

DETERMINANTE PRAVOVREMENOG IZVJEŠTAVANJA O TRANSPARENTNOSTI REVIZIJSKIH DRUŠTAVA U RH

Jurić, Marija

Master's thesis / Diplomski rad

2020

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

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:124:546699>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2025-02-27**

Repository / Repozitorij:

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



**SVEUČILIŠTE U SPLITU
EKONOMSKI FAKULTET**

DIPLOMSKI RAD

**DETERMINANTE PRAVOVREMENOG
IZVJEŠTAVANJA O TRANSPARENTNOSTI
REVIZIJSKIH DRUŠTAVA U RH**

Mentor:

Doc.dr.sc. Marko Čular

Studentica:

Marija Jurić

2181231

Split, svibanj, 2020.

SADRŽAJ

1. UVOD	4
1.1. Problem istraživanja	4
1.2. Predmet istraživanja	5
1.3. Istraživačke hipoteze	6
1.4. Cilj istraživanja	7
1.5. Metode istraživanja	7
1.6. Doprinis istraživanja.....	8
1.7. Sadržaj diplomskog rada	8
2. OBILJEŽJA REVIZIJSKE PROFESIJE	10
2.1. Svrha i karakteristike revizijske profesije	10
2.2. Revizijska načela i standardi	12
2.3. Potražnja i tržište revizijskih usluga.....	14
2.4. Proces revizije financijskih izvještaja	15
2.5. Kontrola kvalitete i sustav nadzora u reviziji	18
2.6. Specifičnosti revizije subjekata od javnog interesa.....	20
2.7. Regulatorni okvir revizijske profesije u RH	21
3. IZVJEŠĆE O TRANSPARENTNOSTI REVIZIJSKIH DRUŠTAVA	23
3.1. Važnost i struktura izvješća o transparentnosti revizijskih društava.....	23
3.2. Pregled dosadašnjih istraživanja po pitanju izvješća o transparentnosti revizijskih društava	26
3.3. Regulatorni okvir izvješća o transparentnosti prema uredbi 537/2014 europskog parlamenta i vijeća od 16. travnja 2014. o posebnim zahtjevima u vezi zakonske revizije subjekata od javnog interesa te prema zakonu o reviziji.....	29
4. REZULTATI EMPIRIJSKOG ISTRAŽIVANJA	32
4.1. Opis uzorka i metodologije	32
4.2. Opis zavisne varijable	33

4.3. Opis nezavisnih varijabli	34
4.4. Analiza i rezultati istraživanja	34
4.4.1.Deskriptivna analiza.....	34
4.4.2. Izračun indeksa o transparentnosti odabranih revizijskih društava.....	35
4.4.3. Analiza determinanti pravovremenog izvještavanja o transparentnosti revizijskih društava u RH.....	37
ZAKLJUČAK.....	43
LITERATURA	45
SAŽETAK.....	50
SUMMARY.....	51

1. UVOD

1.1. Problem istraživanja

Izvješće o transparentnosti ukazuje na usredotočenost revizijskog društva na kvalitetu revizije financijskih izvještaja te će kvalitetnija revizija rezultirati vjerodostojnijem izvještavanju što u najvećoj mjeri utječe na interesne korisnike. Budući da je ukupan ugled revizijskog društva veoma važan element koji interni korisnici razmatraju u procesu donošenja odluke, izvješće o transparentnosti doprinosi upravo ugledu revizijskog društva te može utjecati na donošenje odluka internih korisnika na temelju toga na koji način su pripremljena i prezentirana izvješća.¹

Svrha izvješća o transparentnosti je promicanje povjerenja u proces revizije s ciljem da pomognu interesnim korisnicima i dionicima u razumijevanju upravljanja i poslovanja revizijskih društava te u promicanju kvalitetnijih revizija.² Veća transparentnost revizijskih društava smanjuje asimetriju informacija između revizijskih društava i sudionika na tržištu, čime se podržavaju visokokvalitetne revizijske usluge i stabilnost tržišta kapitala.

U Republici Hrvatskoj od 2008. godine revizijska društva koja revidiraju subjekte od javnog interesa prema Zakonu o reviziji su dužna objavljivati izvješće o transparentnosti. Također prema Zakonu o reviziji, revizijsko društvo koje obavlja zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa dužno je objaviti izvješće o transparentnosti u skladu s odredbama članka 13. Uredbe (EU) br. 537/2014.³

U ovome radu se analiziraju determinante koje utječu na pravovremeno izvještavanje o transparentnosti revizijskih društava koja revidiraju subjekte od javnoga interesa u Republici Hrvatskoj. Iako je objava izvješća o transparentnosti zakonski propisana za revizijska društva koja revidiraju subjekte od javnog interesa, važno pitanje je pridržavaju li se revizijska društva te obveze i u kojoj mjeri. Dosadašnja istraživanja provedena u Republici Hrvatskoj ukazuju na to da još uvijek sva revizijska društva, koja revidiraju subjekte od javnog interesa, ne objavljuju

¹ Čular, M. (s.a.): Transparentnost revizijskih društava u RH, Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet, Split, str. 2.

² Čular, M. (s.a.): Transparentnost revizijskih društava u RH, Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet, Split, str. 3.

³ Narodne novine (2017.): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 127, članak 59.

izvješća o transparentnosti.⁴ Pravovremenost objavljivanja uvelike utječe na reakcije interesnih korisnika jer pravovremena i detaljna izvješća ulijevaju veće povjerenje te će se korisnici najprije odlučiti za revizijsko društvo koje ispunjava sve zakonske propise i norme. Također, istraživanjem se želi doći do spoznaje hoće li velika i uglednija revizijska društva te ona koja imaju veći broj ovlaštenih revizora objaviti na vrijeme i u potpunosti izvješće o transparentnosti.

1.2. Predmet istraživanja

Predmet istraživanja je analiza utjecaja determinanti koja utječu na pravovremenost izvještavanja kroz izvješće o transparentnosti revizijskih društava.

U ovom istraživanju datum objave revizijskog izvješća će se analizirati kao zavisna varijabla koja će se aproksimirati s brojem dana od kraja poslovne godine do datuma izdavanja. Nadalje, pokušat će se utvrditi utjecaj nezavisnih varijabli na vremenski period do objave izvješća o transparentnosti na uzorku kompanija koje listaju na Zagrebačkoj burzi. Nezavisne varijable koje će se analizirati u radu su broj ovlaštenih revizora, broj revidiranih subjekata od javnog interesa od strane revizijskog društva te Indeks o transparentnosti revizijskih društava. Istraživanje će obuhvatiti samo jednu izvještajnu godinu i to 2018. godinu.

Pravovremenost izvještavanja revizijskog društva smatra se značajnim aspektom koji utječe na korisnost informacija dostupnim vanjskim korisnicima za proces donošenja odluka. Problem se javlja u interpretaciji stvarnog vremenskog perioda potrebnog za reviziju. Zato se u ovom radu istražuju čimbenici revizije i revizijskih društava za koje se pretpostavlja da bi mogli imati važnu ulogu za pravovremenost izvještavanja revizijskih društava.

Važnost pravovremenosti je upravo na pružanju informacija korisnicima prije nego te informacije izgube moć utjecaja na odlučivanje. Budući da nepravovremenost smanjuje korisnost informacija, rezultati dobiveni istraživanjem mogu biti korisna podloga za davanje preporuka na koji način se može utjecati na pravovremenost izvještavanja revizijskih društava i što nepravovremeni izvještaji mogu signalizirati.⁵

⁴ Pivac, S., Čular, M. (2012): Quality index creating and analysis of the transparency of audit firms – case study in Croatia, Hrvatsko društvo za operacijska istraživanja, vol. 3., br. 1., str. 225-234.

⁵ Milavić, I. (2019): Determinante pravovremenosti revizorskog izvještavanja u Republici Hrvatskoj, Diplomski rad, Ekonomski fakultet u Splitu, str. 4.

1.3. Istraživačke hipoteze

Na temelju definiranog problema i predmeta istraživanja postavljenje su sljedeće istraživačke hipoteze:

H1: Revizijska društva s većim brojem ovlaštenih revizora pravovremeno izvještavaju interesne korisnike kroz izvješće o transparentnosti.

Istražit će se postoji li pozitivna veza između broja ovlaštenih revizora unutar pojedinog revizijskog društva i pravovremenosti objave izvješća o transparentnosti. Veći broj ovlaštenih revizora u svakom slučaju povećava njihov kapacitet te utječe na kvalitetu revizije te također može utjecati na povjerenje interesnih korisnika.

H2: Revizijska društva koja su revidirala veći broj listanih društava pravovremeno izvještavaju interesne korisnike kroz izvješće o transparentnosti.

Istražit će se postoji li pozitivna veza između broja revidiranih društava od strane jednoga revizijskog društva i pravovremenosti objave izvješća o transparentnosti. Revizijska društva koja su revidirala veći broj društava su zapravo najveća i najuglednija društva koja imaju međunarodnu reputaciju i dobar ugled. Njihov cilj je i dalje jačati ugled kako bi stekli što veće povjerenje internih korisnika te upravo zbog toga se pridržavaju zakonskih pravila, a jedno od njih je pravovremeno objavljivanje izvješća o transparentnosti.

H3: Revizijska društva s boljim Indeksom o transparentnosti revizijskih društava pravovremeno izvještavaju interesne korisnike kroz izvješće o transparentnosti.

Prema Uredbi, izvješće o transparentnosti ima određeni broj elemenata koje treba zadovoljiti (prema postojećoj Uredbi taj broj elemenata je 11). Na temelju tih elemenata, kreirat će se Indeks te istražiti da li revizijska društva koja imaju bolji Indeks u većoj mjeri izvještavati interesne korisnike kroz objavu Izvješća o transparentnosti na vrijeme.

1.4. Cilj istraživanja

Glavni cilj ovog istraživanja temelji se na pitanju da li revizijska društva koja obavljaju reviziju listanih društava pravovremeno objavljuju izvješća o transparentnosti. Osim toga, istražiti će se u kojoj mjeri se revizijska društva drže propisanoga roka za objavu izvješća o transparentnosti te da li izvješća pružaju sve potrebne informacije, odnosno sastoje li se od svih 11 elemenata koje treba sadržavati.

Također, analizirat će se utječe li na pravovremenost izvještavanja broj ovlaštenih revizora, broj subjekata od javnog interesa koje je to revizijsko društvo revidiralo u 2018. godini te Indeks o transparentnosti odabranih revizijskih društava. Nadalje, cilj istraživanja je naglasiti važnost transparentnosti u revizijskoj profesiji kako bi se na taj način potaknula revizijska društva na povećanu transparentnost i objavljivanje izvješća u propisanim zakonskim rokovima.

1.5. Metode istraživanja

Istraživanje se sastoji od teorijskog i empirijskog dijela te s obzirom na problem, predmet i postavljenje ciljeve istraživanja odabrane su uobičajene znanstveno-tehničke metode.

Među najvažnije metode koje će se koristiti prilikom izrade rada su:

1. Metoda eksplanacije - objašnjavanje osnovnih pojmova i relacija,
2. Metoda indukcije - na temelju analize pojedinih činjenica dolazimo do zaključka o općem sudu,
3. Metoda dedukcije - iz općih sudova se izvode posebni i pojedinačni zaključci,
4. Metoda analize - raščlanjivanje složenih pojmova i zaključaka na njihove jednostavnije sastavne dijelove i elemente,
5. Metoda deskripcije - postupak jednostavnog opisivanja činjenica, procesa i predmeta te njihovih empirijskih potvrđivanja odnosa i veza,
6. Metoda promatranja – prikupljanje informacija kako bi što bolje upoznalo sa tematikom istraživanja,
7. Metoda sinteze – postupak kojim se jednostavne metode spajaju u složene,

8. Metoda kompilacije - postupak preuzimanja tuđih rezultata znanstveno-istraživačkog rada, odnosno tuđih opažanja, stavova, zaključaka i spoznaja.⁶

1.6. Doprinos istraživanja

Doprinos istraživanja je procijeniti pridržavaju li se revizijska društva propisanih rokova za objavu izvješća o transparentnosti te da li objavljena izvješća pružaju sve potrebne informacije interesnim korisnicima. Procijenit će se utjecaj triju nezavisnih varijabli na pravovremenost objavljivanja te ispitati indeks o transparentnosti revizijskih društava.

Stoga je glavni doprinos ovoga istraživanja analizirati i utvrditi objavljuju li revizijska društva pravovremeno izvješća o transparentnosti te procijeniti utjecaj određenih determinanti revizijskog društva na njegovu transparentnost. Upravo su transparentnost i pravovremenost najvažnija dva faktora kojima će revizijska društva pridobiti interesne korisnike.

1.7. Sadržaj diplomskog rada

Diplomski rad se sastoji od uvoda, teorijskog dijela i empirijskog dijela, zaključka, popisa literature te sažetaka na hrvatskom i engleskom jeziku.

U uvodnom dijelu definiran je problem i predmet istraživanja iz kojih proizlaze glavni ciljevi koji se žele postići u diplomskome radu. Zatim su objašnjene postavljene hipoteze te navedene metode koje su se koristile za analizu i obradu podataka. Nakon toga prikazan je kratak pregled sadržaja diplomskog rada.

Teorijski dio rada sastoji se od dva poglavlja, od kojeg prvo pod nazivom obilježja revizijske profesije, a drugo pod nazivom izvješće o transparentnosti. U prvome dijelu su objašnjene karakteristike i svrha revizijske profesije, te osnovna načela i standardi. Osim toga, analizirana je potražnja i tržište revizijskih usluga, kao i važnost te uloga regulatornog okvira revizijske profesije u Republici Hrvatskoj te sustav nadzora. Također na kraju prvoga dijela istaknute su specifičnosti revizije subjekata od javnoga interesa. U drugome dijelu se obrađuje izvješće o

⁶ Bitunjac, D. (2018): Analiza izvješća o transparentnosti, Diplomski rad, Ekonomski fakultet u Splitu, str.8.

transparentnosti, kao i elementi od kojih se sastoji.. Nadalje, kratki prikaz svih dosadašnjih istraživanja po pitanju izvješća o transparentnosti je sastavni dio ovog poglavlja.

U empirijskom dijelu rada su testirane postavljene hipoteze i analizirana ključna istraživačka pitanja, odnosno pravovremenost izvještavanja revizijskih društava koja revidiraju subjekte od javnoga interesa.

U zaključku su izneseni rezultati istraživanja te je dan osvrt na cjelokupan rad i na glavne spoznaje do kojih se došlo provedenim istraživanjem.

Na kraju diplomskog rada dolazi popis korištene literature, popis slika, tablica i grafova, prilozi te sažeci na hrvatskom i engleskom jeziku.

2. OBILJEŽJA REVIZIJSKE PROFESIJE

2.1. Svrha i karakteristike revizijske profesije

Sama riječ revizija potječe od latinske riječi “revidere” što znači ponovno vidjeti i u skladu s tim revizija predstavlja naknadni pregled i preispitivanje poslovnih procesa i stanja. U engleskom govornom području za reviziju se upotrebljava pojam “audit”. I ova riječ potječe od latinske riječi “audiere” što znači čuti, tj. slušati.⁷

Revizija je naknadni pregled poslovanja nekog društva i to je čini izuzetno važnom za korisnike, jer ona pruža vjerodostojnost informacija sadržanih u financijskim izvještajima. Zakon o reviziji u Republici Hrvatskoj definira reviziju kao postupak provjere i ocjene financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja obveznika revizije te podataka i metoda koje se primjenjuju pri sastavljanju financijskih izvještaja na temelju kojih se daje stručno i neovisno mišljenje o istinitosti i objektivnosti financijskog stanja, rezultata poslovanja i novčanih tokova.⁸

Također, 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.⁹

U revizijskoj literaturi na različite se načine klasificira revizija. Cota klasificira reviziju s obzirom na četiri kriterija i to s obzirom na:¹⁰

- 1) Mjesto organa koji obavlja reviziju (interna i eksterna revizija),
- 2) Subjekt koji provodi reviziju (pojedinačna revizija i komisijska ili kompleksna revizija),

⁷ Tušek, B., Žager, L. (2007): Revizija, drugo izmijenjeno i dopunjeno izdanje. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 47.

⁸ Narodne novine, (2005, 2008, 2012): Zakon o reviziji, pročišćeni tekst, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 146, 139 i 144., članak 2.

⁹ Messier, W. F. (2000): Revizija, Priručnik za revizore i studente s rješenjima zadataka, II. dopunjeno izdanje, Faber & Zgombić Plus, Zagreb, str. 8.

¹⁰ Cota, B. (1983): Kontrola i revizija poslovanja, Savez računovodstvenih i financijskih radnika Hrvatske, citirao prema: Tušek, B., Žager, L. (2005): Revizija, drugo, izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 69-70.

- 3) Objekt koji se pregledava (knjigovodstvena revizija), gospodarska revizija (revizija cjelokupnog poslovanja), financijska revizija, revizija osnivanja, revizija sanacije, revizija statusnih promjena (spajanja, razdvajanja i sl.), revizija likvidacije, revizija zaključnog računa (godišnja revizija), i
- 4) Obuhvat i vrijeme kada se revizija obavlja: prethodna revizija, završna revizija, revizija koja se izvodi u određenom razdoblju bez prekidanja, kontinuirana revizija, potpuna revizija, djelomična revizija (npr. revizija bilance), proceduralna revizija (revizija koja se zasniva na ispitivanju već uspostavljenih postupaka interne kontrole).

Klasifikacija revizije može biti prema objektu ispitivanja kao i subjektu koji provodi reviziju. Prema objektu ispitivanja razlikuje se:¹¹

- revizija financijskih izvještaja
- revizija podudarnosti
- revizija poslovanja.

Revizija financijskih izvještaja se odnosi na utvrđivanje realnosti i objektivnosti sadržaja financijski izvještaja, odnosno da li su korištena općeprihvaćena računovodstvena načela. Ovdje se misli na eksternu reviziju provedenu od strane stručnih i neovisnih revizijskih društava iako je mogu provesti i interni revizori za potrebe menadžmenta poduzeća. Ova revizija se primjenjuje uglavnom na financijske izvještaje.

Revizija podudarnosti provodi se sa svrhom utvrđivanja razine usklađenosti s određenim pravilima, politikama, zakonima, ugovorima ili državnim propisima.

Revizijom poslovanja, koja se nekad naziva i revizija izvedbe ili revizija uprave, ispituju se i procjenjuju cjelokupne aktivnosti ili pak samo dio aktivnosti poduzeća kako bi se unaprijedilo poslovanje. Svrha je da se utvrde područja koja trebaju poboljšanje kao i da se daju odgovarajuće preporuke kako to učiniti. Najčešće je provode interni revizori, no to ne znači da ona ne može biti provedena i od strane eksternih revizora.¹²

¹¹ Messier, W. F., (1998): Revizija – priručnik za revizore i studente, Faber & Zgombić Plus, Zagreb, str. 11-12.

¹² Messier, W. F., (1998): Revizija – priručnik za revizore i studente, Faber & Zgombić Plus, Zagreb, str. 11-12.

Eksterna revizija nema za cilj samo da se revizija obavi u skladu sa Zakonom o reviziji nego i da dobije rezultate koji zadovoljavaju visoku kvalitetu što onda rezultira većom vjerojatnosti da će i rezultati revizije biti pouzdani.

Karakteristike eksterne revizije su:¹³

- Naknadno ispitivanje financijskih izvještaja ili financijskih informacija kad je takvo ispitivanje potaknuto od strane subjekta ili predstavlja zakonsku obvezu,
- Reviziju obavljaju neovisne i stručne osobe,
- Revidiranjem se želi utvrditi prikazuju li predočeni financijski izvještaji realno i objektivno (odnosno fer i istinito) financijsko stanje i rezultat poslovanja subjekta, objektivnost i realnost financijskih izvještaja utvrđuje se prema definiranim kriterijima,
- Kriteriji za ocjenu objektivnosti i realnosti financijskih izvještaja moraju biti unaprijed poznati, a njih čine: računovodstvena načela, hrvatski standardi financijskog izvještavanja (HSFI) odnosno međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI), zakonski propisi i usvojene računovodstvene politike,
- Revizija se obavlja u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima, poštujući Kodeks profesionalne etike revizora,
- Mišljenje o realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja potpisuje ovlaštenu revizor,
- Revizijsko izvješće s mišljenjem temelji se na objektivnim dokazima i dostavlja se zainteresiranim korisnicima,
- Revizijsko izvješće o objektivnosti i realnosti financijskih izvještaja dostupno je javnosti.

2.2. Revizijska načela i standardi

Svaka profesija, pa tako i revizijska, postavlja određene zahtjeve, odnosno utvrđuje svojevrсна pravila kojih se pripadnici struke moraju u djelovanju pridržavati i koja moraju nastojati kontinuirano usavršavati. Stoga temeljna načela služe kao smjernice revizorima u ponašanju i profesionalnom obavljanju revizijskog posla.

¹³ Filipović, I. (2009): op. cit., str. 12-13.

Uobičajeno se ističu sljedeća načela:¹⁴

- 1) Načelo profesionalne etike: navodi da se revizor u svom radu mora pridržavati određenih pravila ponašanja kako bi se zaštitila revizija kao profesija. Pravila ponašanja obuhvaćena su kodeksom profesionalne etike.
- 2) Načelo neovisnosti: zahtijeva da su revizori neovisne osobe. Revizor ne smije biti u poslovnoj vezi s klijentom kod kojeg obavlja reviziju.
- 3) Načelo stručnosti i kompetentnosti: odnosi se na obvezu revizora da ima određeno stručno znanje za obavljanje revizijskog posla.
- 4) Načelo dokumentiranosti: navodi da dokumentacija koja se koristi kao podloga za reviziju mora biti vjerodostojna i prikazivat stvarno stanje poslovanja klijenta.
- 5) Načelo korektnog izvještavanja: zahtijeva se izražavanje ispravnog mišljenja o poslovanju klijenta koje mora biti korektno i konkretno.
- 6) Načelo odgovornosti: odnosi se na obavezu utvrđivanja odgovornosti za nepravilnosti u poslovanju.

Revizijski standardi trebaju biti u skladu s revizijskim načelima. Oni revizoru također pružaju minimalne smjernice što pomaže u određivanju obujma revizijskih mjera i postupaka koje treba primijeniti u reviziji. Revizijski standardi predstavljaju kriterije ili mjerilo na osnovi kojega se ocjenjuje kvaliteta revizijskih rezultata.¹⁵

Standardi kao što je općepoznato, predstavljaju detaljniju razradu pojedinih načela. Zbog toga se s pravom može reći da revizijska načela predstavljaju ishodište revizijskih standarda. U Hrvatskoj se pri obavljanju revizije financijskih izvještaja primjenjuju se Međunarodni revizijski standardi (MRevS). MRevS-e objavljuje Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB) Međunarodne federacije računovođa (International Federation of Accountants – IFAC). Prijevode MRevS-a prihvaća i objavljuje Hrvatska revizorska komora (HRK).

¹⁴ Vujević, I. (2005): Revizija, Ekonomski fakultet Split, Split, str. 98.

¹⁵ INTOSAI-a, str.2.

MRevS-i obuhvaćaju sljedeća glavna područja: ¹⁶

- Opća načela i odgovornosti,
- Procjena rizika i reakcija na procijenjene rizike,
- Razmatranja u vezi sa subjektima koji koriste uslužne organizacije i ocjenjivanje pogrešnih prikaza ustanovljenih tijekom revizije,
- Revizijski dokazi,
- Korištenje radom drugih,
- Revizijski zaključci i izvješćivanje,
- Posebna područja.

Uz MRevS-ove, revizori su dužni primjenjivati i IFAC-ov Kodeks etike za profesionalne računovođe.

2.3. Potražnja i tržište revizijskih usluga

Potražnja za revizijom proizlazi iz potrebe za nadzorom rada menadžmenta kojim će se osigurati učinkovito funkcioniranje tržišta i alokacija resursa. Naime, funkcija revizora jest pružanje provjerenih informacija, inače dostupnih dobro obaviještenom menadžmentu, primarno lošije obaviještenim investitorima čiji interes za potvrdom točnosti informacija iz financijskih izvještaja stvara podlogu potražnje za revizijom.¹⁷

Reforma revizijskog tržišta uslijedila je kao posljedica svjetske financijske krize iz 2008. godine s ciljem jačanja stabilnosti cjelokupnog financijskog sustava. Veliku ulogu u financijskoj krizi imale su banke, fondovi, agencije za kreditni rejting, regulatori i središnje banke, no također treba uzeti u obzir da su mnoge od navedenih institucija dobile pozitivno mišljenje revizora unatoč problemima i nepravilnostima koji su očito postojali u njihovom poslovanju. Prema tome, javila se potreba za detaljnom analizom i preispitivanjem uloge revizora te postojećeg regulatornog okvira.¹⁸

¹⁶ Kovačević, R. (1993): Revizija u tržišnom gospodarstvu, Informator, Zagreb, str. 23.

¹⁷ Soltani, B., op. cit., str. 33.

¹⁸ Bilobrk, A. (2018.) : Analiza koncentracije na tržištu revizijskih usluga u Hrvatskoj, Diplomski rad, Ekonomski fakultet u Splitu, Split

Može se reći da je revizijska reforma na razini Europske unije započela 2010. godine kad je Europska komisija objavila tzv. Zelenu knjigu pod naslovom „Politika revizije: Pouke iz krize“ (engl. Green paper „Audit policy: Lessons from the crisis“), gdje je istaknuto da je kvalitetna revizija ključna za ponovno uspostavljanje povjerenja investitora u financijske izvještaje i financijski sustav.¹⁹

Iako je revizija u Republici Hrvatskoj u raznim oblicima u primjeni već od 1935. godine, suvremeniji pristup primjeren tržišnoj ekonomiji javlja se tek nakon osamostaljenja i privatizacije kada je 1992. godine donesen Zakon o reviziji, a s prvim revizijama se započelo 1993. godine. Već tada utvrđena je obveza plaćanja naknade za obavljenju reviziju koja se utvrđuje ugovorom. Usklađivanjem zakonodavnog okvira s propisima EU dolazi do usvajanja novog Zakona o reviziji uslijed čega nastaju značajne promjene u načinu ugovaranja revizijske naknade.²⁰

Revizijska društva u Hrvatskoj organizirana su kao društva s ograničenom odgovornošću. Prema podacima iz Registra Hrvatske revizorske komore trenutno u Hrvatskoj posluje 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. Istraživanja mjera koncentracije na revizijskom tržištu u Republici Hrvatskoj pokazuju da je tržište revizijskih usluga u Hrvatskoj nije koncentrirano u pogledu broja revidiranih klijenata, dok po ukupnim revidiranim prihodima i aktivni klijenata tržište je umjereno koncentrirano i može se okarakterizirati kao oligopol.²¹

2.4. Proces revizije financijskih izvještaja

Proces obavljanja revizije temeljnih financijskih izvještaja iznimno je složen proces, pa se njegovom realiziranju ne može pristupiti rutinski i površno. Odrednice revizijskih standarda pružaju samo neki pravac za provedbu, ali ne i gotova rješenja za postupak revizije. U nastavku rada će se ukratko objasniti proces revizije, tj. pojedinačno sve faze koje proces obuhvaća.

¹⁹ Europska komisija, (2010): Green Paper on Audit policy, http://ec.europa.eu/finance/consultations/2010/green-paper-audit/index_en.htm (28.08.2018.)

²⁰ Bilobrk, A. (2018): Analiza koncentracije na tržištu revizijskih usluga u Hrvatskoj, Diplomski rad, Ekonomski fakultet u Splitu, Split

²¹ Vuko, T., Vitezić, N., Perić, H., (2016): Determinante revizijskih naknada u Republici Hrvatskoj, str.377.

Općenito proces obavljanja revizije financijskih izvještaja se obavlja u dvije faze, a to su prethodna i završna faza.

Prethodna revizija obavlja se do datuma na koji se izdaju financijski izvještaji. Prvi korak je prihvaćanje novog ili zadržavanje postojećeg klijenta temeljem pisma o preuzimanju obveze revizije. Ovim pismom revizor i menadžment dogovaraju o međusobnim odgovornostima, cilju i djelokrugu revizije, odgovornim i kontakt osobama, potrebnim prostorijama, informacijama o tekućem poslovanju, planskim predviđanjima za kraj godine, korištenju interne revizije društva, određivanju revizijskog osoblja i potrebnih suradnika, stručnjaka i sl. Revizor traži od menadžmenta da mu jedan potpisani primjerak pisma vrati kako bi potvrdio svoju suglasnost s uvjetima revizije. Pismo nije potrebno pisati svake godine, osim ukoliko dođe do promjene menadžmenta, sadržaja i opsega poslovanja klijenta, uvjeta navedenih u prvobitnom pismu, zakonskih uvjeta i sl.²²

Upoznavanje poslovanja klijenta i planiranje revizije drugi su i treći korak u prethodnoj reviziji, a odvijaju se paralelno. Za ove faze od velike su važnosti analitički postupci. Planiranjem je obuhvaćen cijeli proces revizije, ono se odvija kontinuirano, a sastoji se od: godišnjeg plana revizije za sve klijente zajedno i programa obavljanja revizije za svakog klijenta pojedinačno. Planiranjem se definira potrebno vrijeme za obavljanje revizijskih postupaka, veličina i vrsta postupaka, te broj osoblja uključenog u cijeli posao. Jedna od značajnih aktivnosti faze planiranja revizije jest upoznavanje i razumijevanje poslovanja klijenta. Svrha ove faze je procijeniti rizike, utvrditi probleme, učinkovito isplanirati i djelotvorno obaviti reviziju, ocijeniti revizijske dokaze i pružiti bolje usluge klijentu. To se može postići saznanjem o općim ekonomskim čimbenicima u kojima poduzeće posluje, specifičnim uvjetima koji djeluju na poslovanje klijenta, proučavanjem raznih izvještaja i dokumentacije, obilaskom pogona i odjela, razgovorom s menadžmentom, osobljem klijenta i osobljem interne revizije, kao i drugim stručnim ljudima ili revizorima koji su kod dotičnoga klijenta obavljali reviziju, saznanjima o upravljačkoj strukturi, strukturi prihoda i rashoda, načinu financiranja, financijskim uvjetima, broju zaposlenih i sl.

Upoznavanje i ocjena sustava internih kontrola četvrti je korak u prethodnoj reviziji, a zajedno s procjenom revizijskih rizika značajno utječu na cjelokupni tijek revizije. Razmjerno stupnju

²² Tušek, B. i Žager, L., (2007): Revizija, Sveučilišna tiskara d.o.o., Zagreb, str.165.

učinkovitosti sustava internih kontrola revizor će smanjiti ili povećati opseg dokaznih testova. Kako bi se upoznao s ovim sustavom, revizor treba utvrditi kako je on osmišljen i jesu li odgovarajući interni kontrolni postupci ugrađeni u poslovne operacije klijenta. Također treba upoznati i razumjeti kako menadžment upravlja nužnim rizicima financijskog izvještavanja. Revizor treba provjeriti dokumente, evidencije i izvještaje, prethodne informacije i saznanja o klijentu, imati uvid u poslovne aktivnosti i politike klijenta. Revizor pri tome može primijeniti različite tehnike kao što su hodogrami, grafikoni, kontrolni popisi i sl.. Nakon što upozna sustav internih kontrola, revizor ocjenjuje učinkovitost toga sustava, obavlja konačnu procjenu kontrolnog rizika, te planira razinu rizika ne otkrivanja i dokaznih testova kako bi ukupni revizijski rizik smanjio na prihvatljivu razinu.²³

Završna revizija obavlja se nakon datuma na koji se izdaju financijski izvještaji. Prikupljanje dokaza i izrada radne dokumentacije najznačajnija je faza cjelokupnog procesa revizije financijskih izvještaja jer se na temelju dokaza u ovoj fazi daje mišljenje o realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja. Rizičnim područjima utvrđenima u prethodnoj reviziji posvećuje se posebna pozornost. Prikupljaju se dokazi koji pokazuju opravdanost sumnji u postojanje ili nepostojanje određenih nepravilnosti, ali se mogu otkriti i nova područja rizika. Prikupljanje dokaza najčešće se obavlja na temelju uzorka. Paralelno s prikupljenim dokazima izrađuje se radna dokumentacija. Prije formiranja mišljenja revizor provodi cjelokupnu kontrolu obavljene revizije. Pregleda radnu dokumentaciju i uspoređuje prikupljene dokaze s programom revizije financijskih izvještaja. Ponovno se provode analitički postupci kojima se mogu utvrditi nova područja rizika. Nakon cjelokupnog pregleda revizor provodi konačnu procjenu značajnosti, a ako se nakon toga pregleda i provedenih analitičkih postupaka ne utvrde nova područja rizika, revizor izrađuje izvješće o obavljenoj reviziji financijskih izvještaja.²⁴

Postoje pozitivna i modificirana revizijska izvješća. Pozitivna revizijska izvješća govore da su financijski izvještaji realni i objektivni u svim značajnim aspektima. Kod modificiranog revizijsko izvješća postoje pitanja koja utječu i ne utječu na revizijsko mišljenje. Ako je revizor u tijeku provedbe revizije suočen s ograničenjem obujma ispitivanja ili je imao nesuglasje s menadžmentom – izrazit će modificirano revizijsko izvješće (pitanja koja utječu na mišljene). Kod ograničenja obujma ispitivanja revizor će izraziti mišljenje s rezervom ili će se suzdržati

²³ Lovrić, N.,(2010): Proces revizije financijskih izvještaja, Istraživački rad, Zagreb, str.6.

²⁴ Lovrić, N. (2010): Proces revizije financijskih izvještaja, Istraživački rad, Zagreb, str.6.

od izražavanja mišljenja (financijski izvještaji sadržavaju značajne pogreške koje zbog nedostataka dokaza nije moguće kvantificirati). Kod nesuglasnosti s menadžmentom revizor će izraziti mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje (financijski izvještaji sadržavaju značajne pogreške za koje postoje dokazi). Pitanja koja ne utječu na mišljenje kod modificiranog revizijska izvješća su vremenska neograničenost poslovanja (iako poduzeće teško posluje, izvještaji su dobri), te sudski spor (iako je klijent tužen, izvještaji su dobri).²⁵

2.5. Kontrola kvalitete i sustav nadzora u reviziji

Nadzor nad ovlaštenim revizorima i revizijskim društvima podrazumijeva ispitivanje i provjeru postupa li i na koji način ovlaštenu revizor i revizijsko društvo u skladu s odredbama Zakona o reviziji i, ako je to primjenjivo, Uredbe (EU) br. 537/2014, kao i u skladu s nacionalnim standardima i vlastitim pravilima te nadzor osiguranja kvalitete rada ovlaštenih revizora i revizijskih društava, a koji podrazumijeva ocjenu pridržavanja važećih revizijskih standarda i zahtjeva neovisnosti, kvantitete i kvalitete angažiranih sredstava, zaračunatih revizijskih naknada i sustava unutarnje kontrole kvalitete revizijskog društva, potkrijepljen odgovarajućim testiranjem odabranih revizijskih spisa.²⁶

Nadzor ovlaštenih revizora i revizijskih društava provodi se najmanje jedanput u tri godine kod ovlaštenog revizora i revizijskog društva koji obavljaju zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa, odnosno najmanje jedanput u šest godina kod ovlaštenog revizora i revizijskog društva koji obavljaju zakonsku reviziju ostalih subjekata.²⁷

Ministarstvo financija provodi nadzor i provjeru kvalitete rada u opsegu potrebnom za utvrđivanje činjenica i dokaza radi dokumentiranog donošenja ocjene o zakonitosti i pravilnosti poslovanja revizijskih društava/samostalnih revizora i ovlaštenih revizora. Nadzor nad ovlaštenim revizorima i revizijskim društvima podrazumijeva ispitivanje i provjeru postupa li i na koji način ovlaštenu revizor i revizijsko društvo u skladu s odredbama ovoga Zakona i, ako je to primjenjivo, Uredbe (EU) br. 537/2014, kao i u skladu s nacionalnim standardima i

²⁵ Lovrić, N.,(2010): Proces revizije financijskih izvještaja, Istraživački rad, Zagreb, str.6.

²⁶ Ministarstvo financija: Revizija, Nadzor, dostupno na: <https://mfin.gov.hr/istaknute-teme/revizija/nadzor/441> (26.03.2020.)

²⁷ Ministarstvo financija: Revizija, Nadzor, dostupno na: <https://mfin.gov.hr/istaknute-teme/revizija/nadzor/441> (26.03.2020.)

vlastitim pravilima te nadzor osiguranja kvalitete rada ovlaštenih revizora i revizijskih društava, a koji podrazumijeva ocjenu pridržavanja važećih revizijskih standarda i zahtjeva neovisnosti, kvantitete i kvalitete angažiranih sredstava, zaračunatih revizijskih naknada i sustava unutarnje kontrole kvalitete revizijskog društva, potkrijepljen odgovarajućim testiranjem odabranih revizijskih spisa.²⁸

Ministarstvo financija će pri provjeri osiguranja kvalitete obavljanja zakonskih revizija godišnjih financijskih izvještaja ili konsolidiranih godišnjih financijskih izvještaja srednjih i malih poduzetnika, a koji nisu subjekti od javnog interesa, uzeti u obzir činjenicu da su Međunarodni revizijski standardi osmišljeni tako da se primjenjuju na način koji je proporcionalan opsegu i složenosti poslovanja subjekta koji je predmet revizije, odnosno da određeni Međunarodni revizijski standardi nisu primjenjivi na takve subjekte.

Nadzor nad ovlaštenim revizorima i revizijskim društvima provodi se temeljem analize i procjene rizika kojima su ovlašteni revizor i revizijsko društvo izloženi ili bi mogli biti izloženi u obavljanju revizijskih usluga te rizika kojima su izloženi ili bi mogli biti izloženi revidirani subjekti.

Nadzor ovlaštenih revizora i revizijskih društava provodi se najmanje jedanput u tri godine kod ovlaštenog revizora i revizijskog društva koji obavljaju zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa, odnosno najmanje jedanput u šest godina kod ovlaštenog revizora i revizijskog društva koji obavljaju zakonsku reviziju ostalih subjekata.

Nadzor ovlaštenih revizora i revizijskih društava provodi se najmanje jedanput u tri godine kod ovlaštenog revizora i revizijskog društva koji obavljaju zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa, odnosno najmanje jedanput u šest godina kod ovlaštenog revizora i revizijskog društva koji obavljaju zakonsku reviziju ostalih subjekata.²⁹

²⁸ Zakon o reviziji; poglavlje IX., članak. 75., dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji> (26.03.2020)

²⁹ Zakon o reviziji; poglavlje IX., članak. 75., dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji> (26.03.2020)

2.6. Specifičnosti revizije subjekata od javnog interesa

Definicija subjekata od javnog interesa uključuje sljedeće skupine subjekata:

- subjekte koje regulira zakonodavstvo države članice i čijim se prenosivim vrijednosnicama trguje na reguliranom tržištu bilo koje države članice,
- kreditne ustanove,
- osiguravajuća društva i
- subjekte koje su države članice odredile kao subjekte od javnog interesa.

Zahtjevi postavljeni revizijskim društvima koja obavljaju zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa mnogo su detaljniji od zahtjeva za ostale obveznike revizije. Obvezno izvještavanje revizijskih društava koja provode zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa jest također puno detaljnije u odnosu na ostale obveznike revizije i uključuje dodatne zahtjeve u vezi sadržaja revizijskog izvješća, dodano izvješće za revizijski odbor, izvješćivanje nadzornicima subjekata od javnog interesa, izvješće o transparentnosti i pružanje određenih informacija nadležnim tijelima.³⁰

Neovisnost revizora dodatno se nastoji ojačati ograničavanjem pružanja ne revizijskih usluga. Prema tome, revizijsko društvo i svi članovi mreže kojoj isto pripada ne smiju pružati zabranjene ne revizijske usluge subjektu koji je predmet revizije, njegovom matičnom društvu ili društvima pod njegovom kontrolom. Neke od zabranjenih ne revizijskih usluga uključuju porezne usluge, usluge upravljanja i donošenja odluka, knjigovodstvene usluge, usluge obračuna plaća, pravne usluge itd. Ne revizijskim uslugama koje nisu uključene u popis zabranjenih usluga je uvedeno ograničenje za visinu prihoda ostvarenih pružanjem istih.

Imenovanje revizora subjekata od javnog interesa nastojalo se učiniti otvorenijim tako da se aktivno uključi revizijski odbor, te da se definira sami postupak izbora revizora. Revizijski odbor ima odgovornost podnošenja preporuke nadzornom tijelu subjekta koji je predmet revizije, pri čemu se preporuka u slučaju prvog angažmana ili prilikom rotacije revizora mora temeljiti na javnom natječaju, a pritom je zabranjeno da se izbor ograničava, bilo na određene kategorije ili na popise ovlaštenih revizora / revizijskih društava.³¹

³⁰ Brozović M., Novak A., Mališ S. (2017.): Subjekti od javnog interesa u odabranim zemljama – definiranje i posebni zahtjevi zakonske revizije, Ekonomski fakultet u Zagrebu, Zagreb, str. 266.

³¹ Bitunjac, D. (2018): Analiza izvješća o transparentnosti, Diplomski rad, Ekonomski fakultet u Splitu, str.8.

2.7. Regulatorni okvir revizijske profesije u RH

Prema Zakonu o reviziji u Republici Hrvatskoj, revizijska društva koja revidiraju barem jedno društvo od javnog interesa moraju objaviti godišnje izvješće o transparentnosti najkasnije tri mjeseca od kraja poslovne godine na svojim internetskim stranicama ili na stranicama Hrvatske revizorske komore.

Samostalni revizor ili osoba ovlaštena za zastupanje revizijskog društva potpisuje izvješće o transparentnosti. Ako revizijsko društvo ne objavi izvješće o transparentnosti na primjeren način snosit će sankciju u vidu novčane kazne od 20.000 do 100.000 kuna.

Hrvatska revizorska komora u sklopu nadzora i provjere kvalitete rada revizijskih društava provjerava je li izvješće o transparentnosti sastavljeno i objavljeno u skladu s člankom 17.a.³²

Izvješće o transparentnosti mora sadržavati sljedeće:

- opis pravnog i ustrojstvenog oblika te strukture vlasništva revizijskog društva i samostalnog revizora;
- opis mreže te njezinoga pravnog i strukturnog uređenja, ako revizijsko društvo pripada mreži;
- opis upravljačke strukture revizijskog društva i samostalnog revizora;
- opis unutarnjeg sustava kontrole kvalitete revizijskog društva i samostalnog revizora te izjavu upravnog ili poslovnog tijela o djelotvornosti njegova rada;
- naznaku kada je izvršena posljednja provjera kvalitete rada;
- popis društava od javnog interesa za koja su tijekom prethodne poslovne godine provedene revizije;
- izjavu koja se odnosi na neovisnost rada revizijskog društva i samostalnog revizora kojom se potvrđuje da je obavljen unutarnji pregled poštivanja zahtjeva o neovisnosti;
- izjavu o politici revizijskog društva i samostalnog revizora, vezanu uz stalno usavršavanje ovlaštenih revizora;
- sveukupne financijske informacije i podatke koji pokazuju značaj revizijskog društva i samostalnog revizora, poput ukupnog prometa, razdijeljenog u naknade iz zakonom propisane revizije godišnjih i konsolidiranih financijskih izvještaja i naknade zaračunate za druge usluge davanja jamstva, poreznog savjetovanja i druge usluge koje nisu povezane s revizijom;

³²Čular, M. : Transparentnost revizijskih društava u RH, Ekonomski fakultet u Splitu, Split, 2017.

- podatke o osnovici za primanja ovlaštenih revizora koji potpisuju revizijska izvješća o obavljenim revizijama društava od javnog interesa.³³

Također, okvir financijskog izvještavanja u Republici Hrvatskoj propisan je i Zakonom o računovodstvu, a sastoji se od :

- a) Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (MSFI),
- b) Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja (HSFI).

Naime, prema Zakonu o računovodstvu poduzetnik je dužan sastaviti i prezentirati godišnje financijske izvještaje primjenom Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja (HSFI). Za razliku od ostalih, veliki poduzetnici i poduzetnici čije dionice ili dužnički vrijednosni papiri su uvršteni ili se obavlja priprema za njihovo uvrštavanje za organizirano tržište vrijednosnih papira dužni su sastavljati i prezentirati godišnje financijske izvještaje primjenom MSFI-jeva. Hrvatski standardi financijskog izvještavanja su računovodstvena načela i pravila priznavanja, mjerenja i klasifikacije poslovnih događaja te sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja koje donosi Odbor za standarde financijskog izvještavanja u skladu sa Zakonom. U Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja naznačene su glavne sastavnice na kojima počiva sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja. 32

Uz Hrvatske standarde financijskog izvještavanja, bitno je naglasiti i značaj Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja. Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI) su standardi i tumačenja koje je usvojio Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (IASB). Oni obuhvaćaju:

- Međunarodne računovodstvene standarde (MRS), njihove dopune i povezana tumačenja (IFRIC i SIC),
- Međunarodne standarde financijskog izvještavanja (MSFI), njihove dopune i povezana tumačenja (IFRIC i SIC).³⁴

³³ Čular, M. : Transparentnost revizijskih društava u RH, Ekonomski fakultet u Splitu, Split, 2017.

³⁴ Narodne novine, (2019): Zakon o reviziji, pročišćeni tekst, Narodne novine d.d., Zagreb, članak 21.

3. IZVJEŠĆE O TRANSPARENTNOSTI REVIZIJSKIH DRUŠTAVA

3.1. Važnost i struktura izvješća o transparentnosti revizijskih društava

Transparentnost revizijskih društava može poboljšati ugled revizijskog društva, ali ne može poboljšati kvalitetu revizije. Kvalitetu revizije je teško definirati, a procjena kvalitete revizije je subjektivna. Stoga, otkrivanje više informacija nije jamstvo da će se ponašanje revizijskih društava promijeniti. Ipak, dodatne informacije mogu pružiti značajne prednosti i objektivnije informacije revizijskim odborima, regulatorima i drugim dionicima pri procjeni kvalitete revizije revizijskih društava i angažiranih timova prilikom donošenja odluka.

Izvješće o transparentnosti predstavlja javno dostupno godišnje izvješće revizijskog društva u kojem su prezentirane informacije o organizacijskoj i upravljačkoj strukturi revizijskog društva, kao i o sustavu osiguranja kvalitete revizije. U mnogim državama svijeta revizijska društva su obvezna javno objaviti izvješće o transparentnosti. Ova vrsta izvještavanja imaju međunarodni interes, što svjedoči objavljena smjernica o transparentnosti izvještavanja od strane Međunarodnog udruženja regulatora tržišta kapitala (IOSCO) u studenom 2015. Svrha izvješća o transparentnosti je promicanje povjerenja u proces revizije s ciljem da pomognu interesnim korisnicima i dionicima u razumijevanju upravljanja i poslovanja revizijskih društava te u promicanju kvalitetnijih revizija. U onim državama gdje je izvješće o transparentnosti obvezujuće zakonskom regulativom poveći je broj informacija o radu revizijskih društava. Ono što je pozitivno za razvoj i transparentnost revizijske profesije je da sve veći broj revizijskih društava prezentira unutar izvješća o transparentnosti kvantitativne informacije te rezultate povezane s kvalitetom revizije.³⁵

Izvješće o transparentnosti koristit će dionicima na više načina. Na primjer, financijske informacije omogućit će dionicima razumijevanje financijskog stanja i rezultata poslovanja revizijskog društva, što može biti od koristi u određivanju dostupnosti i pružanja revizijskih usluga. Nadzorna tijela bi također mogla razmotriti ove informacije u praćenju održivosti revizijskog društva koja bi mogla poduzeti određene akcije, ako je potrebno, kako bi se spriječilo društvima da se suoče s nedostatkom revizijskih usluga. Unatoč tome, informacije iz

³⁵ Čular, M., (2017): Transparentnost revizijskih društava u RH, Ekonomski fakultet u Splitu, Split

izvješća o transparentnosti, osobito one financijske prirode, mogu samo pružiti neizravne dokaze o kvaliteti revizije. Kvalitetno izvješće o transparentnosti povećava disciplinu i pomaže u izgradnji odgovornosti i povjerenja revizijskih društava.³⁶

Bitni elementi koji bi trebali biti dio svakog izvješća o transparentnosti su:³⁷

- 1) Pravna i upravljačka struktura revizijskog društva; mjere revizijskog društva u poticanju kvalitete revizije;
- 2) Unutarnji pokazatelji revizijskog društva o kvaliteti revizije; i
- 3) Pokazatelji revizijskog društva o kvaliteti revizije koji su nastali djelovanjem vanjskih (nadzornih) tijela.

Nadalje, izvješće o transparentnosti revizijskog društva treba pružiti informacije koje su:³⁸

- 1) Jasne, korisne i detaljno prikazane da bi bile relevantne za različite skupine vjerojatnih korisnika izvješća;
- 2) Činjenično utemeljene;
- 3) Nepriistrane i ne usmjerene na marketinške usluge;
- 4) Jezgrovite, specifične za revizijsko društvo te nemaju jezičnih barijera;
- 5) Pravodobne, točne i cjelovite;
- 6) Uravnotežene pri komuniciranju izlaznih mjera kvalitete revizije;
- 7) Dostatne u smislu objašnjenja ograničenja pokazatelja kvalitete revizije, uzimajući u obzir da pokazatelji ne mogu biti usporedivi za sva revizijska društva.

Sadržaj svakog izvješća o transparentnosti trebao bi sadržavati sljedeće:³⁹

- 1) Informacije o pravnoj i upravljačkoj strukturi revizijskog društva;
 - a) Podaci o revizijskom društvu, uključujući opis zakonskih, vlasničkih i upravljačkih struktura revizijskog društva te objavljivanje svih povezanih društava i drugih subjekata u vlasništvu ili u kojima revizijsko društvo ima značajan utjecaj.
 - b) Ako revizijsko društvo pripada mreži, opis mreže, stupanj do kojeg mreža postavlja pravila i prati njihovo pridržavanje te strukturne angažmane u mreži, uključujući odgovarajuće odgovornosti mreže i revizijskog društava.

³⁶ Čular, M., (2017): Transparentnost revizijskih društava u RH, Ekonomski fakultet u Splitu, Split

³⁷ Čular, M., (2017): Transparentnost revizijskih društava u RH, Ekonomski fakultet u Splitu, Split

³⁸ Čular, M., (2017): Transparentnost revizijskih društava u RH, Ekonomski fakultet u Splitu, Split

³⁹ Čular, M., (2017): Transparentnost revizijskih društava u RH, Ekonomski fakultet u Splitu, Split

- 2) Informacije o mjerama revizijskog društva za promicanje kvalitete revizije;
 - a) Opis kako revizijsko društvo utvrđuje, procjenjuje i prati pridržavanje revizijskih standarda.
 - b) Inicijative koje revizijsko društvo provodi kako bi potaklo kulturu profesionalnog skepticizma te način kako menadžment revizijskog društva promiče kvalitetu revizije.
 - c) Rasprava o tome kako revizijsko društva upravlja imenovanjem partnera i osoblja u angažiranim timovima na temelju, primjerice, opterećenja, tehničke kompetencije i godina iskustva revizora, partnera i osoblja.
 - d) Opis postupka upravljanja rizikom kako bi se identificirali, izmjerili i ublažili značajni rizici revizijskog društva.
 - e) Rasprava o odgovornosti partnera za kvalitetu revizije, uključujući i procjenu uspješnosti kvalitete revizije i mjera koji utječe na nagrađivanje partnera.

- 3) Informacije o internim indikatorima revizijskog društva o kvaliteti revizije;
 - a) Uvid u izjavu o značajnim područjima za unaprjeđenje rezultata internog nadzora nad revizijskim društvom u provođenju regulatornih i drugih zahtjeva u područjima kao što su profesionalno kontinuirano obrazovanje, prihvaćanje klijenata te nastavak angažmana, revizijska neovisnost, sustav kontrole kvalitete te odgovarajuće korektivne radnje.
 - b) Statističke pokazatelje usmjerene na pružanje informacija o osoblju i dostupnosti resursa za pružanje revizijskih usluga. Primjeri tih mjernih podataka uključuju:
 - i. udio prihoda od ne revizijskih usluga;
 - ii. te pokazatelje iskustva partnera i osoblja.
 - c) Izlazne mjere i rezultate primjene tih mjera, prikazani na usporedivoj osnovi iz godine u godinu. Njih treba pratiti temeljit opis metodologija koje se koriste za izradu mjera kvalitete revizije. U svrhu usporedivosti, ako je revizijsko društvo zamijenilo neku drugu mjeru u svojim izvještajima o transparentnosti, u prošlogodišnjem izvješću predstaviti i prethodnu te zamjensku mjeru.
 - d) Sve druge mjere kvalitete revizije.

- 4) Informacije o pokazateljima kvalitete revizije revizijskog društva na temelju rada vanjskih (nadzornih) tijela;
 - a) Rezultati nadzora; izvješće o transparentnosti revizijskog društva trebalo bi uključivati rezultate nadzora onih tijela koji vrše nadzor nad revizijom. Revizijsko društvo treba objaviti, sukladno povjerljivosti i drugim regulatornim okvirima ili zahtjevima:
 - i. opseg i rezultate nadzora, uključujući glavne ili opće nedostatke te druge nalaze bez utvrđivanja imena i drugih povjerljivih informacija o pojedinačnim revizijama,
 - ii. naziv nadzornog tijela za izvještavanje o zabilježenim nedostacima
 - iii. odgovarajuće korektivne radnje od strane revizijskog društva.
 - b) Usklađenost rezultata od strane vanjskih tijela; izjava o rezultatima usklađenosti revizijskog društva i značajnih nalaza u pogledu regulatornih okvira i drugih zahtjeva vezanih uz profesionalno kontinuirano obrazovanje, kontrolu kvalitete i neovisnost revizora.
- 5) Učestalost izvještavanja Izvješće o transparentnosti revizijskih društava bi trebalo biti dostupno dionicima i revizijskim odborima minimalno godinu dana te bi trebalo biti pravovremeno objavljeno nakon kraja fiskalne godine kako bi bilo korisno za sve dionike. Također, korisno je navesti datum izvješća o najnovijem izvješću nadzora nadzornog tijela revizijskog društva.
- 6) Dostupnost izvješća o transparentnosti Izvješće o transparentnosti revizijskog društva trebalo bi biti vidljivo i lako dostupno na web stranici revizijskog društva. Revizijska društva također trebaju razmotriti pružanje izvješća o transparentnosti revizijskim odborima društava od javnog interesa, kako bi se promovirala veća svijest o upravljanju revizijskim društvom i pokazateljima kvalitete revizije.

3.2. Pregled dosadašnjih istraživanja po pitanju izvješća o transparentnosti revizijskih društava

Trenutno, mnoge zemlje zahtijevaju da revizijska društva otkriju određene informacije unutar izvješća o transparentnosti, ali također procjenjuju potrebu dodatnih objavljivanja. Nadalje, neka revizijska društva dobrovoljno otkrivaju informacije unutar izvješća o transparentnosti.

Međutim, neki dionici na revizijskom tržištu dovode u pitanje kvalitetu objavljenih obveznih informacija i dobrovoljnih objava isključivo kao marketinšku promociju revizijskog društva.⁴⁰ Od 2006. godine Europska unija (EU) zahtjeva od revizijskih društava koja revidiraju društva od javnog interesa da sastave i objave izvješće o transparentnosti. S primjenom od 2008. godine, od revizijskih društava se zahtjeva objava godišnjeg izvješća o transparentnosti koji sadrži niz informacija o revizijskim društvima.⁴¹

Zakon o ovlaštenim javnim računovođama zahtjeva javno izvještavanje o transparentnosti revizijskih društava u Japanu (u 2007. godini, koji je stupio na snagu 2008. godine). Sva revizijska društva koja revidiraju velika trgovačka društva imaju obvezu sastavljanja navedenog izvješća. U Australiji, postoji obveza izrade i objave izvješća o transparentnosti, s primjenom od 2013. godine i to za ona revizijska društva koja revidiraju listana poduzeća te financijske institucije. Izvješće o transparentnosti u Europskoj uniji, Japanu i Australiji sastoji su od ukupno jedanaest elemenata, koji su slični u sve tri jurisdikcije.⁴²

Što se tiče značajnih istraživanja iz područja izvješća o transparentnosti revizijskih društva, može se zaključiti da su takva istraživanja jako rijetka, s obzirom na to da je obveza izrade i javne objave izvješća o transparentnosti novija u regulativama (primjerice, EU i Japan od 2008. godine, Australija od 2013. godine, dok u SAD-u i Kanadi takve obveze nema). Ehlinger (2007) je istražio odrednice u izvješćima o transparentnosti za austrijska, njemačka i nizozemska revizijska društva te zaključio da: postoji razlika između promatranih zemalja u smislu pruženih informacija u izvješću o transparentnosti; postoji pozitivna veza između veličine revizijskog društva i pruženih informacija u izvješću o transparentnosti; postoji razlika u količini objavljenih informacija između društava Velike Četvorke i drugih revizijskih društava; postoji razlika u količini objavljenih informacija između revizijskih društava koje su članice mreže i onih koje nisu članice mreže. Pott et al. (2008) su zaključili da nema razlike u količini objavljenih informacija, neovisno o tome je li izvješće o transparentnosti obvezno ili dobrovoljno. Deumes et al. (2012) su identificirali varijacije u opsegu objavljivanja informacija unutar izvješća o transparentnosti revizijskih društava za preko 103 revizijska društva u četiri zemlje EU. No, rezultati potvrđuju da nema varijacija u rezultatima objavljivanja informacija i kvalitete revizije. Zaključno, Fu et al. (2016) su otkrili da australska revizijska društva

⁴⁰ Čular, M., (2017): Transparentnost revizijskih društava u RH, Ekonomski fakultet u Splitu, Split

⁴¹ Čular, M., (2017): Transparentnost revizijskih društava u RH, Ekonomski fakultet u Splitu, Split

⁴² Čular, M., (2017): Transparentnost revizijskih društava u RH, Ekonomski fakultet u Splitu, Split

ispunjavaju minimalne zahtjeve objavljivanja informacija u izvješću o transparentnosti, dok su najviše isticali informacije iz područja unutarnjeg sustava kontrole kvalitete, neovisnosti revizora, kontinuirane edukacije revizora te visine revizijske naknade.⁴³

Praksa izvještavanja kroz izvješće o transparentnosti hrvatskih revizijskih društva temelji se na odredbama obvezne izrade i objave navedenog izvješća, sukladno postojećem Zakonu o revizije, kako je i definirano u prethodnom poglavlju. Iako postoji obveza izrade i objave izvješća o transparentnosti, ono što je nedostatak izvješća o transparentnosti hrvatskih revizijskih društava je sami sadržaj izvješća o transparentnosti, kroz bitne elemente Zakona o revizije, a da ne govorimo o dodatnim, dobrovoljnim informacijama.⁴⁴

Istraživanja su pokazala da količina informacija obveznih po Zakonu odstupaju u različitim vremenskim razdobljima. Pivac i Čular (2012) u obzir uzimaju ona revizijska društva koja revidiraju hrvatska listana poduzeća u 2010. godini te zaključuju da 40% izvješća o transparentnosti nije dostupno na jedan od načina objave Izvješća, bilo preko vlastite web stranice ili web stranice Hrvatske revizorske komore. Nadalje, samo 20% izvješća o transparentnosti pružaju zadovoljavajuću količinu informacija interesnim korisnicima, na temelju indeksa o transparentnosti revizijskih društava. Čular (2014) analizira revizijska društva koja revidiraju hrvatska listana poduzeća u 2012. te zaključuje kako 30% izvješća o transparentnosti nije dostupno, dok 68% revizijskih društava pruža zadovoljavajuću količinu informacija interesnim korisnicima, koristeći izvješće o transparentnosti revizijskih društava. Slična analiza je provedena za revizijska društva koja revidiraju hrvatska listana poduzeća u 2013. godini (Čular i Maretić, 2015).⁴⁵

U konačnici, Čular (2017) analizira revizijska društva koja revidiraju hrvatska listana poduzeća u 2015. godini te zaključuje kako 32% revizijskih društava pruža zadovoljavajuću količinu informacija interesnim korisnicima, na temelju iščitanih izvješća o transparentnosti. Također, istaknuta je i važnost roka objave izvješća o transparentnosti te je zaključeno da revizijska društva koja pružaju veću količinu informacija u izvješću o transparentnosti u kraćem roku objave izvješće o transparentnosti.

⁴³ Čular, M., (2017): Transparentnost revizijskih društava u RH, Ekonomski fakultet u Splitu, Split

⁴⁴ Čular, M., (2017): Transparentnost revizijskih društava u RH, Ekonomski fakultet u Splitu, Split

⁴⁵ Čular, M., (2017): Transparentnost revizijskih društava u RH, Ekonomski fakultet u Splitu, Split

Temeljno pitanje koje se postavlja je u kojim segmentima poboljšati samo izvješće o transparentnosti, na koje elemente unutar izvješća bi revizijska društva trebala obratiti dodatnu pažnju te tako zadovoljiti pružanje obveznih informacija unutar izvješća, kao i dobrovoljnih informacija s ciljem boljeg razumijevanja revizijskog društva od strane interesnih korisnika.⁴⁶

3.3. Regulatorni okvir izvješća o transparentnosti prema uredbi 537/2014 europskog parlamenta i vijeća od 16. travnja 2014. o posebnim zahtjevima u vezi zakonske revizije subjekata od javnog interesa te prema zakonu o reviziji

Prema Uredbi 537/2014 (čl. 13) ovlaštenu revizor ili revizijsko društvo koji obavljaju zakonsku reviziju poduzeća od javnog interesa objavljuju godišnje izvješće o transparentnosti najkasnije četiri mjeseca od kraja svake financijske godine. Izvješće o transparentnosti objavljuje se na internetskoj stranici ovlaštenog revizora ili revizijskog društva i ostaje na tom web-mjestu najmanje pet godina od datuma objave na internetskoj stranici.

Nadalje, Uredbom je omogućeno da ovlaštenu revizor ili revizijsko društvo mogu ažurirati objavljeno godišnje izvješće o transparentnosti. U tom slučaju ovlaštenu revizor ili revizijsko društvo navode da je to ažurirana verzija izvješća, dok originalna verzija izvješća ostaje dostupna na internetskoj stranici. Također, ovlaštenu revizori i revizijska društva obavještavaju nadležna tijela da je izvješće o transparentnosti objavljeno na internetskoj stranici ovlaštenog revizora ili revizijskog društva ili da je ažurirano, ovisno o slučaju.

Izvješće o transparentnosti potpisuju ovlaštenu revizor ili revizijsko društvo. Unutar osiguranja kvalitete nadležna tijela bi trebala ocijeniti sadržaj najnovijeg godišnjeg izvješća o transparentnosti koje je objavio ovlaštenu revizor ili revizijsko društvo u skladu s čl. 13 Uredbe. Nalazi i zaključci nadzornog tijela na kojima se temelje preporuke, uključujući nalaze i zaključke u vezi s izvješćem o transparentnosti, priopćavaju se te se o njima raspravlja s ovlaštenim revizorom ili revizijskim društvom koji su predmet nadzora (Uredba 537/2014, čl. 26).⁴⁷

⁴⁶ Čular, M., (2017): Transparentnost revizijskih društava u RH, Ekonomski fakultet u Splitu, Split

⁴⁷ Čular, M., (2017): Transparentnost revizijskih društava u RH, Ekonomski fakultet u Splitu, Split

Godišnje izvješće o transparentnosti uključuje barem sljedeće:⁴⁸

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

⁴⁸ Uredba 537/2014, članak 13. na linku: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014R0537&from=EN> (27.03.2020)

- i. 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,
- ii. prihodi od zakonske revizije godišnjih i konsolidiranih financijskih izvještaja drugih subjekata;
- iii. prihodi od dozvoljenih ne revizijskih usluga subjektima koji su predmet revizije koju obavlja ovlaštenu revizor ili revizijsko društvo; i
- iv. prihodi od pružanja ne revizijskih usluga drugim subjektima.

Ovlašteni revizor ili revizijsko društvo mogu u iznimnim slučajevima odlučiti ne objaviti informacije koje se zahtijevaju na temelju točke (f) prvog podstavka ako je to neophodno za ublažavanje neposrednih i značajnih prijetnji osobnoj sigurnosti bilo koje osobe. Ovlašteni revizor ili revizijsko društvo moraju moći dokazati nadležnom tijelu postojanje takve prijetnje. Izvješće o transparentnosti potpisuju ovlašteni revizori ili revizijsko društvo. Revizijsko društvo koje obavlja zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa dužno je objaviti izvješće o transparentnosti u skladu s odredbama članka 13. Uredbe (EU) br. 537/2014.⁴⁹

⁴⁹ Zakon o reviziji, članak 59. na linku: https://narodnenovine.nn.hr/clanci/sluzbeni/full/2017_12_127_2873.html (27.03.2020)

4. REZULTATI EMPIRIJSKOG ISTRAŽIVANJA

4.1. Opis uzorka i metodologije

Za potrebe istraživanja u ovome radu kao uzorak su uzeta izvješća o transparentnosti revizijskih društava koja su revidirala poduzeća sa Zagrebačke burze za 2018. godinu isključujući osiguravajuća društva te financijske institucije. Izabrana su izvješća o transparentnosti za 2018. godinu jer je obveza objave tijekom prva četiri mjeseca u tekućoj godini te upravo zbog toga se nije moglo doći do informacija za 2019. godinu s obzirom da još uvijek nisu objavljena izvješća od svih subjekata.

Uzorak koji se sastoji od poduzeća koja kotiraju na Zagrebačkoj burzi, nakon što su se isključile financijske institucije te osiguravajuća društva, iznosi 100 poduzeća. Daljnjim istraživanjem utvrđeno je da su 23 revizijska društva tijekom 2018. godine revidirala 97 poduzeća s tim da se izvješće o transparentnosti za tri poduzeća nisu uspjela pronaći. Nakon što se utvrdio broj revizijskih društava skinuta su njihova izvješća o transparentnosti te je istraženo koliki broj ovlaštenih revizora imaju i koliki broj poduzeća s burze su revidirana od njihove strane.

Dodatno, izračunat je Indeks koji predstavlja broj elemenata koja su zadovoljena u izvješću o transparentnosti. Osim 11 bitnih elemenata koja moraju biti zadovoljena utvrđen je i datum objave izvješća o transparentnosti koje bi se trebalo objaviti najkasnije u roku od 4 mjeseca od završetka poslovne godine te bi trebalo ostati javno dostupno minimalno 5 godina. Također nadzorna tijela bi trebala ocijeniti sadržaj izvješća.

Zagrebačka burza na svojoj internet stranici ažurira brojne informacije o listanim trgovačkim društvima koje su nam poslužile kao temelj za potrebe istraživanja. Preuzeti su nazivi od 100 listanih poduzeća u 2018. godini, kao i njihova godišnja izvješća. Godišnja izvješća sadrže revizijska izvješća iz kojih je preuzet podatak o nazivu revizijskog društva koje je revidiralo svako promatrano listano trgovačko društvo u 2018. godini.

Kako bi se provela analiza transparentnosti revizijskih društava, s internet stranice Hrvatske revizorske komore ili sa web stranice revizijskog društva preuzeta su sva objavljena izvješća o

transparentnosti za svaku analiziranu godinu. Izvješće o transparentnosti prema Uredbi treba sadržavati jedanaest točaka od kojih je svaka analizirana i brojčano ocijenjena ovisno o količini informacija koje sadrži.

Za potrebe istraživanja su iz izvješća o transparentnosti prikupljeni podaci o broju revidiranih subjekata od javnog interesa, broj ovlaštenih revizora unutar pojedinoga revizijskog društva te u kojoj mjeri njihova izvješća o transparentnosti zadovoljavaju potreban broj elemenata.

Nakon prikupljenih svih potrebnih podataka i definiranja zavisne i nezavisnih varijabli dobiveni uzorak je prebačen u statistički program SPSS te za dobivanje rezultata istraživanja je korištena višestruka regresijska analiza.

4.2. Opis zavisne varijable

U ovome istraživanju zavisna varijabla predstavlja broj dana koji je potreban pojedinom revizijskom društvu za objavu izvješća o transparentnosti na službenim stranicama.

Kašnjenje izvješća o transparentnosti mjeri se kao funkcija broja dana od kraja financijske godine do dana objave transparentnosti izvješće. Model se procjenjuje pomoću višestruke regresijske analize kako bi se utvrdio utjecaj na kašnjenje izvješća o transparentnosti.

Izvješće o transparentnosti, koje se naziva i izvješće o kvaliteti revizije, javno je izvješće objavljeno od strane revizijskog društva koje pruža informacije o organizacijskoj strukturi poduzeća, upravljanju i sustavu za osiguranje kvalitete revizije. Odbor za međunarodnu reviziju i standarde osiguranja (IAASB) prepoznaje ulogu koju izvještavanje o transparentnosti igra u poboljšanju kvalitete revizije. IAASB vjeruje da bi izvješće trebalo promovirati razumijevanje potražnje i zahtjeva za izvještavanjem o transparentnosti diljem svijeta i način na koji investitori i ostali koriste izvješća. Svrha izvješća o transparentnosti je potaknuti veće povjerenje u proces revizije pomažući dioničarima da shvate kako upravljanje i operacije revizijskog društva podržavaju provođenje revizije visoke kvalitete.⁵⁰

⁵⁰ Čular, M., (2017): Transparency report delay and disclosure by Croatian audit firms, Croatian Operational Research Review, 8(1), str. 299-316.

4.3. Opis nezavisnih varijabli

Za potrebe ovoga istraživanja definirane su tri nezavisne varijable koje imaju utjecaj na zavisnu varijablu.

Prva nezavisna varijabla je broj revidiranih poduzeća od javnog interesa od strane revizijskog društva te da li u slučaju kada jedno revizijsko društvo revidira veći broj poduzeća sa Zagrebačke burze to ima utjecaj na vrijeme i strukturu objave izvješća o transparentnosti.

Kao druga nezavisna varijabla uzet je broj ovlaštenih revizora unutar revizijskog društva te je bilo potrebno utvrditi da li broj ovlaštenih revizora utječe i u kojoj mjeri na pravovremenost izvješća o transparentnosti.

Nadalje, za posljednju nezavisnu varijablu izračunat je indeks⁵¹ koji predstavlja broj elemenata koji su zadovoljeni u izvješću o transparentnosti (elementi izvješća o transparentnosti za izračun Indeksa objašnjeni su u cjelini 3.3.).

4.4. Analiza i rezultati istraživanja

4.4.1. Deskriptivna analiza

Istraživanjem je utvrđeno da su 23 revizijska društva revidirala 100 listanih poduzeća sa Zagrebačke burze. Od 100 listanih poduzeća Velika četvorka⁵² je revidirala 58 poduzeća dok su ostala revidirana od strane malih revizijskih društva što bi značilo da je Velika četvorka revidirala 58% poduzeća, a ostalih 20 revizijskih društava 42% poduzeća. Također, za tri revizijska društva nisu pronađena izvješća o transparentnosti što dokazuje tvrdnju s početka

⁵¹ Čular, M. (2017): Transparency report delay and disclosure by Croatian audit firms, str. 299-316.

⁵² 'Veliku četvorku' čine društva Deloitte, PWC, KPMG i Ernst & Young. 'Velika četvorka' revidira reviziju čak 99 kompanija čije su dionice uvrštene u jedan od najpoznatijih burzovnih indeksa na svijetu, indeks FTSE100. Te četiri kompanije zapošljavaju 750.000 ljudi diljem svijeta, a godišnji prihod im je 119 milijardi dolara. Deloitte i KPMG imaju sjedište u Europi, a PWC i Ernst & Young u SAD-u. Nijedna kompanija nije samostalna, nego je riječ o mreži profesionalnih usluga, svaka u svom vlasništvu i sa samostalnim upravljanjem koje na temelju ugovora s drugim članicama dijele zajedničko ime, brend i standarde kvalitete.

rada da ipak nije točno da svako revizijsko društvo koje obavlja reviziju poduzeća koje kotira na burzi objavljuje izvješće o transparentnosti.

Kroz analizu izvješće o transparentnosti može se uočiti da Velika četvorka zapošljava u prosjeku preko sto zaposlenih, dok kod ostalih revizijskih društva prosječan broj zaposlenih ne prelazi 10 te je onda i razumljivo da Velika četvorka ostvaruje znatno veći prihod, a isto tako revidiraju značajno više poduzeća u odnosu na ostala društva te u većoj mjeri objavljuju izvješća točno i pravovremeno.

4.4.2. Izračun indeksa o transparentnosti odabranih revizijskih društava

Ovo istraživanje prikazuje analizu objavljivanja izvješća o transparentnosti te kvalitetu tih izvješća po svakoj obveznoj točki. Naime, svako izvješće o transparentnosti se mora sastojati od 11 bitnih elemenata, od kojih se izračuna indeks transparentnosti. U ovome radu istražena je stvarna razina transparentnosti revizijskih društava koja provode reviziju poduzeća koja kotiraju na Zagrebačkoj burzi u Republici Hrvatskoj.

Za potrebe istraživanja izlistana su izvješća o transparentnosti od svih revizijskih društava te je svako od njih pojedinačno istraženo te je utvrđeno da li u sebi sadrži svih 11 bitnih elemenata. Nadalje, u tablici 1 je prikazano svako pojedino poduzeće te broj elemenata koje je pronađeno u njihovom izvješću te se na taj način utvrđuje kvaliteta objavljenih izvješća mjerena stupnjem transparentnosti.

Iz tablice je vidljivo da revizijska društva koja pripadaju „Velikoj četvorki“ u svojim izvješćima o transparentnosti uspješno zadovoljavaju sve potrebne elemente. Nadalje, kada pogledamo ostala revizijska društva možemo zaključiti da u većina njih zadovoljava sve potrebne elemente.

Međutim, istraživanjem se zaključuje da ona društva koja ne zadovoljavaju sve potrebne elemente su većinom manja društva, s manjim brojem ovlaštenih revizora te manjim brojem revidiranih poduzeća sa Zagrebačke burze.

Tablica 1: Broj elemenata u izvješću o transparentnosti koji je zadovoljen kod revizijskih društva

Alpha Audit	11	KPMG	11
ANiS revizija	10	LeitnerLeitner Hrvatska	11
ANTARES revizija	10	MERVIS revizija	9
BDO Hrvatska	9	PWC Hrvatska	11
Consultum Komparić	9	Revizija Remar	10
Deloitte	11	RSM Croatia	10
EY-GLOBAL	11	SKT revizija	10
HLB INŽENJERSKI BIRO	11	Šibenski Revicon	10
HLB REVIDICON	11	UHY Rudan	11
Iaudit	11	Vedanta Audit	-
Interexpert-Zagreb	11	REVICON	-
IRIS NOVA	9		

Izvor: izrada autorice

Preporuke za poboljšanje transparentnosti manjih društava bez obzira na njihovu ograničenost resursima su da je nužno uložiti dodatne napore s ciljem poboljšanja kvalitete izvješća, a s ciljem prezentacije točnijih informacija te izbjegavanja dovođenja potencijalnih klijenata u zabludu s izvješćima koja služe u marketinške svrhe.

Upravo zbog toga što je svrha izvješća o transparentnosti promicanje povjerenja u proces revizije s ciljem da se pomogne interesnim korisnicima i dionicima u razumijevanju upravljanja i poslovanja revizijskih društava te u promicanju kvalitetnijih revizija. Veća transparentnost revizijskih društava smanjuje asimetriju informacija između revizijskih društava i sudionika na tržištu, čime se podržavaju visokokvalitetne revizijske usluge i stabilnost tržišta kapitala te ukoliko manja revizijska društva ulože veće napore te poboljšaju kvalitetu izvješća o transparentnosti i objave ga na vrijeme veća je mogućnost rasta i probijanja na tržištu koje je svakim danom sve zahtjevnije.

Za revizijska društva koja su u svojim izvješćima o transparentnosti obuhvatila svih 11 elemenata možemo zaključiti da su takva društva transparentna. Također neka od društava pružaju puno opsežnije informacije od ostalih koja također zadovoljavaju sve elemente. Nadalje nužno je naglasiti da iako društva najčešće navode sve elemente izvješća o transparentnosti,

vrlo često su izvješća nekvalitetno napisana te ne pružaju nikakve dodatne informacije, osim onih informacija koje su nužne te informacija koje društvima služe u marketinške svrhe.

Izvješće o transparentnosti je svakako nužno uzeti u obzir prilikom odabira revizijskog društva koje će provoditi reviziju financijskih izvještaja poduzeća od javnog interesa. Ali, istodobno je nužno i objavljena izvješća o transparentnosti uzeti s rezervom, iz razloga što velika društva izvješća o transparentnosti koriste u marketinške svrhe. Najbolji dokaz takvog korištenja je veličina izvješća o transparentnosti i grafičko oblikovanje, što izostaje kada je riječ o izvješćima o transparentnosti manjih revizijskih društava.

4.4.3. Analiza determinanti pravovremenog izvještavanja o transparentnosti revizijskih društava u RH

Cilj ovoga istraživanja je utvrditi utjecaj determinanti na pravovremeno izvještavanje o transparentnosti revizijskih društva koja revidiraju subjekte od javnoga interesa u Republici Hrvatskoj. Iako je objava izvješća o transparentnosti zakonski propisana za revizijska društva koja revidiraju subjekte od javnog interesa, važno pitanje je pridržavaju li se revizijska društva te obveze i u kojoj mjeri. Dosadašnja istraživanja provedena u Republici Hrvatskoj ukazuju na to da još uvijek sva revizijska društva, koja revidiraju subjekte od javnog interesa, ne objavljuju izvješća o transparentnosti.⁵³

U sljedećoj tablici je dan prikaz rezultata istraživanja svake pojedine varijable po pojedinom revizijskom društvu.

Tablica 2: Pregled dviju nezavisnih varijabli i indeksa kod revizijskih društava

Revizijsko društvo	Zavisna varijabla (broj dana objave)	Nezavisna varijabla (broj ovlaštenih revizora)	Nezavisna varijabla (broj revidiranih subjekata od javnog interesa)	Indeks
Alpha Audit	31	3	2	11
ANiS revizija	120	3	1	10
ANTARES revizija	89	3	1	10
BDO Hrvatska	24	16	9	9
Consultum Komparić	120	3	1	9
Deloitte	120	13	19	11
EY-GLOBAL		8	8	11
HLB INŽENJERSKI BIRO	107	2	3	11

⁵³ Pivac, S., Čular, M. (2012): Quality index creating and analysis of the transparency of audit firms – case study in Croatia, Hrvatsko društvo za operacijska istraživanja, vol. 3., br. 1., str. 225-234.

HLB REVIDICON	84	7	2	11
Iaudit	88	4	2	11
Interexpert Zagreb	89	3	1	11
IRIS NOVA	-	8	1	9
KPMG	31	17	8	11
LeitnerLeitner Hrvatska	120	4	1	11
MERVIS REVIZIJA	120	4	1	8
PwC Hrvatska	120	18	23	11
REVICON		3	3	-
Revizija Remar	120	5	1	10
RSM Croatia	46	8	2	10
SKT revizija	120	2	2	10
ŠIBENSKI REVICON	-	4	3	10
UHY RUDAN	120	4	2	11
Vedanta Audit	-	1	1	-

Izvor: izrada autorice

Nakon sakupljenih podataka za potrebe istraživanja koje su prikazane u prethodnoj tablici, podaci su korišteni kroz višestruku regresijsku analizu kako bi se mogli testirati hipoteze i donijeti zaključci.

Prva varijabla koja ulazi u model je ona s najvećom korelacijom, a to je broj revidiranih subjekata od javnog interesa od strane pojedinog revizijskog društva. Nadalje, izabrana je druga varijabla s najvišim koeficijentom djelomične korelacije za pravovremenost objave izvješća o transparentnosti, a to je broj ovlaštenih revizora u pojedinim revizijskim društvima. Posljednja varijabla je indeks koji predstavlja zadovoljavajući broj potrebnih elemenata kod svakog izvješća o transparentnosti.

U tablici 3 je prikazan izračun ukupne korelacije i koeficijenta determinacija. Navedeni parametri pokazuju koliko se ovim istraživanjem u postotku obuhvatilo zavisnu i nezavisne varijable, te koliko je u postotku ostalo neobjašnjenih dijelova varijabli. Također, napravljen je test u kojem se utvrđuje postoji li signifikantna razlika između varijanci zavisne i nezavisnih varijabli, te ANOVA test koji daje odgovor da li je bar jedna nezavisna varijabla u linearnom odnosu sa zavisnom varijablom.

Tablica 3: Sažetak modela

Model	R	R Square	Prilagođeni R Square	Std. Pogreška procjene
1	,601 ^a	,362	,261	43,06255

Predviđaji: (konstanta), indeks, broj revidiranih subjekata, broj ovlaštenih revizora

Izvor: izrada autorice

Iz tablice je vidljivo da koeficijent korelacije iznosi 0,601, što nam govori da je njihova veza srednje jaka. Koeficijent determinacije iznosi 0,362 i on predstavlja kvadratno odstupanje koeficijenta korelacije i pokazuje da je ovim istraživanjem objašnjeno 36,2% varijabli, za ostalih 63,8% koje mogu utjecati nama predstavljaju nepoznate faktore.

Tablica 4: ANOVA^a

Model		Zbroj kvadrata	df	Srednji kvadrat	F	Sig.
1	Regresija	19960,369	3	6653,456	3,588	,033 ^b
	Rezidual	35233,283	19	1854,383		
	Ukupno	55193,652	22			

Zavisna varijabla: zavisna

Predviđaji: (konstantno), indeks, broj revidiranih tvrtki, broj ovlaštenih revizora

Izvor: izrada autorice

Testirali smo da li postoji značajna razlika između dviju varijanci. Dobili smo da F test dvije varijance iznosi 3,588 što je manje od 6,54. Očigledno je da izračunata vrijednost (3,588) obilježja ne prelazi kritičnu vrijednost (6,54), zbog čega možemo prihvatiti nultu hipotezu, uz tvrdnju da nema značajne razlike u odstupanjima varijance zavisne i nezavisnih varijabla.

Testiranjem varijance možemo zaključiti da je nulta hipoteza prihvaćena, jer je $p < 0,05$ ($p = 0,033$) i vidimo da najmanje jedna nezavisna varijabla (broj ovlaštenih revizora, broj revidiranih poduzeća i indeks) u linearnom odnosu sa brojem dana koji su potrebni za objavu izvješća o transparentnosti revizijskih društava koja su u 2018. godini revidirala poduzeća koja kotiraju na Zagrebačkoj burzi (zavisna varijabla).

Pravovremenost izvješća o transparentnosti mjeri se kao funkcija broja dana od kraja financijske godine do dana objave izvješća o transparentnosti. Rezultati pokazuju da su broj ovlaštenih revizora i indeks izvješća o transparentnosti statistički značajni u objašnjavanju pravovremenosti. Ovaj nalaz naglašava da je broj dana od kraja financijske godine i datum objave izvješća o transparentnosti u revizijskim društvima manji kod revizijskih društava koje

su u 2018. godini imale veći broj ovlaštenih revizora i viši indeks izvješća o transparentnosti, tj. kada revizijska društva u svojim izvješćima o transparentnosti predstavljaju više elementa.

Kašnjenje izvješća o transparentnosti mjeri se kao funkcija broja dana od kraja financijske godine do dana objave transparentnosti izvješća. Rezultati pokazuju da su broj ovlaštenih revizora i indeks izvješća o transparentnosti statistički značajni u objašnjavanju kašnjenja u izvješću o transparentnosti. Ovaj nalaz naglašava da je broj dana od kraja financijske godine i datum objave izvješća o transparentnosti u revizijskim društvima manji kod revizijskih poduzeća koje su u 2018. godini imale veći broj ovlaštenih revizora i viši indeks izvješća o transparentnosti, tj. kada revizijska društva u svojim izvješćima o transparentnosti predstavljaju više elementa.

Tablica 5: Koeficijenti

Model		Nestandardizirani koeficijenti		Standardizirani koeficijenti	t	Sig.
		B	Std. Pogreška	Beta		
1	(Konstanta)	13,183	29,719		,444	,662
	broj revidiranih poduzeća	4,478	2,637	,522	1,698	,106
	broj ovlaštenih revizora	-6,728	3,122	-.676	-2,155	,044
	indeks	8,766	3,101	,540	2,827	,011

Zavisna varijabla: zavisna

Izvor: izrada autorice

Višestruka regresija modela može se zapisati kao:

$Y = 13,183 + 4,478X1 - 6,728X2 + 8,766X3$, ako uzmemo da je:

X1- broj revidiranih poduzeća

X2- broj ovlaštenih revizora

X3- indeks transparentnosti revizijskih društava

Može se zaključiti da najveći utjecaj na pravovremenost objavljivanja izvješća o transparentnosti ima indeks, odnosno broj elemenata koja su ispunjena u svakome izvješću. Kontradiktornost se javlja kod broja revidiranih subjekata, u slučaju povećanja broja revidiranih subjekata po svoj prilici bi trebalo rezultirati poboljšanjem pravovremenosti objavljivanja izvješća. Međutim, ovakav rezultat može se objasniti kao rezultati veoma maloga uzorka koji

u ovome istraživanju iznosi svega 100 poduzeća sa Zagrebačke burze odnosno 23 revizijska društva i njihova izvješća o transparentnosti.

Što se tiče broja ovlaštenih revizora u slučaju povećanja njihovog broja doći će do poboljšanja pravovremenosti objavljivanja izvješća o transparentnosti s obzirom da smo u analizi dobili rezultat -0,676. Što bi zapravo značilo da s povećanjem broja ovlaštenih revizora smanjuje se broj dana objave izvješća o transparentnosti odnosno revizijska društva pravovremeno objavljuju, što je i očekivano s obzirom da se tu najčešće radi o ozbiljnijim društvima s velikim brojem ovlaštenih revizora koja drže do vlastitog ugleda.

Svrha objave što kvalitetnijih i potpunijih informacija u izvješću o transparentnosti bi trebala biti u tome da se poveća povjerenje u revizijsko poduzeće jer veća transparentnost smanjuje informacijsku asimetriju, no nažalost, mnoga revizijska poduzeća smatraju da javna objava određenih informacija može loše utjecati na njihovu konkurentnost. Između ostalog, cilj ovog istraživanja je ukazati na važnost transparentnosti u poslovanju, budući da revizori često ne vide sve prednosti koje kvalitetno izvješće o transparentnosti može pružiti. Prednost je to što izvješće o transparentnosti može imati promotivan karakter, potiče na obavljanje kvalitetnije revizije te nadalje, veća informiranost korisnika dovodi do boljih poslovnih odluka, što u konačnici rezultira povećanjem povjerenja u revizijsku profesiju.

U nastavku su izneseni rezultati kojima će se prihvatiti ili odbaciti postavljene hipoteze.

H1: Revizijska društva s većim brojem ovlaštenih revizora pravovremeno izvještavaju interesne korisnike kroz izvješće o transparentnosti.

Rezultati su pokazali da postoji pozitivna veza između broja ovlaštenih revizora i dana objave izvješća o transparentnosti, što bi zapravo značilo da revizijska društva s većim brojem ovlaštenih revizora pravovremeno izvještavaju interesne korisnike kroz izvješće o transparentnosti. S obzirom da navedena determinatna značajna (p vrijednost je 4,4%), *prva hipoteza je prihvaćena.*

H2: Revizijska društva koja su revidirala veći broj listanih društava pravovremeno izvještavaju interesne korisnike kroz izvješće o transparentnosti.

Cilj je istražiti postoji li pozitivna veza između broja revidiranih društava od strane jednoga revizijskog društva i pravovremenosti objave izvješća o transparentnosti te se istraživanjem utvrdilo da ne postoji već je negativna (p vrijednost je 10,6%), *pa se druga hipoteza ne prihvaća*. U tome slučaju broj revidiranih subjekata sa Zagrebačke burze od strane revizijskih društava ne utječe na njihovu pravovremenost izvještavanja interesnih korisnika.

H3: Revizijska društva s boljim Indeksom o transparentnosti revizijskih društava pravovremeno izvještavaju interesne korisnike kroz izvješće o transparentnosti.

Cilj je utvrditi postoji li pozitivna veza između indeksa transparentnosti i pravovremenosti objavljivanja izvješća. Prema Uredbi, izvješće o transparentnosti ima određeni broj elemenata koje treba zadovoljiti (prema postojećoj Uredbi taj broj elemenata je 11). Na temelju tih elemenata, kreirao se Indeks te se istražilo da li revizijska društva koja imaju bolji Indeks u većoj mjeri izvještavaju interesne korisnike kroz objavu Izvješća o transparentnosti na vrijeme. Rezultatima se zaključilo da indeks, odnosno broj elemenata u svakome izvješću djelomično utječe na pravovremenu objavu izvješća o transparentnosti (p-vrijednost 1,1%) *te se treća hipoteza djelomično prihvaća*.

ZAKLJUČAK

Transparentnost je spremnost revizijskih društava da podijele informacije kroz izvješće o transparentnosti kako bi bile dostupnije javnosti. Stoga postoji potreba za transparentnost revizijskih društava da svoje poslovanje približe korisnicima. Objavljivanje izvješća o transparentnosti obvezan je postupak koji ima za cilj povećanje povjerenja korisnika revizije u samu revizijsku profesiju. Uloga revizijske profesije jest obavljanje visokokvalitetne revizije temeljem koje korisnici revizije donose poslovne odluke. Transparentnost je također spremnost revizijskih društava da javno predstavljaju svoju strukturu, uvjete, pravila i operativne postupke kao i druge informacije radi smanjenja asimetrije informacija na tržištu revizije. Prema Zakonu o reviziji, revizija je definirana kao postupak provjere i ocjenjivanja financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja obveznika revizije, te podataka i metoda koje se primjenjuju pri sastavljanju financijskih izvještaja, a na temelju kojih se daje stručno mišljenje o objektivnosti financijskog stanja, rezultata poslovanja te novčanih tokova. Revizori prije svega moraju posjedovati profesionalnu skeptičnost, kao i spremnost na prepoznavanje stanja koje može upućivati na moguće pogrešno prikazivanje, a svoje usluge dužni su obavljati u skladu sa Zakonom o reviziji, Međunarodnim revizijskim standardima, kao i drugim propisima i pravilima. Revizijska društva i samostalni revizori koji obavljaju reviziju društava od javnog interesa, dužni su, na temelju Zakona o reviziji, u roku od tri mjeseca od isteka poslovne godine na svojim internet stranicama ili na internet stranicama Hrvatske revizorske komore objaviti godišnja izvješća o transparentnosti, a primarni cilj izvješća o transparentnosti jest povećati povjerenje korisnika revizije u revizijsku profesiju. U analizi revizijskih društava koje su revidirale poduzeća koja kotiraju na Zagrebačkoj burzi, zaključak je da je 58% Hrvatskih kompanija koje kotiraju na burzi revidirano od strane revizijskih društava koja spadaju u tzv. „Veliku četvorku”. Rezultati su pokazali da su 23 revizijskih poduzeća revidiralo kompanije sa Zagrebačke burze. U istraživanju glavno pitanje koje se postavlja je utjecaj broja revidiranih poduzeća, broja ovlaštenih revizora te indeksa na datum objave izvješća o transparentnosti. Nakon prikupljenih podataka zaključili smo da postoji statistički značajna pozitivna veza između indeksa i broja ovlaštenih revizora unutar revizijskog društva koje obavlja reviziju na datum objave izvješća o transparentnosti, što bi značilo da s pravovremenim izvještavanjem revizijska društva potiču potencijalne interesne korisnike da upravo njih izaberu za obavljanje revizijskog postupka unutar svoga poduzeća. Preporuka u svrhu poboljšanja revizijske transparentnosti je pooštavanje samog Zakona, to jest sankcija koje bi revizijsko društvo snosilo ukoliko se ne bi pridržavalo svih točaka Uredbe. Također, broj dana od kraja financijske

godine i datuma objave izvješća o transparentnosti revizijskih poduzeća je kraći kada se objavi izvješće s većom transparentnošću indeksa, tj. kada revizijska poduzeća ulože veći broj elemenata u svoje izvješće o transparentnosti. Otkrivanje izvješća o transparentnosti i kašnjenje izvješća o transparentnosti vrlo su važni elementi za kvalitetu revizije. Otkrivanje izvješća o transparentnosti, njegova pravodobnost i objavljivanje korisnicima može značajno doprinijeti uspjehu revizijskih društava. Stoga je došlo vrijeme da revizijska društva poboljšaju obavezne, ali i posebno dobrovoljne elemente u svojim izvješćima o transparentnosti. Preporuka je za buduće istraživanje da revizijska društva rade na proširivanju elementa izvješća o transparentnosti.

LITERATURA

Knjige i publikacije:

1. Čular, M. (2014): Transparency of Audit Firms in Croatia, *International Journal of Economics and Management Engineering*, 8(3), str. 694-698.
2. Čular, M. (2017): Transparency report delay and disclosure by Croatian audit firms, *Croatian Operational Research Review*, 8(1), str. 299-316.
3. Marić, I. (2016): Analiza transparentnosti revizorskih društva u RH, <https://repositorij.efst.unist.hr/en/islandora/object/efst%3A866> [06/05/16].
4. Čular, M. i Maretić, M. (2015): Transparency of audit firms, audit committee effectiveness and internal control existence, 11th International Conference Challenges of Europe: Growth, Competitiveness, Conference Proceedings, str. 1-15.
5. Bitunjac, D. (2018): Analiza izvješća o transparentnosti, Diplomski rad, Ekonomski fakultet u Splitu, Split.
6. Vitez, S. (2013): Transparentnost poslovanja revizorskih društava, Diplomski rad, Ekonomski fakultet Split, Split.
7. Vujević, I. (2005): Revizija, Ekonomski fakultet Split, Split., str.98.
8. Pivac, S. i Čular, M. (2012): Quality index creating and analysis of the transparency of audit firms-case study in Croatia, *Croatian Operational Research Review* 3(1), str. 224-235.
9. Čular, M. : Transparentnost revizijskih društava u RH, Ekonomski fakultet u Splitu, Split, 2017.
10. Milavić, I. (2019): Determinante pravovremenosti revizorskog izvještavanja u Republici Hrvatskoj, Diplomski rad, Ekonomski fakultet u Splitu, str. 4.
11. Tušek, B., Žager, L. (2007): Revizija, drugo izmijenjeno i dopunjeno izdanje. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 47.
12. Messier, W. F. (2000): Revizija, Priručnik za revizore i studente s rješenjima zadataka, II. dopunjeno izdanje, Faber & Zgombić Plus, Zagreb, str. 8.
13. Cota, B. (1983): Kontrola i revizija poslovanja, Savez računovodstvenih i financijskih radnika Hrvatske, citirao prema: Tušek, B., Žager, L. (2005): Revizija, drugo, izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 69-70.
14. Filipović, I. (2009): op. cit., str. 12-13.
15. INTOSAI-a, str.2.

16. Kovačević, R. (1993): Revizija u tržišnom gospodarstvu, Informator, Zagreb, str. 23.
17. Soltani, B., op. cit., str. 33.
18. Bilobrk, A. (2018.) : Analiza koncentracije na tržištu revizijskih usluga u Hrvatskoj, Diplomski rad, Ekonomski fakultet u Splitu, Split
19. Europska komisija, (2010): Green Paper on Audit policy, http://ec.europa.eu/finance/consultations/2010/green-paper-audit/index_en.htm (28.08.2018.)
20. Vuko, T. ,Vitezić, N., Perić, H., (2016): Determinante revizijskih naknada u Republici Hrvatskoj, str.377.
21. Tušek, B. i Žager, L., (2007): Revizija, Sveučilišna tiskara d.o.o., Zagreb, str.165.
22. Lovrić, N.,(2010): Proces revizije financijskih izvještaja, Istraživački rad, Zagreb, str.6.
23. Brozović M., Novak A., Mališ S. (2017.): Subjekti od javnog interesa u odabranim zemljama – definiranje i posebni zahtjevi zakonske revizije, Ekonomski fakultet u Zagrebu, Zagreb, str. 266.

Nastavni materijali:

1. Čular, M. (2017): Regulativni okvir revizijske profesije, nastavni materijali, Ekonomski fakultet Split, Split.
2. Čular, M. (2017) : Izvješća o transparentnosti, nastavni materijali, Ekonomski fakultet Split, Split.

Zakoni:

1. Narodne novine (2017): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 127.
2. Narodne novine, (2019): Zakon o reviziji, pročišćeni tekst, Narodne novine d.d., Zagreb, članak 21.
3. Narodne novine (2016): Zakon o računovodstvu, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 120.
4. Uredba (EU) br. 537/2014 Europskog parlamenta i Vijeća od 16. travnja 2014. o posebnim zahtjevima u vezi zakonske revizije subjekata od javnog interesa, na linku: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014R0537&from=EN> (27.03.2020)
5. Zakon o reviziji; poglavlje IX., članak. 75., dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji> (26.03.2020)

Web izvori:

1. Revizorska komora, <http://www.revizorska-komora.hr/> [06/05/16].
2. Zagrebačka burza, <http://www.zse.hr/>[06/05/16].

3. Hrvatska revizorska komora (2011): Pravilnik o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava, samostalnih revizora, zajedničkih revizorskih ureda i ovlaštenih revizora, dostupno na: http://www.revizorskakomora.hr/pdf/Propisi/5_Pravilnik-o-nadzoru-NN-62-2011.pdf [06/05/16].
4. Hrvatska revizorska komora (2017): Zakon o reviziji, http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Propisi/1_Zakon-oreviziji-procisceni-tekst.pdf [06/05/16].
5. Ministarstvo financija: Revizija, Nadzor, dostupno na: <https://mfin.gov.hr/istaknute teme/revizija/nadzor/441> (26.03.2020.)
6. Link:<https://www.racunovodja.hr/33/mrs-i-msfi-uniqueidmRRWSbk196E4DjKFq6pChBZsCk8bXzAR3D7CgZBvFKLx95zl5NTmuw/> (27.03.2020)
7. PwC (2019): Izvješće o transparentnosti za financijsku godinu koja je završila 30. lipnja 2019, raspoloživo na <https://www.pwc.hr/hr/transparentnost/assets/Izvjescje-o-transparentnosti-2019.pdf> [06/05/16].
8. Alpha audit d.o.o. (2019): Izvješće o transparentnosti, raspoloživo na: http://www.audit.hr/izvjescje_o_transparentnosti_2019.pdf [06/05/16].
9. Anis revizijad.o.o. (2019): Izvješće o transparentnosti, raspoloživo na: https://anisrevizija.hr/images/izvjescja/IZVJESCE_O_TRANSPARENTNOSTI_2018.pdf [06/05/16].
10. Antares revizija d.o.o. (2019): Izvješće o transparentnosti, raspoloživo na: <http://www.antares23.hr/dokumenti/IZVJE%C5%A0%C4%86E%20%20TRANSPA RENTNOSTI%202018.pdf> [06/05/16].
11. BDO Hrvatska d.o.o. (2019): Izvješće o transparentnosti, raspoloživo na: <https://www.bdo.hr/getattachment/About/BDO-in-Croatia/Compliance-Ethics/BDO-CROATIA-IZVJESCE-O-TRANSPARENTNOSTI-2018.pdf.aspx?lang=hr-HR> [06/05/16].
12. Consultum Komparić d.o.o. (2019): Izvješće o transparentnosti, raspoloživo na: <http://www.consultum.hr/izvjescjeotransparentnosti2018.pdf> [06/05/16].
13. Deloitte d.o.o. (2019): Izvješće o transparentnosti, raspoloživo na: <https://www2.deloitte.com/hr/hr/pages/about-deloitte/articles/Transparency-report-Croatia.html> [06/05/16].
14. HLB Inženjerski biro d.o.o. (2019): Izvješće o transparentnosti, raspoloživo na: <https://ibr.hr/wp-content/uploads/2019/06/IOT2018.pdf> [06/05/16].

15. HLB Revidicon d.o.o. (2019): Izvješće o transparentnosti, raspoloživo na: <https://www.revidicon.hr/o-nama/izvjesce-o-transparentnosti.html> [06/05/16].
16. Iaudit d.o.o. (2019): Izvješće o transparentnosti, raspoloživo na: http://iaudit.hr/wp-content/uploads/2015/07/Izvje%C5%A1%C4%87e-o-transparentnosti-iAudit-2018_final.pdf [06/05/16].
17. Interexpert-Zagreb d.o.o. (2019): Izvješće o transparentnosti, raspoloživo na: <http://interexpert.hr/wp/wp-content/uploads/2019/07/Izvjesce-o-transparentnosti-2018-azurirana-verzija.pdf> [06/05/16].
18. KPMG d.o.o. (2019): Izvješće o transparentnosti, raspoloživo na: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/hr/pdf/2019/Izvjesce-o-Transparentnosti-2018-HRV.pdf> [06/05/16].
19. LeitnerLeitner Hrvatska d.o.o. (2019): Izvješće o transparentnosti, raspoloživo na: https://www.leitnerleitner.hr/downloads/transparenzbericht/hr/izvjesce-o-transparentnosti_2018.pdf [06/05/16].
20. Mervis revizija d.o.o. (2019): Izvješće o transparentnosti, raspoloživo na: http://mervis.hr/sites/mervis.hr/files/cr-collections/3/izvjesceotransparentnosti_2018.godina-1556649557.pdf [06/05/16].
21. Revizija Remar d.o.o. (2019): Izvješće o transparentnosti, raspoloživo na: http://www.remar.hr/Izvjesce_o_transp_2018.pdf [06/05/16].
22. RSM Croatia d.o.o. (2019): Izvješće o transparentnosti, raspoloživo na: https://www.rsm.global/croatia/sites/default/files/media/izvjesce_o_transparentnosti_2018_rsm_croatia.pdf [06/05/16].
23. SKT Revizija d.o.o. (2019): Izvješće o transparentnosti, raspoloživo na: <http://www.skt-revizija.hr/pdf/izvjesce-o-transparentnosti-2018.pdf> [06/05/16].
24. Šibenski Revicon d.o.o. (2019): Izvješće o transparentnosti, raspoloživo na: <http://www.sibenskirevicon.hr/downloads/transparentnost2018.pdf> [06/05/16].
25. UHY Rudan d.o.o. (2019): Izvješće o transparentnosti, raspoloživo na: <https://www.uhyincroatia.com/wp-content/uploads/2019/05/UHY-RUDAN-IZVJES%CC%8CC%CC%81E-O-TRANSPARENTNOSTI-30.4.2019.pdf> [06/05/16].

Popis tablica:

Tablica 1: Broj elemenata u izvješću o transparentnosti koji je zadovoljen kod revizijskih društva

Tablica 2: Pregled dviju nezavisnih varijabli i indeksa kod revizijskih društava

Tablica 3: Sažetak modela

Tablica 4: ANOVA

Tablica 5: Koeficijenti

SAŽETAK

Izvješće o transparentnosti predstavlja javno dostupno godišnje izvješće revizijskog društva u kojem su prezentirane informacije o organizacijskoj i upravljačkoj strukturi revizijskog društva, kao i o sustavu osiguranja kvalitete revizije. Transparentnost revizijskih društva može poboljšati ugled revizijskog društva, ali ne može poboljšati kvalitetu revizije. Ipak, dodatne informacije mogu pružiti značajne prednosti i objektivnije informacije revizijskim odborima, regulatorima i drugim dionicima pri procjeni kvalitete revizije revizijskih društava i angažiranih timova prilikom donošenja odluka. Također, prema Uredbi 537/2014 (čl.13) ovlaštenu revizor ili revizijsko društvo koji obavljaju zakonsku reviziju poduzeća od javnog interesa objavljuju godišnje izvješće o transparentnosti najkasnije četiri mjeseca od kraja svake financijske godine, te je upravo bio i cilj ovoga rad da se istraži kakva su društva i da li uopće objavljuju izvješće o transparentnosti.

U empirijskom dijelu kao uzorak su uzeta izvješća o transparentnosti revizijskih društava koja su revidirala poduzeća sa Zagrebačke burze za 2018. godinu isključujući osiguravajuća društva te financijske institucije. Uzorak koji se sastoji od poduzeća koja kotiraju na Zagrebačkoj burzi, nakon što su se isključile financijske institucije te osiguravajuća društva, iznosi 100 poduzeća, te je utvrđeno je da su 23 revizijska društva tijekom 2018. godine revidirala 97 poduzeća s tim da izvješće o transparentnosti za tri poduzeća se nisu uspjela pronaći.

Nakon prikupljenih svih potrebnih podataka i definiranja zavisne i nezavisnih varijabli dobiveni uzorak je prebačen u statistički program te za dobivanje rezultata istraživanja je korištena multipla regresijska analiza.

Otkrivanje izvješća o transparentnosti, njegova pravodobnost i objavljivanje korisnicima može značajno doprinijeti uspjehu revizijskih društava. Stoga je zaključak da je došlo vrijeme da revizijska društva poboljšaju obavezne, ali i posebno dobrovoljne elemente u svojim izvješćima o transparentnosti.

Ključne riječi: Izvješće o transparentnosti, Pravovremenost, Subjekti od javnog interesa

SUMMARY

The transparency report is a publicly available annual report on the audit firm in which information is presented on the organizational and management structure of the audit firm, as well as on the audit quality assurance system. Transparency of audit firms can improve the reputation of an audit firm, but it cannot improve the quality of an audit. Nevertheless, additional information can provide significant benefits and objective information to audit committees, regulators and other stakeholders in declaring the audit quality of audit firms and engagement teams in making a decision. Also, according to Regulation 537/2014 (Article 13), the certified auditor or audit company performed by statutory audit firms in the public interest publishes annual transparency reports no later than four months from the end of all financial years, and this was precisely the aim of this work. to investigate what companies are like and whether they all publish transparency reports.

In the empirical part, reports on the transparency of audit firms audited by companies from the Zagreb Stock Exchange for 2018, excluding insurance companies and financial institutions, were taken as a sample. The sample consisting of companies listed on the Zagreb Stock Exchange, after the exclusion of financial institutions and insurance companies, amounts to 100 companies, and it was determined that 23 audit companies audited 97 companies in 2018, with the transparency report for three which were impossible to find on their Internet pages.

After collecting all the necessary data and defining the dependent and independent variables, the obtained sample was transferred to the statistical program and multiple regression analysis was used to obtain the research results.

Disclosure of the transparency report, its timeliness and disclosure to users can significantly contribute to the success of audit firms. Therefore, the conclusion is that the time has come for audit firms to improve mandatory but also particularly voluntary elements in their transparency reports.

Keywords: Transparency Report, Timeliness, Public Interest Entities

