstva, poreza i financija, jedan je ovlašten porezni savjetnik. Politika kontrole kvalitete ANiS REVIZIJE d.o.o. temelji se na profesionalnim standardima koje izdaje Međunarodni etički odbor za računovođe (IESBA) uključujući i Međunarodni standard kontrole kvalitete 1 za kontrolu kvalitete u društvima koje obavljaju revizije i uvide financijskih izvještaja i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge. Kvaliteta revizije ne obuhvaća samo izdavanje ispravnog i neovisnog mišljenja već cjelokupan proces obavljanja revizije koji uključuje suradnju sa dobrim klijentima, kvalitetnu i jasnu revizijsku metodologiju, zapošljavanje kompetentnih i kvalificiranih djelatnika, obavljanje učinkovite i djelotvorne revizije i predanost kontinuiranom razvoju.⁶²

Sljedeća tablica prikazuje analizu izvješća o transparentnosti revizorskog društva ANiS.

⁶⁰ Anis revizija (2019) O nama. [Internet] Raspoloživo na: <https://anisrevizija.hr/o-nama> [27.11.2019.]

⁶¹ Fininfo (2019): Anis revizija. [Internet] Raspoloživo na: <https://www.fininfo.hr/Poduzece/Pregled/anis-revizija/Detaljno/21061> [01.12.2019.]

⁶² Anis revizija (2019): Izvješće o transparentnosti 2018. [Internet] Raspoloživo na: <https://anisrevizija.hr/izvjesce-o-transparentnosti> [02.12.2019.]

Tablica 10. Analiza izvješća o transparentnosti revizorskog društva Anis u razdoblju od 2016-2018. godine

Rb	Element	2016.	2017.	2018.
1.	<i>opis pravne strukture i vlasništva revizorskog društva</i>	1	1	1
2.	opis upravljačke strukture revizorskog društva	1	1	1
3.	Opis unutarnjeg sustava kontrole kvalitete revizorskog društva te izjava o djelotvornosti njegova rada	1	1	1
4.	naznaku kada je provedena posljednja provjera osiguranja kvalitete	0	1	1
5.	Popis subjekata od javnog interesa za koje je revizorsko društvo provelo zakonske revizije tijekom prethodne financijske godine	1	1	1
6.	Izjavu koja se odnosi na neovisnost rada revizorskog društva kojom se također potvrđuje daje provedena unutarnja provjera pridržavanja zahtjeva o neovisnosti	1	1	1
7.	Izjavu o politici ovlaštenog revizora ili revizorskog društva u vezi sa stalnim obrazovanjem ovlaštenih revizora	1	1	1
8.	Informacije koje se tiču osnove za nagrađivanje partnera u revizorskim društvima	0	0	0
9.	Opis politike ovlaštenog revizora ili revizorskog društva u vezi s rotiranjem glavnih partnera za reviziju i zaposlenika	0	0	0
10.	Ako nisu navedene u njegovim financijskom izvještajima, informacije o ukupnom prometu revizorskog društva, podijeljenom na sljedeće stavke: -prihodi od zakonske revizije godišnjih i konsolidiranih financijskih izvještaja subjekata od javnog interesa i subjekata koji pripadaju skupini poduzetnika čije je matično društvo subjekt od javnog interesa; -prihodi od zakonske revizije godišnjih i konsolidiranih financijskih izvještaja drugih subjekata; -prihodi od dozvoljenih nerevizorskih usluga subjektima koji su predmet revizije koju obavlja ovlašteni revizor ili revizorsko društvo; -prihodi od pružanja nerevizorskih usluga drugim subjektima.	0	1	1
	Ukupno objavljenih elemenata	6	8	8

Izvor: Obrada autorice

Revizorsko društvo Anis je u promatranom razdoblju objavilo tri kvalitetna godišnja izvješća o transparentnosti sa svim objavljenim elementima. Vidljivo je da nisu objavljeni elementi poput informacija koje se tiču osnove za nagrađivanje partnera u revizorskim društvima, niti opis politike ovlaštenog revizora ili revizorskog društva u vezi s rotiranjem glavnih partnera za reviziju i zaposlenika ni za jednu godinu, što se može smatrati nedostatkom.

4.1.8. RSM

RSM Croatia d.o.o., članica RSM International, hrvatska je revizorska i konzultantska tvrtka u 100%-tnom privatnom vlasništvu osnovana 1993. godine. Među prvim revizorskim tvrtkama (prije Hodicon d.o.o.) dobila je odobrenje za rad od strane Ministarstva financija Republike Hrvatske neposredno nakon donošenja Zakona o reviziji. U rujnu 2008. godine osnovali podružnicu u Zagrebu.⁶³

RSM Croatia ima podružnice u Zagrebu i Koprivnici, a nudi knjigovodstvene, računovodstvene i revizijske usluge u gotovo svim sektorima djelatnosti.

Tablica 11. Analiza izvješća o transparentnosti revizorskog društva RMS u razdoblju od 2016-2018. godine

Rb	Element	2016.	2017.	2018.
1.	opis pravne strukture i vlasništva revizorskog društva; . ako su ovlaštene revizor ili revizorsko društvo članovi mreže, opis mreže te pravnih i strukturnih aranžmana u mreži (ime svakog ovlaštenog revizora koji djeluje kao samostalni revizor ili revizorskog društva koje je član mreže; zemlje u kojima su svaki ovlaštene revizor koji djeluje kao samostalni revizor ili revizorsko društvo koje je član mreže kvalificirani kao ovlaštene ili imaju svoj registrirani ured, središnju upravu ili glavno mjesto poslovanja; ukupan promet koji ostvare ovlaštene revizori koji djeluju kao samostalni revizori i revizorska društva koja su članovi mreže, koji proizlazi iz zakonske revizije godišnjih i konsolidiranih financijskih izvještaja)	1	1	1
2.	opis upravljačke strukture revizorskog društva	1	1	1
3.	opis unutarnjeg sustava kontrole kvalitete ovlaštenog revizora ili revizorskog društva te izjavu upravnog ili upravljačkog tijela o djelotvornosti njegovog rada	1	1	1
4.	naznaku kada je provedena posljednja provjera osiguranja kvalitete	1	1	1
5.	popis subjekata od javnog interesa za koje su ovlaštene revizor ili revizorsko društvo proveli zakonske revizije tijekom prethodne financijske godine	1	1	1
6.	izjavu koja se odnosi na neovisnost rada ovlaštenog revizora ili revizorskog društva kojom se također potvrđuje da je provedena unutarnja provjera pridržavanja zahtjeva o neovisnosti	1	1	1
7.	izjavu o politici ovlaštenog revizora ili revizorskog društva u vezi sa stalnim obrazovanjem ovlaštenih revizora	1	1	1
8.	informacije koje se tiču osnove za nagrađivanje partnera u revizorskim društvima	1	1	1
9.	opis politike ovlaštenog revizora ili revizorskog društva u vezi s rotiranjem glavnih partnera za reviziju i zaposlenika	1	1	1
10.	ako nisu navedene u njegovim financijskim izvještajima, informacije o ukupnom prometu ovlaštenog revizora ili revizorskog društva, podijeljenom na sljedeće stavke: -prihodi od zakonske revizije godišnjih i konsolidiranih financijskih izvještaja subjekata od javnog interesa i subjekata koji pripadaju skupini poduzetnika čije je matično društvo subjekt od javnog interesa; -prihodi od zakonske revizije godišnjih i konsolidiranih financijskih izvještaja drugih subjekata; -prihodi od dozvoljenih nerevizorskih usluga subjektima koji su predmet revizije koju obavlja ovlaštene revizor ili revizorsko društvo; -prihodi od pružanja nerevizorskih usluga drugim subjektima.	1	1	1
	Ukupno	10	10	10

⁶³ RSM Global (2019): O nama, [Internet], raspoloživo na: <https://www.rsm.global/croatia/hr/o-nama> [30.10.2019.]

Izvor: Obrada autorice

RMS je u promatranom razdoblju izradio i objavio tri kvalitetna izvješća o transparentnosti te u njima pokrio sva potrebna područja.

4.2. Komparativna analiza izvješća o transparentnosti „Velike četvorke“ i odabranih revizorskih društava

Koristeći javno dostupne podatke s internetskih stranica revizorskih društava, na temelju empirijskih rezultata, doći će se do zaključka jesu li godišnja Izvješća o transparentnosti kvalitetna, ocjenjujući postojanost elemenata godišnjih izvješća propisanih u članku 13. Uredbe EU br. 537/2014 Europskog parlamenta i Vijeća Europe⁶⁴.

Shodno tome izvršit će se analiza Izvješća o transparentnosti revizorskih društava „Velike četvorke“ (PriceWaterhouseCoopers, Ernst&Young, KPMG i Deloitte) te tri odabrana revizorska društva koja revidiraju subjekte od javnog interesa (MAZARS CINOTTI AUDIT, LIST i ANiS) u Republici Hrvatskoj u razdoblju od tri godine (za 2016., 2017. i 2018. godinu). Nakon što je definiran uzorak te prikupljena i obrađena sva godišnja izvješća, započeto je istraživanje. Za objavljene elemente izvješća dodana je vrijednost 1, dok za elemente koje nisu objavljeni dodana vrijednost 0. Međutim, treba naglasiti da postoji velika razlika u kvaliteti unutar svakog elementa među promatranim revizorskim društvima. Naime, kod nekih (naročito „Velike četvorke“) propisani elementi su detaljno obrađeni, a kod nekih (malih revizorskih društava) element je prisutan, ali je njegova kvaliteta niže razine.

Istraživanje je potvrdilo dosadašnja istraživanja⁶⁵ da revizorska društva 'Velike četvorke' imaju veću razinu transparentnosti od ostalih revizorskih društava u Hrvatskoj. U promatranom razdoblju objavili su sva tri visokokvalitetna godišnja izvješća sa svim objavljenim elementima. Zbog međunarodne reputacije koju imaju oni se uvijek trude i dalje jačati reputaciju, povećavati konkurentnost i održati dobar ugled kako bi korisnici revizijskih usluga postigli još veću razinu povjerenja u njihove usluge, što je na kraju i rezultiralo povećanju broja društava od javnog interesa u njihovoj kontroli. Kvalitetno izvješće o transparentnosti pruža bolju informiranost korisnika, što dovodi do boljih poslovnih odluka, a to u konačnici rezultira povećanjem povjerenja u revizijsku profesiju te promovira revizorsko društvo.

U članku 116. (točka 50.) Zakona o reviziji⁶⁶ propisana je novčana kaznom u iznosu od

⁶⁴Uredba (EU) br. 537/2014, čl. 13.

⁶⁵ Bitunjac, D. (2018). Analiza izvješća o transparentnosti (diplomski rad). Split: Ekonomski fakultet (<https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:124:924379>) [30.09.2019.]

⁶⁶ Narodne novine (2018): Zakon o reviziji, op.cit.

200.000,00 do 800.000,00 kuna za revizorsko društvo koje obavlja zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa, ako izvješće o transparentnosti ne objavljuje u roku i u skladu s člankom 13. stavcima 1. i/ili 2. Uredbe (EU) br. 537/2014. Provjerom na stranici Revizorske komore⁶⁷ nijednom od ova dva aktivna revizorska društva nisu izrečene nikakve mjere.

U objavljenim Izvješćima oba društva su objavila popis obavljenih revizija financijskih izvještaja za društva od javnog interesa (točka 5.), kao i prihode po vrstama usluga, ali nisu prikazali prihode od zakonske revizije godišnjih i konsolidiranih financijskih izvještaja subjekata od javnog interesa (točka 10.). Nije objavljen ni opis politike revizorskog društva u vezi s rotiranjem glavnih partnera za reviziju i zaposlenika (točka 9.). Ista situacija je kod Mazars Cinotti Audit d.o.o. Zagreb u sva tri godišnja izvješća.

Zakon o reviziji propisuje sankcije za revizorska društva koja ne objavljuju izvješće o transparentnosti u roku i skladu s navedenom Uredbom EU, ali na primjeru tri od četiri revizorska društva izvan „Velike četvorke“, i kada su objavili Izvješća o transparentnosti, njihova kvaliteta je upitna te se zakonske obveze izvršavaju samo radi forme i neplaćanja kazne. Iz prikazanih rezultata također je vidljivo da revizorska da navedena društva najmanje poštuju Uredbu kroz 9. i 10. točku. Nepoštovanje točka 9., opis politike ovlaštenog revizora ili revizorskog društva u vezi s rotiranjem glavnih partnera za reviziju i zaposlenika, što se može objasniti time što navedena društva zapošljavaju po samo nekoliko ovlaštenih revizora.

Međutim, za točku 10., nema logičnog objašnjenja te se može zaključiti da navedena revizorska društva nisu sklona objavljivanju detaljnih financijskih informacija. Zaobilaze točku 10. tako da navode prihode po vrstama usluga, ali ne i prihode od zakonske revizije godišnjih i konsolidiranih financijskih izvještaja subjekata od javnog interesa čime se narušava povjerenje u revizijsku profesiju jer njihove informacije utječu na poslovne odluke mnogih korisnika.

Sljedeća tablica prikazuje komparativnu analizu izvješća o transparentnosti odabranih revizorskih društava.

⁶⁷Hrvatska revizorska komora (2019) Registar Hrvatske revizorske komore: op.cit.

Tablica 12. Komparativna analiza izvješća o transparentnosti odabranih revizorskih društava

NAZIV DRUŠTVA GODINA/ ELEMENT	ANIS			RMS			MAZARS			LIST		
	16.	17.	18.	16.	17.	18.	16.	17.	18.	16.	17.	18.
Opis pravne strukture i vlasništva revizorskog društva	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Opis upravljačke strukture revizorskog društva	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Opis unutarnjeg sustava kontrole kvalitete revizorskog društva te izjava o djelotvornosti njegova rada	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Naznaka kada je provedena posljednja provjera osiguranja kvalitete	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	1
Popis subjekata od javnog interesa za koje je revizorsko društvo provelo zakonske revizije tijekom prethodne financijske godine	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Izjavu koja se odnosi na neovisnost rada revizorskog društva kojom se također potvrđuje daje provedena unutarnja provjera pridržavanja zahtjeva o neovisnosti	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Izjavu o politici ovlaštenog revizora ili revizorskog društva u vezi sa stalnim obrazovanjem ovlaštenih revizora	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Informacije koje se tiču osnove za nagrađivanje partnera u revizorskim društvima	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0
Opis politike ovlaštenog revizora ili revizorskog društva u vezi s rotiranjem glavnih partnera za reviziju i zaposlenika	1	1	1	0	0	0	1	1	1	0	0	0
Ako nisu navedene u njegovim financijskim izvještajima, informacije o ukupnom prometu revizorskog društva.	1	1	1	0	0	0	1	1	1	0	1	1
UKUPNO	10	10	10	10	8	8	8	10	10	10	6	8

Izvor: Obrada autorice

4. ZAKLJUČAK

Temeljna uloga revizijske profesije jest obavljanje visokokvalitetne revizije temeljem koje korisnici revizije donose poslovne odluke. Objavljivanje izvješća o transparentnosti obvezan je postupak koji ima za cilj povećanje povjerenja korisnika revizije u samu revizijsku profesiju.

U članku 13. Uredbe EU br. 537/2014 Europskog parlamenta i Vijeća Europe koji uređuje Izvješće o transparentnosti propisuje se da ovlaštenu revizor ili revizorsko društvo koji obavljaju zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa objavljuju godišnje izvješće o transparentnosti najkasnije četiri mjeseca od kraja svake financijske godine. To izvješće o transparentnosti objavljuje se na internetskom stranici ovlaštenog revizora ili revizorskog društva i ostaje na tom web-mjestu najmanje pet godina od datuma objave na internetskom stranici.

U Zakona o reviziji propisana je novčana kaznom u iznosu od 200.000,00 do 800.000,00 kuna za revizorsko društvo koje obavlja zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa, ako izvješće o transparentnosti ne objavljuje u roku i u skladu s člankom 13. stavcima 1. i/ili 2. Uredbe (EU) br. 537/2014. Provjerom na stranici Revizorske komore nijednom od dva promatrana aktivna revizorska društva nisu izrečene nikakve mjere iako nisu uopće objavili po dva godišnja izvješća o transparentnosti.

Istraživanje je potvrdilo dosadašnja istraživanja da revizorska društva Velike četvorke imaju veću razinu transparentnosti od ostalih revizorskih društava u Hrvatskoj. U promatranom razdoblju objavili su sva tri visokokvalitetna godišnja izvješća sa svim objavljenim elementima. Kvalitetno izvješće o transparentnosti pruža bolju informiranost korisnika, što dovodi do boljih poslovnih odluka, a to u konačnici rezultira povećanjem povjerenja u revizijsku profesiju te promovira revizorsko društvo.

Istraživanje ostala četiri odabrana revizorska društva izvan Velike četvorke koja revidiraju subjekte od javnog interesa (MAZARS CINOTTI AUDIT, LIST i ANiS) pokazalo je da su sva društva objavila izvješća o transparentnosti.

Zakon o reviziji propisuje sankcije za revizorska društva koja ne objavljuju izvješće o transparentnosti u roku i skladu s navedenom Uredbom EU, ali na primjeru tri od četiri revizorska društva izvan Velike četvorke, i kada su objavili Izvješća o transparentnosti, njihova

kvaliteta je upitna te se zakonske obveze izvršavaju samo radi forme i neplaćanja kazne.

Revizorska društva najmanje poštuju Uredbu kroz 9. i 10. točku. Nepoštovanje točka 9., opis politike ovlaštenog revizora ili revizorskog društva u vezi s rotiranjem glavnih partnera za reviziju i zaposlenika, što se može objasniti time što navedena društva zapošljavaju po samo nekoliko ovlaštenih revizora. Međutim, za točku 10., nema logičnog objašnjenja te se može zaključiti da navedena revizorska društva nisu sklona objavljivanju detaljnih financijskih informacija. Zaobilaze točku 10. tako da navode prihode po vrstama usluga, ali ne i prihode od zakonske revizije godišnjih i konsolidiranih financijskih izvještaja subjekata od javnog interesa čime se narušava povjerenje u revizijsku profesiju jer njihove informacije utječu na poslovne odluke mnogih korisnika.

Uredba EU koja uređuje Izvješće o transparentnosti propisuje nedvosmisleno njegov sadržaj. Zakon o reviziji bi trebao biti strože definiran po pitanju sankcioniranja onih revizorskih društava koja se ne bi pridržavala svih točaka Uredbe. Konačno, sam Zakon bi se trebao i provoditi čime bi se zasigurno povećala transparentnost revizorskih društava.

LITERATURA

KNJIGE

1. Bojić, M., Čeko, B. (2013): Revizija – program za stjecanje zvanja Ovlašteni interni revizor. Sarajevo: Škola za interne revizore
2. Messier, W.F. (2000): Revizija, priručnik za revizore i studente s rješenjima zadataka, Drugo dopunjeno izdanje, Faber&Zgombić Plus, Zagreb
3. Popović, Ž., Vitezić, N. (2009): Revizija i analiza, instrumenti uspješnog donošenja poslovnih odluka, Udruženje Sveučilišta u Rijeci, Zagreb

STRUČNI ČLANCI

1. Bilić, M. (2016): Utjecaj revizora i područja djelatnosti na dobrovoljno izvještavanje u Hrvatskoj. *Ekonomski misao i praksa*, No. 2, str. 469-493
2. Hrnjić Kuduzović, Z. (2014): Primjenjivost principa transparentnog komuniciranja u kriznim situacijama, *Medijske studije*, Vol. 5 No. 10, str. 87-101.
3. Jurić, D. (2018): Neovisnost zakonskog revizora u odnosu na subjekte revizije prema Zakonu o reviziji iz 2017. godine. *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci*, Vol. 39, No. 1., str. 127-153.
4. Tintor, Ž. (2019): Važnost revizije kao pokazatelja kvalitete financijskih izvještaja, *Obrazovanje za poduzetništvo - E4E : znanstveno stručni časopis o obrazovanju za poduzetništvo*, Vol. 9 No. 2., str. 140-153.

ZAKONI

1. Narodne novine (2018): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d., broj 127.
2. Narodne novine (2019): Zakon o računovodstvu, Narodne novine d.d., broj 134.
3. Narodne novine (2019): Zakon o trgovačkim društvima, Narodne novine d.d., broj 40.
4. Uredba (EU) br. 537/2014 Europskog parlamenta i Vijeća o posebnim zahtjevima u vezi zakonske revizije subjekata od javnog interesa i stavljanju izvan snage Odluke Komisije 2005/909/EZ

IZVORI S INTERNETA

1. Anis revizija (2019) O nama. [Internet] Raspoloživo na: <https://anisrevizija.hr/o-nama> [27.11.2019.]
2. Anis revizija (2019): Izvješće o transparentnosti 2018. [Internet] Raspoloživo na: <https://anisrevizija.hr/izvjesce-o-transparentnosti> [02.12.2019.]
3. Bitunjac, D. (2018). Analiza izvješća o transparentnosti (diplomski rad). Split: Ekonomski fakultet (<https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:124:924379>) [30.09.2019.]
4. Deloitte (2019) Deloitte d.o.o. Izvješće o transparentnosti. [Internet] Raspoloživo na: <https://www2.deloitte.com/hr/hr/pages/about-deloitte/articles/Transparency-report-Croatia.html> [30.10.2019.]
5. Deloitte (2019) Deloitte uvjerljivo na čelu „Velike četvorke“. [Internet] Raspoloživo na: <https://www2.deloitte.com/hr/hr/pages/press/articles/global-revenue-announcement.html> [30.10.2019.]
6. EY (2019) EY reports record global revenues of US\$36.4b in 2019. [Internet] Raspoloživo na: https://www.ey.com/en_gl/news/2019/09/ey-reports-record-global-revenues-of-us-36-4b-in-2019 [30.09.2019.]
7. EY (2019): Izvješće o transparentnosti 2018 Hrvatska. [Internet] Raspoloživo na: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Transparency_Report_Croatia_2018_CRO/\\$FILE/ATTSSPL8.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Transparency_Report_Croatia_2018_CRO/$FILE/ATTSSPL8.pdf) [30.10.2019.]
8. Fina – Registar godišnjih financijskih izvještaja. [Internet] Raspoloživo na: <http://rgfi.fina.hr/JavnaObjava-web/prijava.do> [08.05.2020.]
9. Fininfo (2019): Anis revizija. [Internet] Raspoloživo na: <https://www.fininfo.hr/Poduzece/Pregled/anis-revizija/Detaljno/21061> [01.12.2019.]
10. Hrvatska revizorska komora (2019): Izvješća o transparentnosti-arhiva. [Internet] raspoloživo na: <http://www.revizorska-komora.hr/index.php/registri/izvjea-o-transparentnosti/izvjea-o-transparentnosti-arhiva.html> [28.10.2019.]
11. Hrvatska udruga poslodavaca (2019): Ernst&Young savjetovanje d.o.o. [Internet] Raspoloživo na: <https://www.hup.hr/ernst--young-savjetovanje-doo.aspx> [01.12.2019.]
12. Hrvatska revizorska komora (2020): Registar revizorskih društava [Internet], raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/index.php?option=com_content&view=article&id=10&Itemid=12&eprivacy=1 [25.04.2020.]

13. IGotAnOffer (2019): Big 4 accounting firms: ranking, revenue, and salary, [Internet], raspoloživo na: <https://igotanooffer.com/blogs/mckinsey-case-interview-blog/big-4-accounting-firms>, [25.10.2019.]
14. KPMG (2019): The Future. Delivered Together. 2018 KPMG Global Review. [Internet] Raspoloživo na: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2018/12/global-review-2018.pdf> [30.10.2019.]
15. KPMG (2019): Izvješće o transparentnosti 2018. [Internet] Raspoloživo na: <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/hr/pdf/2019/Izvjescje-o-Transparentnosti-2018-HRV.pdf> (30.10.2019.)
16. KPMG (2019): Izvješće o transparentnosti 2018. [Internet] Raspoloživo na <https://home.kpmg/hr/en/home/about/who-we-are.html> [30.10.2019.]
17. List d.o.o. (2019): O nama, [Internet] raspoloživo na: <http://www.list.com.hr/ONama.html> [30.10.2019.]
18. List d.o.o. (2019) Izvješće o transparentnosti. [Internet] Raspoloživo na: <http://www.list.com.hr/Transparent2016.html> [30.10.2019.]
19. Mazars (2019): Mazars u Hrvatskoj, [Internet] raspoloživo na: <https://www.mazars.hr/Naslovna/O-nama/Mazars-u-Hrvatskoj> [30.10.2019.]
20. Mazars (2019): Mazars at Glance. [Internet] Raspoloživo na: <https://www.mazars.com/Home/About-us/Mazars-at-a-glance> [30.10.2019.]
21. Mazars (2019): O nama: Mazars u Hrvatskoj. [Internet] Raspoloživo na: <https://www.mazars.hr/Naslovna/O-nama/Mazars-u-Hrvatskoj> [30.10.2019.]
22. Ministarstvo financija (2019): Nadzor. [Internet] raspoloživo na: <http://www.mfin.hr/hr/nadzor> [21.11.2019.]
23. Prtenjača, A. (2012): Zašto revizija? A zašto ne?. [Internet] raspoloživo na: <http://www.poslovni.hr/vijesti/zasto-revizija-a-zasto-ne-213506> [22.11.2019.]
24. PwC (2019) About us. [Internet] Raspoloživo na: <https://www.pwc.com/gx/en/about.html> [30.10.2019.]
25. PwC (2018) Izvješće o transparentnosti za financijsku godinu koja je završila 30. lipnja 2018. <https://www.pwc.hr/hr/transparentnost/assets/Izvjescje-o-transparentnosti-za%202018.pdf> [Internet] Raspoloživo na: [30.10.2019.]
26. PwC (2019): O nama. [Internet] Raspoloživo na: <https://www.pwc.hr/hr/o-nama.html> [29.11.2019.]
27. RSM Global (2019): O nama, [Internet], raspoloživo na: <https://www.rsm.global/croatia/hr/o-nama> [30.10.2019.]

OSTALO

1. Guzić, Š. (2018): Izbor revizora za 2018. godinu, RRiF, Zagreb, Broj 9.
2. Musa, A. (2014): 5. forum za javnu upravu, Institut za javnu upravu, Zagreb
3. Vuko, T. (2014): Uloga i značaj revizije – nastavni materijali, Ekonomski fakultet Split, Split
4. Vitezić, N., Vuko, T., Perić, H. (2016): Determinante revizijskih naknada u Republici Hrvatskoj. Zbornik radova Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru, No. Posebno izdanje
5. Miljenković, D., Kutnjak, G. (2018): Revidiranje izvještaja integriranoga poslovnog rezultata, RRiF, svibanj 2018.

POPIS TABLICA

Tablica 1. Godišnji prihodi i broj zaposlenika u 2018. godini – Velika četvorka	13
Tablica 2. Obvezni sadržaj izvješća o transparentnosti	19
Tablica 3. Usporedba prihoda odabranih revizorskih društava koja posluju u Republici Hrvatskoj u 2018. godini.....	23
Tablica 4. Analiza Izvješća o transparentnosti PwC Hrvatska d.o.o. Zagreb	25
Tablica 5. Analiza Izvješća o transparentnosti Ernst & Young d.o.o. Zagreb.....	27
Tablica 6. Analiza Izvješća o transparentnosti KPMG Croatia d.o.o. Zagreb.....	29
Tablica 7. Analiza Izvješća o transparentnosti Deloitte Hrvatska d.o.o. Zagreb.....	31
Tablica 8. Analiza Izvješća o transparentnosti Mazars Cinotti Audit d.o.o. Zagreb	33
Tablica 9. Analiza Izvješća o transparentnosti LIST d.o.o. Split	35
Tablica 10. Analiza izvješća o transparentnosti revizorskog društva Anis u razdoblju od 2016-2018. godine.....	37
Tablica 11. Analiza izvješća o transparentnosti revizorskog društva RMS u razdoblju od 2016-2018. godine.....	38
Tablica 12. Komparativna analiza izvješća o transparentnosti odabranih revizorskih društava	41

SAŽETAK

Temeljna svrha revizije je ispitati točnost, potpunost, zakonitost i vjerodostojnost određenih procesa, uglavnom financijskih izvješća i obaviti to na objektivan način. Revizija ispituje stvarno stanje financijskih izvještaja koja objavljuju poduzeća te ih ocjenjuje sukladno Međunarodnim revizijskim standardima. Izvješća o transparentnosti pridonose ugledu revizijskog društva, a na njih često njihovi klijenti obraćaju pozornost te na taj način donose odluke o suradnji s njima. Može se reći da izvješća o transparentnosti idu u prilog ugledu revizijskog društva, stoga se treba voditi računa o njihovoj kvaliteti, pripremi i prezentaciji. Današnja izvješća o transparentnosti uglavnom se fokusiraju na pružanje kvalitativnih elemenata i isticanje raznih financijskih podataka, a uz to, sve više se vodi računa i o pokazateljima kvalitete revizije. U ovom radu govori se o izvještaju o transparentnosti revizorskih društava kao načinu komunikacije te se analiziraju izvješća o transparentnosti odabranih revizorskih društava.

Ključne riječi: revizija, izvješće o transparentnosti, revizorska društva

SUMMARY

The fundamental purpose of auditing is to examine the accuracy, completeness, legality and credibility of certain processes of the company, mainly financial statements, and in objective way. An audit examines the true status of financial statements published by companies and evaluates them in accordance with International Standards on Auditing. Transparency reports contributes to the reputation of the audit firm, and often their clients pay attention to them, and according to them, they make decisions about cooperation. It can be said that transparency reports support the reputation of the audit firm, so their quality, preparation and presentation should be taken into consideration. Today's transparency reports mainly focus on providing qualitative elements and highlighting various financial information, and more and more are taking into account audit quality indicators. This paper discusses the transparency report of audit firms as a means of communication and analyzes the transparency reports of selected audit firms.

Keywords: audit, transparency report, audit firms