Nadzor i kvaliteta rada revizorskih društava

Rimac, Ivana

Master's thesis / Diplomski rad

2015

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

Permanent link / Trajna poveznica: https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:124:688981

Rights / Prava: In copyright / Zaštićeno autorskim pravom.

Download date / Datum preuzimanja: **2024-03-28**

Repository / Repozitorij:

REFST - Repository of Economics faculty in Split

zir.nsk.hr

UNIVERSITY OF SPLIT

dabar

DIGITALNI AKADEMSKI ARHIVI I REPOZITORIJI

SVEUČILIŠTE U SPLITU

EKONOMSKI FAKULTET

DIPLOMSKI RAD

NADZOR I KVALITETA RADA REVIZORSKIH DRUŠTAVA

Mentor:

Izv. prof. dr. sc. Ivica Filipović

Student:

Ivana Rimac

Split, rujan 2015.

SADRŽAJ:

1. UVOD 3

1.1. Definicija problema 3

1.2. Cilj rada 4

1.3. Metode istraživanja 5

1.4. Struktura rada 5

2. NADZOR I KVALITETA RADA REVIZORSKIH DRUŠTAVA 6

2.1. Eksterna revizija kao profesija 6

2.1.1. Pojam i značenje revizije 7

2.1.2. Klasifikacija revizije 9

2.1.3. Karakteristike eksterne revizije 11

2.1.4. Proces revizije financijskih izvještaja 12

2.2. Nadzor revizorskih društava 14

2.2.1. Hrvatska revizorska komora 14

2.2.2. Odbor za javni nadzor revizije 25

2.3. Regulativni okvir kvalitete obavljanja revizije 27

2.3.1. Međunarodni revizijski standardi - MRevS-i 27

2.3.2. Međunarodni standard kontrole kvalitete 1 - MSKK 1 30

2.3.3. Zakon o reviziji 31

2.4. Međunarodna suradnja u svrhu provedbe kontrole kvalitete rada eksterne revizije 32

2.4.1. Osma direktiva 32

2.4.2. Suradnja s tijelima Europske unije 35

2.5. Posebni mehanizmi unaprjeđenja kvalitete rada eksterne revizije 37

2.5.1. Izvješće o transparentnosti 37

2.5.2. Izjava o neovisnosti 38

2.5.3. Rotacija angažiranog partnera 40

2.5.4. Zabrana zapošljavanja angažiranog partnera..... 41

3. REZULTATI EMPIRIJSKOG ISTRAŽIVANJA..... 42

3.1. Opis uzorka istraživanja..... 42

3.2. Rezultati istraživanja..... 42

4. ZAKLJUČAK..... 47

LITERATURA..... 48

POPIS TABLICA..... 52

SAŽETAK..... 53

SUMMARY..... 54

1. UVOD

Za reviziju kao profesiju bitno je da se ona obavlja kvalitetno kako ne bi došlo do narušavanja povjerenja prema revizorima odnosno revizorskim društvima. Za postizanje i održavanje kvalitete potrebno je da se ovlašteni revizori kontinuirano educiraju kako bi mogli odgovoriti na promjene u poslovnom okruženju te na taj način iz poslovne prakse prikupljati potrebna znanja i vještine.

Predmet istraživanja je nadzor od strane Službe za nadzor i provjeru kvalitete rada pri Hrvatskoj revizorskoj komori nad revizorskim društvima koji provode reviziju financijskih izvještaja kao i kvaliteta njihovog rada. Taj nadzor ne samo da treba provjeriti je li uspostavljen sustav, kojeg čine politike i postupci, nego i provjeriti da li se isti provode.

1.1. Definicija problema

Svako revizorsko društvo, ovisno o svojoj veličini i poslovnim obilježjima, mora uspostaviti sustav kontrole kvalitete, no u radu revizorskih društava mogu se javiti nepravilnosti pri primjeni Međunarodnog standarda kontrole kvalitete 1 (dalje u tekstu: MSKK 1) Međunarodnih revizijskih standarad (dalje u tekstu: MRevS), Kodeksa profesionalne etike revizora i propisanih zakona. Uspostavljeni sustav treba povećati kvalitetu usluge i osigurati vjerodostojnost revidiranih financijskih informacija.

Kao problem istraživanja postavlja se održivost neovisnosti revizora. Naime, neovisnost revizora ključ je kvalitetno obavljena posla te zaštite javnoga interesa. Kao u svakom, tako i revizorskom poslu važnu ulogu ima nadzor čija je zadaća kontinuirano praćenje rada revizorskih društava. Osim toga, u podizanju kvalitete rada revizorskih društava nezamjenjivu ulogu ima i kontinuirana edukacija revizora.

1.2. Cilj rada

Cilj ovog rada je na temelju postavljenih hipoteza pokazati kako nadzor utječe na kvalitetu rada revizora i da li se pri provedbi nadzora rada revizorskih društava naglasak stavlja na provedene revizorske postupke u funkciji provjere istinitosti revidiranih financijskih izvještaja ili se naglasak nalazi na provjeri formalnih aspekata revizorova rada izrada obrazaca i sl. Bitno je isto tako istražiti kako edukacije, koje provodi Hrvatska revizorska komora, utječu na kvalitetu rada revizorskih društava kao i ispitati što eksterni revizori smatraju nedostacima provedenih nadzora od strane Hrvatske revizorske komore u funkciji podizanja kvalitete budućeg nadzora, time i rada revizorskih društava.

Polazeći od toga da obavljanje nadzora nad revizorskim društvima i edukacija revizora utječe na kvalitetu obavljanja revizije postavljaju se sljedeće hipoteze:

H1*: Nadzor koji provodi Stručna služba za nadzor i provjeru kvalitete rada pri Hrvatskoj revizorskoj komori utječe na poboljšanje kvalitete rada revizorskih društava*

H2: *Pri provedbi nadzora naglasak se stavlja na provedene revizorske postupke revizorskih društava u funkciji provjere istinitosti revidiranih financijskih izvještaja*

H3: *Pri edukaciji revizora, koju organizira Hrvatska revizorska komora, naglasak se stavlja na praktične primjere iz revizijske prakse*

Provjera postavljenih hipoteza provedena je putem anketnog upitnika među ovlaštenim revizorima u Republici Hrvatskoj.

1.3. Metode istraživanja

Za teorijski dio rada korištene su sljedeće metode:

1. metoda analize - postupak znanstvenog istraživanja raščlanjivanjem složenih pojmova, sudova i zaključaka na njihove jednostavnije sastavne dijelove i elemente
2. metoda sinteze - postupak znanstvenog istraživanja i objašnjavanja stvarnosti putem sinteze jednostavnih sudova u složenije
3. induktivna metoda - na temelju pojedinačnih činjenica dolazi se do općeg zaključka
4. deduktivna metoda - na temelju općih postavki dolazi se do konkretnih pojedinačnih zaključaka.

Za empirijski dio rada korištena je metoda anketiranja te su se putem anketnog upitnika prikupili podaci od ovlaštenih revizora koji su se dalje analizirali.

1.4. Struktura rada

Diplomski rad podijeljen je na četiri dijela uključujući uvod i zaključak. U prvom dijelu rada definirani su problem, predmet i ciljevi istraživanja. U tom su dijelu navedene hipoteze, metode istraživanja i ukratko struktura rada.

Drugi dio je teoretski i u njemu se općenito objašnjava eksterna revizija, kvaliteta provedbe eksterne revizije, nadzorni mehanizmi i regulativni okvir.

Treći dio odnosi se na empirijsko istraživanje gdje su analizirani i interpretirani dobiveni rezultati. U skladu s dobivenim rezultatima oblikovani su zaključci o prihvaćanju odnosno odbacivanju postavljenih hipoteza.

Četvrti dio sadržava zaključna razmatranja na osnovi provedenog istraživanja. Nakon posljednjeg dijela navedena je korištena literatura te su priložene tablice, grafovi i sažetak/ summary rada.

2. NADZOR I KVALITETA RADA REVIZORSKIH DRUŠTAVA

Kako bi se osigurala visoka kvaliteta rada revizorskih društava potrebno je da postoje definirani standardi kontrole kao i procedure za kontrolu kvalitete na osnovi kojih će se postizati ti standardi. Procedure trebaju biti učinkovite te se mora kontinuirano raditi na njihovom poboljšavanju.

2.1. Eksterna revizija kao profesija

Reviziju nije moguće promatrati samu za sebe već ju je potrebno smjestiti u kontekst računovodstvene profesije. Ona proizlazi iz računovodstva tako da najviše zvanje u računovodstvu je ujedno i najviše revizorsko zvanje.

Eksterni revizori najčešće obavljaju reviziju financijskih izvještaja, ali isto tako mogu obavljati i druge dodatne poslove koji nisu u vezi s njom i ti poslovi moraju biti posebno odvojeni. Primjer nerevizijskih usluga su: oporezivanje, konzultativne usluge, razne vrste financijsko-računovodstvenih usluga, usluge sudskog vještačenja i sl.

Postoje tri aspekta eksterne revizije kao profesije:[1]

1. zvanje i status revizora kao osobe koji se bavi poslovima revizije
2. položaj revizijskog društva kao institucije koja provodi postupak revizije i koja je pozicionirana između obveznika revizije, korisnika informacija o provedenoj reviziji i instituta za reviziju,
3. uloga i značaj instituta za reviziju (računovodstvo) kao temeljne pretpostavke provedbe revizije putem koje se utvrđuju revizijski standardi i kodeks profesionalne etike revizora.

[1] Sever Mališ, S., Tušek, B., Žager L. (2012): Revizija - načela, standardi, postupci, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 99.

2.1.1. Pojam i značenje revizije

Riječ revizija vuče korijene od glagoda revidere, što u prijevodu s latinskog jezika znači ponovo vidjeti. U zemljama engleskog govornog područja rabi se termin „auditor“ (revizor) odnosno „auditing“ (revizija). Ove riječi vuku korijene od glagola audire, što na latinskom jeziku znači čuti ili slušati, a termin je karakterističan za početak razvoja revizijske profesije kad je revizor obavljao reviziju slušajući usmeno izvješće obveznika revizija.[2]

Sam pojam revizije različito se definira. Tako prema Zakonu o reviziji, revizija je 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. Revizija obuhvaća i druge poslove predviđene Zakonom o trgovačkim društvima te posebnim propisima.[3]

Međunarodna federacija računovođa (International Federation of Accountants – IFAC) reviziju opisuje kao neovisno ispitivanje financijskih izvještaja ili onih financijskih informacija što se odnose na subjekt, onaj profitno usmjeren ili onaj koji to nije, bez obzira na njegovu veličinu ili zakonski oblik, kada je takvo ispitivanje potaknuto s namjerom izražavanja mišljenja o tome.[4]

Revizija je zapravo proizašla iz potrebe da se informacijama sadržanim u financijskim izvještajima da vjerodostojnost kako bi se izbjegle pogrešne poslovne odluke. Zbog toga se revizija uvijek nalazi između financijskih izvještaja poduzeća i korisnika tih izvještaja. Kako bi se izbjeglo manipuliranje izvještajima te osiguralo da informacije o financijskom položaju budu realne i objektivne, potrebno je osigurati nepristrano revidiranje od strane revizorskog društava koje nije povezano s poslovanjem poduzeća. Na reviziju ne treba gledati samo kao zakonsku obvezu, nego i kao potrebu poduzeća koja se vidi kroz funkciju upravljanja poslovanjem i razvojem poduzeća.

[2] Filipović, I. (2009): Revizija, Sinergija nakladništvo, Zagreb, str. 11.
[3] Narodne novine, (2005): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d. Zagreb, br. 146. čl. 2.
[4] Vujević I. (2004): Revizija, Ekonomski fakultet Split, Split, str. 15.

Potencijalni korisnici informacija sadržanih u financijskim izvještajima su:[5]

- *investitori* (ulagači), poglavito zainteresirani za procjenu rizika koji je svojstven ulaganju kapitala,
- *postojeći dioničari*, koji trebaju informacije za donošenje odluke je li razumno držati ili prodati dionice,
- *uprava*, koja je zainteresirana za informacije potrebne za planiranje, donošenje kvalitetnih poslovnih odluka i kontrolu,
- *radnici i sindikati*, zainteresirani za informacije koje im omogućuju procjenu stabilnosti i profitabilnosti poslodavca, sposobnost osiguranja plaća, mirovinskog i socijalnog prava te zapošljavanje,
- *zajmodavci*, zainteresirani za informacije koje im omogućuju odlučivanje o sigurnosti i pravodobnosti povrata zajma i pripadajućih kamata,
- *dobavljači i ostali vjerovnici*, zainteresirani za informacije koje im omogućuju spoznaju pravodobne naplate iznosa koje potražuju i ocjene boniteta trgovačkog društva za buduće poslovne aktivnosti,
- *kupci*, zainteresirani za informacije temeljem kojih će ocijeniti bonitet trgovačkog drušva i uvjete za nastavak poslovne suradnje,
- *vlada i njezine agencije*, ponajviše zainteresirane za informacije o uspješnosti trgovačkih društava, plaćanje poreza, pristojbi, carina i dr.,
- *javnost*, prije svega lokalna, zainteresirana za informacije o uspješnosti i prosperitetu poslovanja trgovačkih društava na njezinu području, jer je to važna pretpostavka za moguća otvaranja novih radnih mjesta, ulaganja u lokalnu infrastrukturu i sl., te
- *znanstvenici, analitičari i strukovne organizacije*, također zainteresirani za financijsko-računovodstvene i ostale informacije potrebne za zadovoljavanje njihovih ciljeva i interesa.

[5] Filipović, I. (2009): op. cit., str. 15-16.

2.1.2. Klasifikacija revizije

U revizijskoj literaturi na različite se načine klasificira revizija. Bogomil Cota klasificira reviziju s obzirom na četiri kriterija i to s obzirom na:[6]

1. mjesto organa koji obavlja reviziju (interna i eksterna revizija),
2. subjekt koji provodi reviziju (pojedinačna revizija i komisijska ili kompleksna revizija),
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 ispitavnju već uspostavljenih postupaka interne kontrole).

Klasifikacija revizije može biti prema objektu ispitivanja kao i subjektu koji provodi reviziju. Prema objektu ispitivanja razlikuje se:[7]

- 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 revizorskih 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. Primjer ove vrste

[6] Tušek, B., Žager, L. (2005): Revizija, drugo, izmjenjeno i dopunjeno izdanje, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 69-70.
[7] Messier, W. F., (1998): Revizija – priručnik za revizore i studente, Faber & Zgombić Plus, Zagreb, str. 11-12.

revizije može biti kontrola dostavljenih poreznih prijava pojedinaca i poduzeća koju provodi porezna uprava. Kriterij kojim se želi utvrditi razina podudarnosti su porezni propisi.

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 eksterni revizora.

Prema subjektu koji provodi reviziju razlikuju se:[8]

- državna revizija
- neovisna, vanjska ili komercijalna revizija i
- unutarnja ili interna revizija.

Državna revizija podrazumjeva postupak ispitivanja i ocjenjivanja financijskih izvještaja i financijskih transakcija jedinica državnog sektora, jedinica lokalne samouprave i uprave, pravnih subjekata koji se u cijelosti financiraju iz proračuna ili su u većinskom vlasništvu države ili jedinica samouprave i uprave. Provodi se u skladu sa standardima Međunarodne organizacije vrhovnih institucija (INTOSAI revizijski standardi) i Kodeksom profesionalne etike državnih revizora.[9]

Komercijalna revizija je uobičajeni termin za eksternu, stručnu i neovisnu reviziju. Poslovi revizije se obavljaju na temelju ugovora koji se između obveznika revizije i revizorskog društva zaključuje u pisanom obliku za svaku godinu. Tim ugovorom reguliraju se međusobni odnosi i uvjeti plaćanja. Revizorsko društvo mora se osigurati od odgovornosti za štetu koju može uzrokovati nesavjesnim obavljanjem revizije. Podrazumjeva se da je revizorsko društvo član strukovne organizacije, tj. instituta za reviziju i da reviziju obavlja u skladu s utvrđenim načelima i standardima revizije te kodeksom profesionalne etike.[10]

Unutarnja ili interna revizija je nezavisna, objektivna i savjetodavna stručna funkcija u poduzeću uspostavljena sa svrhom ispitivanja i ocjenjivanja zakonitosti i pravilnosti obavljanja poslovnih i upravljačkih aktivnosti poduzeća. Sudjelovanjem u svakoj fazi poslovne aktivnosti interni revizori ispituju ne samo financijski aspekt poslovanja nego i

[8] Vujević, I., (2004): op. cit., str. 29.
[9] Akrap, V., et al. (2009): Državna revizija, Masmedia, Zagreb, str. 65.
[10] Sever Mališ, S., Tušek, B., Žager, L., (2012): op. cit., str. 72.

operativni, tj. podatke i informacije, postupke i procedure vezane za operativno poslovanje i cjelovito upravljanje poduzećem.[11]

Postoje tri razine interne revizije:[12]

- financijska revizija
- revizija poslovanja
- upravljačka revizija.

Financijska revizija usmjerena je na financijske izvještaje te obuhvaća ispitivanje vjerodostojnosti financijskih podataka i postupaka.

Revizija poslovanja razvija se iz financijske revizije, a obuhvaća sve poslovne funkcije u poduzeću. Osim financijskih informacija ispituju se i ostali podaci i postupci operativnog značaja.

Upravljačka revizija je orijentirana na ciljeve poduzeća, tj. budućnost. Zadatak ove razine interne revizije je da maksimizira djelotvornost i učinkovitost poslovanja.

2.1.3. Karakteristike eksterne revizije

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,

[11] Popović, Ž., Vitezić, N., (2009): Revizija i analiza – instrumenti uspješnog donošenja poslovnih odluka, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 120.
[12] Popović, Ž., Vitezić, N., (2009): op. cit., str. 120.
[13] Filipović, I. (2009): op. cit., str. 12-13.

- 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 ovlašteni revizor,
- revizorsko izvješće s mišljenjem temelji se na objektivnim dokazima i dostavlja se zainteresiranim korisnicima,
- revizorsko izvješće o objektivnosti i realnosti financijskih izvještaja dostupno je javnosti.

2.1.4. Proces revizije financijskih izvještaja

Danas se sve više radi na osiguranju visoke kvalitete revizijskog procesa. Osnove sustava upravljanja kvalitetom mogle bi se opisati na sljedeći način:[14]

- kvaliteta je stupanj ispunjavanja zahtjeva jedne skupine inherentnih osobina,
- politika kvalitete je opći stav ili smjer u pogledu kvalitete kojeg službeno zauzima najviši menadžment neke revizijske institucije,
- cilj kvalitete je određeni rezultat koji se želi postići, a vezan je za kvalitetu i kojeg utvrđuje najviši menadžment,
- sustav upravljanja kvalitetom je skup koordiniranih aktivnosti za kontrolu i usmjeravanje neke revizijske institucije vezano za kvalitetu i sastoji se od četiri dijela:
  - planiranje kvalitete je proces u kojem neka revizijska institucija postavlja ciljeve kvalitete i utvrđuje odgovarajuće procedure,
  - kontrola kvalitete je proces u kojem neka revizijska institucija namjerava ispuniti zahtjeve kvalitete,

[14] Pernar, L., Mijoč, I., Danič, D. (2009): Upravljanje kvalitetom revizijskog procesa u vanjskoj reviziji, Ekonomski Vjesnik, Vol. XXII No. 1, str. 161-170.

- osiguranje kvalitete je nadzor čiji je cilj budući razvoj kvalitete revizije i eliminacija nedostataka,
- unapređenje kvalitete je razvojna aktivnost koja omogućuje nekoj revizijskoj instituciji izvršiti rad kvalitetnije.

Revizija financijskih izvještaja obavlja se na način da se posebno ispituje svaki izvještaj koji je podijeljen na manje dijelove, tj. analitičke račune čija se točnost iskazivanja provjerava, da bi se u završnici potvrdila vjerodostojnost ukupnih financijskih izvještaja koji prikazuju financijski položaj i rezultat poslovanja poduzeća, novčani tok i promjene na kapitalu te objašnjenja u bilješkama. Ispituju se sve vrste transakcija koje se prikazuju u poslovnim knjigama: dnevniku, glavnoj knjizi i pomoćnim evidencijama.[15]

Cjelokupan proces obavljanja revizije financijskih izvještaja uključuje nekoliko temeljnih faza: preuzimanje obveze revizije, upoznavanje poslovanja klijenta i planiranje postupka revizije, upoznavanje i ocjena sustava internih kontrola, procjena značajnosti i revizijskih rizika, prikupljanje revizijskih dokaza, kompletiranje dokaza i formiranje radne dokumentacije revizora, formiranje mišljenja o realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja i sastavljanje revizorova izvješća.[16]

Kontrolne aktivnosti poduzete za vrijeme izvođenja revizijskih procesa zovu se kontrole kvalitete. Postoji, međutim, potreba da se uvede sistematičniji trajni (follow-up) sustav za praćenje koji će vrednovati kako se uvedeni sustav kontrole kvalitete stvarno primjenjuje i funkcionira u praksi. Takve aktivnosti ispitivanja kvalitete poduzete nakon završetka revizijskog procesa predstavljaju osiguranje kvalitete. Može se smatrati da ove dvije aktivnosti zajedno čine sustav upravljanja kvalitetom. Jedan još širi sustav mogao bi se zvati totalno upravljanje kvalitetom koji bi uključivao sve glavne aktivnosti i sustave organizacije za osiguranje konzistentnosti visoke kvalitete revizijskih usluga.[17]

Kontrola kvalitete u revizijskom procesu treba dati sigurnost da se revizijski resursi koriste na najučinkovitiji način kako bi se mogli ostvariti ciljevi s najvišim prioritetom, osigurati da prikupljanje informacija bude u skladu s internim pravilima te da pri donošenju revizijskog

[15] Popović, Ž., Vitezić, N., (2009): op. cit., str. 61.
[16] Sever Mališ, S., Tušek, B., Žager L., (2012): op. cit., str. 423.
[17] Pernar, L., Mijoč, I., Danič, D., (2009): op. cit., str. 161-170.

programa, koji određuje tok revizijskog zadatka, bude uključeno više osoba. Bitno je da postoji odgovornost revizora za kvalitetu svog rada da se sve odvija u skladu s općim pravilima i programom revizije te da se prikupe informacije koje su navedene u internim pravilima. Izvještavanje u reviziji treba biti u skladu sa zakonom, revizijskim standardima te prema drugim internim propisima i revizijskim priručnicima.[18]

2.2. Nadzor revizorskih društava

Javni nadzor ovlaštenih revizora i revizorskih društava obuhvaća izdavanje ovlaštenja i registraciju ovlaštenih revizora i revizorskih društava, donošenje standarda u pogledu profesionalne etike i unutarnje kontrole kvalitete revizorskih društava, stalno stručno usavršavanje i sustave osiguranja kvalitete, istražne radnje te sankcije za ovlaštene revizore i revizorska društva.[19] Nadzor nad radom ovlaštenih revizora u Republici Hrvatskoj provodi Stručna služba za nadzor i provjeru kvalitete rada pri Hrvatskoj revizorskoj komori.

2.2.1. Hrvatska revizorska komora

Hrvatska revizorska komora (dalje u tekstu: Komora) je stručna organizacija revizorskih društava, samostalnih revizora i ovlaštenih revizora koji posluju na teritoriju Republike Hrvatske. Nadležnosti i zadaće Komore na području usluga revizije i drugih stručnih područja u vezi s revizijom su:[20]

1. prevodi, objavljuje i daje tumačenja Međunarodnih revizijskih standarda,
2. donosi kodeks profesionalne etike revizora,
3. donosi tarifu revizorskih usluga,
4. predlaže program revizorskih ispita, program poznavanja zakonodavstva Republike Hrvatske, provodi stručno obrazovanje i organizira ispite za stjecanje zvanja ovlaštenog revizora,
5. izdaje certifikat ovlaštenog revizora,

[18] Pernar, L., Mijoč, I., Danič, D., (2009): op. cit., str. 161-170.
[19] Službeni list Europske unije (2014), Direktiva 2014/56/EU Europskog parlamenta i vijeća, točka 18., [Internet], dostupno na: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX:32014L0056, [15.09.2015.]
[20] Narodne novine (2005): op. cit., čl. 2.

6. propisuje uvjete i provodi nostrifikaciju stranih isprava – certifikata ovlaštenih revizora,
7. vodi registar ovlaštenih revizora i registre samostalnih revizora, zajedničkih revizorskih ureda i revizorskih društava,
8. daje prethodnu dozvolu za upis osnivanja revizorskih društava u sudski registar i upis promjena u vezi s tim društvima u sudski registar,
9. izdaje i oduzima dozvole za rad samostalnim revizorima i revizorskim društvima,
10. određuje stopu doprinosa, iznos članarine i druge prihode,
11. brine se o ugledu revizijske profesije,
12. izrađuje minimalnu metodologiju obavljanja provjere kvalitete rada revizorskih društava, samostalnih revizora i ovlaštenih revizora,
13. nadzire rad i provjerava kvalitetu rada revizorskih društava, samostalnih revizora i ovlaštenih revizora, prema potrebi vodi stegovne postupke te poduzima potrebne mjere da se utvrđene nepravilnosti uklone i sankcioniraju, o čemu svakih šest mjeseci obavještava Ministarstvo financija,
14. organizira stručna savjetovanja s ciljem stručnog usavršavanja ovlaštenih revizora i donosi program obrazovanja,
15. utvrđuje jedinstvena stajališta i objavljuje prijevode tumačenja u vezi s primjenom propisa o reviziji, uz stalno praćenje stručnog razvoja revizorske struke,
16. daje stručna mišljenja i obrazloženja članovima Komore i trećim osobama na njihov zahtjev,
17. prati provedbu propisa, predlaže izmjenu propisa i sudjeluje u postupku donošenja ili izmjena propisa,
18. obavlja i druge zadaće određene Zakonom o reviziji, odnosno statutom Komore.

Komora organizira i provodi stručno osposobljavanje i revizorski ispit radi stjecanja zvanja ovlaštenog revizora barem jednom godišnje, a provodi ga prema programu Komore uz suglasnost Odbora za javni nadzor revizije. Program se provodi u okviru trogodišnjeg obrazovanja, a organizacija i provedba programa i revizorskog ispita uređuje se posebnim pravilnikom.

Prema programu Komore provodi se stalno i obvezno stručno usavršavanje ovlaštenih revizora u trajanju od 120 sati u trogodišnjem periodu. U tom istom trogodišnjem periodu

ovlašteni revizor ima obvezu da za svaku pojedinu godinu ostvari najmanje 30 sati stalnog stručnog osposobljavanja. Uz odobrenje Upravnog vijeća u stalno stručno usavršavanje priznaju se i seminari drugih strukovnih organizacija. Za sve ovlaštene revizore Komora je dužna organizirati najmanje 20 sati stručnog usavršavanja godišnje.[21]

Kod organiziranog stručnog usavršavanja priznaje se do 8 sati po danu za prisustvovanje konferencijama, simpozijima, savjetovanjima, okruglim stolovima, seminarima i radionicama u organizaciji Komore te drugih stručnih i strukovnih organizacija.[22]

Kod samostalnog stručnog usavršavanja priznaje se po 8 sati za održano predavanje kao i za objavljeni rad/referat na konferencijama, simpozijima i kongresima po događaju/radu/referatu. Za održano predavanje na savjetovanjima, seminarima i radionicama priznaje se 6 sati po predavanju kao i za objavljeni samostalni rad/referat/članak na savjetovanjima, seminarima, radionicama i u stručnim časopisima.[23]

Ako ovlašteni revizor iz opravdanih razloga, kao što su zdravstveni razlozi, porodni dopust, upućivanje na rad u inozemstvo i slično, u toku jedne godine ne ostvari 30 sati stalnog stručnog usavršavanja, obvezan je u razdoblju od daljnje tri uzastopne godine ostvariti 120 sati stalnog stručnog usavršavanja od čega barem 20 sati mora biti ostvareno kroz organizirano stalno stručno usavršavanje.[24]

Komora provodi nadzor i provjeru kvalitete rada revizorskih društava, samostalnih revizora i zajedničkih revizorskih ureda i ovlaštenih revizora, pri tome provjerava i procjenjuje:[25]

- sukladnost obavljanja revizije (revizijski angažmani) u odnosu na Zakon o reviziji, Međunarodne revizijske standarde i druga pravila revizorske struke,
- ispunjavanje zahtjeva neovisnosti u odnosu na korisnika revizijske usluge (klijent),
- kvantitetu i kvalitetu angažiranih ljudskih potencijala i ostalih sredstava za obavljanje revizije (sastav revizorskog tima i radni sati),

[21] Hrvatska revizorska komora (2014): Pravilnik o stalnom stručnom usavršavanju 2014., čl. 2. i čl. 4., pročišćeni tekst, [Internet], dostupno na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Propisi/Pravilnik%20o%20stalnom%20strucnom%20usavrsavanju_2014%20procisceni%20tekst.pdf, [20.06.2015.]
[22] Hrvatska revizorska komora (2014): op. cit., čl. 5.
[23] Hrvatska revizorska komora (2014): op. cit., čl. 5.
[24] Hrvatska revizorska komora (2014): op. cit., čl. 7.
[25] Hrvatska revizorska komora (2011): Pravilnik o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava, samostalnih revizora, zajedničkih revizorskih ureda i ovlaštenih revizora, [Internet], dostupno na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Propisi/5_Pravilnik-o-nadzoru-NN-62-2011.pdf, [20.06.2015.]

- zaračunate revizorske naknade,
- primjerenost politika i procedura unutarnjeg sustava praćenja i kontrole kvalitete rada,
- ispunjavanje uvjeta za izdavanje dozvola za obavljanje usluga revizije, odnosno uvjete za dobivanje certifikata za zvanje ovlaštenog revizora,
- ispunjavanje uvjeta za upis u odgovarajuće registre Komore,
- sadržaj i objavu izvješća o transparentnosti,
- izvještaje, druge obavijesti i podatke koje su prema odredbama Zakona o reviziji i drugih propisa dužni podnositi Komori, odnosno izvještavati je o pojedinim činjenicama i okolnostima.

Početak provjere kvalitete rada ovlaštenih revizora i revizorskih društava od strane Komore počeo je 2010. godine i s njim se zapravo htjelo sumirati i analizirati cjelokupno revizorsko tržište u Republici Hrvatskoj. Provedeni nadzor je također imao edukativno i savjetodavno značenje jer je nedostajala praksa kontinuirane provjere kvalitete rada kao i potrebno stručno osposobljavanje za potrebe provjere rada.[26]

Nadzor je provela Stručna služba za nadzor i provjeru kvalitete rada revizorskih društava i samostalnih revizora unutar Komore. Nadzor je proveden prema usvojenom planu i programu nadzora i kvalitete rada uz suglasnost Odbora za javni nadzor revizije.

Predmetom izravnog nadzora obuhvaćena su sljedeća obvezna područja provjere:[27]

- organizacija i struktura revizorskog društva (i povezanih osoba),
- primjena Kodeksa profesionalne etike,
- primjena Međunarodnog standarda provjere kvalitete rada 1 (MSKK 1)

  - postojanje politika i procedura prihvaćanja novih i zadržavanja postojećih angažmana
  - ugovaranje revizije – uvjeti angažiranja
  - postojanje politika i procedura za obavljanje angažmana
  - ljudski potencijali, upravljanje ljudskim resursima i stručna obuka zaposlenika
  - postojanje internog nadzora

[26] Hrvatska revizorska komora (2010): Rezultati provjere kvalitete rada 2010., [Internet], dostupno na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Nadzor/4_Izvjesce_Rezultati_provjere_kvalitete_rada_2010.pdf , [12.07.2015.]
[27] Hrvatska revizorska komora (2010): op. cit., str. 2-3., [12.07.2015.]

- postojanje MSKK 1 dokumentacije

- primjena Međunarodnih revizijskih standarda (MRevS)
  - postojanje metodologije rada (procedure obavljanja revizije)
- godišnje izvješće o transparentnosti (gdje je primjenjivo).

Na temelju inicijalnog pregleda, subjekte nadzora, njih 275[28] moguće je svrstati u sljedeće kategorije:[29]

- subjekti nadzora koji zadovoljavaju predmetna područja provjere kvalitete rada (26),
- subjekti nadzora kod kojih su utvrđene nepravilnosti u primjeni pravila struke (96),
- subjekti nadzora kod kojih su utvrđene nezakonitosti i nepravilnosti u primjeni pravila struke (129),
- subjekti nadzora koji nisu omogućili provedbu nadzora (12),
- subjekti nadzora koji su predali zahtjev za brisanje iz registra tijekom inicijalnog pregleda (12).

Nepravilnosti u primjeni pravila struke na temelju inicijalnog pregleda obveznih područja provjere kvalitete rada prikazani su u tablici 1.

Tablica 1: Pregled utvrđenih nepravilnosti u primjeni pravila struke

Pregled utvrđenih nepravilnosti	**Broj subjekata nadzora***
Subjekti nadzora nisu postupali u skladu s Kodeksom etike	32
Subjekti nadzora koji nemaju u potpunosti uspostavljene politike i postupke prema zahtjevima MSKK 1	188
Subjekti nadzora koji ne obavljaju reviziju u potpunosti sukladno MRevS-ima	185
Ukupan broj nepravilnosti	405

* Jedno revizorsko društvo može se naći u više kategorija gore navedenih nezakonitosti u poslovanju
Izvor: Hrvatska revizorska komora (2010): op. cit., str. 5., [12.07.2015.]

[28] Prema registru Hrvatske revizorske komore u Republici Hrvatskoj u 2015. godini aktivno je 230 revizorskih društava.
[29] Hrvatska revizorska komora (2010): op. cit., str. 3.

Iz tablice 1 vidljivo je kako 32 revizorska društva ne postupaju u skladu s Kodeksom etike, 188 revizorskih društava nema u potpunosti uspostavljene politike i postupke prema zahtjevima MSKK 1, a njih 185 ne obavlja reviziju u potpunosti sukladno MRevS-ima.

Nezakonitosti u poslovanju prema nalazu obveznih područja provjere kvalitete rada su prikazani u tablici 2.

Tablica 2: Pregled utvrđenih nezakonitosti

Pregled utvrđenih nezakonitosti*	**Broj subjekata nadzora**
Iznos temeljnog kapitala revizorskih društava nije u skladu s čl. 10. Zakona o reviziji i Zakona o trgovačkim društvima	34
Ugovor o reviziji nije u skladu s čl. 12. Zakona o reviziji	7
Izvješće o transparentnosti nije objavljeno u skladu s čl. 17a. Zakona o reviziji	39
Polica osiguranja nije zaključena u skladu s čl. 18 i čl. 19. Zakona o reviziji	22
Neispunjeni kriteriji za obavljanje revizije prema čl. 26. Zakona o reviziji	20
Neizvještavanje Komore sukladno čl. 41. Zakona o reviziji	72
Ukupan broj nezakonitosti	194

* Jedno revizorsko društvo može se naći u više kategorija gore navedenih nezakonitosti u poslovanju
Izvor: Hrvatska revizorska komora (2010): op. cit., str. 5., [12.07.2015.]

Pri izradi Plana i programa nadzora i provjere kvalitete rada revizorskih društava za 2011/2012 godinu kao osnova poslužio je inicijalni pregled obavljen u 2010. godini. Nadzor je proveden kod 60 revizorskih društava.[30]

Nepravilnosti utvrđene nadzorom u primjeni Međunarodnog standarda kontrole kvalitete 1 prikazane su u tablici 3.

[30] Hrvatska revizorska komora (2012): Izvješće o nadzoru 2011/2012., [Internet], dostupno na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Nadzor/Izvje%C5%A1%C4%87e%20o%20nadzoru%202011-2012.pdf, [16.07.2015.]

Tablica 3: Primjena Međunarodnog standarda kontrole kvalitete (MSKK 1)

Primjena MSKK 1	Broj revizorskih društava*
Nema uspostavljene politike i postupke za sve dijelove sustava kontrole kvalitete	12
Ima uspostavljene politike i postupke, ali ne postupa po istom za:	
• odgovornost vodstva za kvalitetu unutar društva	6
• relevantne etičke zahtjeve	3
• prihvaćanje i zadržavanje odnosa s klijentom	9
• ljudske resurse	7
• obavljanje angažmana	23
• monitoring	23

*Jedno revizorsko društvo raspoređeno je u više gore navedenih kategorija
Izvor: Hrvatska revizorska komora (2012): op. cit., str. 8., [16.07.2015.]

Iz tablice 3 vidljivo je kako 12 revizorskih društava nema uspostavljene politike i postupke za sve dijelove sustava kontrole, a kod revizorskih društava koja imaju uspostavljene politike i postupke ima 71 nepravilnost u primjeni istih. Najviše nepravilnosti se odnosi na obavljanje angažmana (23) i na monitoring (23).

Nepravilnosti u pridržavanju zakonskog okvira poslovanja prikazane su u tablici 4.

Tablica 4: Nepridržavanje zakonskog okvira poslovanja

Prekršaji prema Zakonu o reviziji	Broj revizorskih društava*
Izvješće o transparentnosti (čl. 17.a.)	20
Polica osiguranja (čl. 18. i čl. 19.)	11
Obavljanje revizije klijenata čiji ukupni prihod prelazi preko 40 milijuna kuna (čl. 26.)	3
Izvještavanje Komore (čl. 41.)	10

*Jedno revizorsko društvo raspoređeno je u više kategorija gore navedenih nezakonitosti
Izvor: Hrvatska revizorska komora (2012): op. cit., str. 7., [16.07.2015.]

U srpnju 2012. Upravno vijeće Komore usvojilo je Plan i program nadzora i provjere kvalitete rada 2012/2013 godine. Polazna osnova pri izradi Plana i programa nadzora i provjere kvalitete rada su odredbe Zakona o reviziji kojima su definirane nadležnosti i zadaće Komore u području nadzora i provjere kvalitete rada revizorskih društava, samostalnih revizora i zajedničkih revizorskih društava i ovlaštenih revizora.[31]

Nadzorom utvrđene nepravilnosti u primjeni Međunarodnih revizijskih standarda prikazane su u tablici 5.

Tablica 5: Primjena Međunarodnih revizijskih standarda (MRevS-a)

Nepravilnosti u primjeni MRevS-a	Broj revizorskih društava*
Prihvaćanje i ugovaranje angažmana	46
Planiranje (uključujući razumijevanje subjekta) i procjena rizika (uključujući prijevare)	48
Procedure kao odgovor na procjenu rizika (plan revizije, oblikovanje i provedba tekstova)	48
Revizijski postupci i radni papiri	50
Završni revizijski postupci	44
Financijski izvještaji i revizorovo izvješće	47

*Napomena: Jedno revizorsko društvo može biti raspoređeno u više gore navedenih kategorija
Izvor: Hrvatska revizorska komora (2013): op. cit., str. 7., [16.07.2015.]

U tablici 6. prikazane su nepravilnosti pri primjeni Međunarodnog standarda kontrole kvalitete 1. Iz tablice je vidljivo da 12 revizorskih društava nema uspostavljene politike i postupke za sve dijelove sustava kontrole, 10 revizorskih društava nema dokaz djelovanja MSKK 1, a kod revizorskih društava koja imaju uspostavljene politike i postupke ima 69 nepravilnosti u primjeni istih. Najviše nepravilnosti se odnosi na obavljanje angažmana (20) i na monitoring (22).

[31] Hrvatska revizorska komora (2013): Izvješće o nadzoru 2012/2013 godine, [Internet], dostupno na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Nadzor/Izvje%C5%A1%C4%87e%20o%20nadzoru%202012-2013_final.pdf, [16.07.2015.]

Tablica 6: Nepravilnosti u primjeni MSKK 1

Primjena MSKK 1	Broj revizorskih društava*
Nema uspostavljene politike i postupke za sve dijelove sustava kontrole kvalitete	12
Nema dokaza djelovanja MSKK 1	10
Ima uspostavljene politike i postupke, ali ne postupa po istom za:	
• odgovornost vodstva za kvalitetu unutar društva	7
• relevantne etičke zahtjeve	2
• prihvaćanje i zadržavanje odnosa s klijentom	10
• ljudske resurse	8
• obavljanje angažmana	20
• monitoring	22

*Napomena: Jedno revizorsko društvo može biti raspoređeno u više gore navedenih kategorija
Izvor: Hrvatska revizorska komora (2013): op. cit., str. 8., [16.07.2015.]

Četvrti nadzor koji je proveden od strane Komore bio je 2013/2014 godine. Proveden je uz usvojeni Plan i program nadzora i provjere kvalitete rada revizorskih društava. Izravnim nadzorom obuhvaćeno je 70 revizorskih društava, od kojih su 62 nadzora na redovnoj osnovi, a 8 nadzora je na osnovi naknadne provjere kod revizorskih društava koja su u nadzornoj godini 2011./2012. ocijenjena s nezadovoljavajućom ocjenom, a obavljaju značajne revizije.[32] Planirani broj subjekata nadzora za nadzornu godinu 2013/2014. prema kriterijima za odabir subjekata nadzora prikazan je u tablici 7.

[32] Hrvatska revizorska komora (2014): Izvješće o nadzoru 2013/ 2014. godine, [Internet], dostupno na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Nadzor/Izvjesce%20o%20nadzoru%202013_2014_final.pdf, [16.07.2015.]

Tablica 7: Obilježja revizorskih društava

Obilježja revizorskih društava	Broj revizorskih društava
Revizorska društva s klijentima od javnog interesa	24
Revizorska društva koja nemaju klijente od javnog interesa	33
Revizorska društva kod kojih su utvrđene značajne nezakonitosti i nepravilnosti u provedenom nadzoru tijekom 2011./2012.	8
Revizorska društva koja ne obavljaju reviziju	3
Revizorska društva kojima je izdana dozvola za rad u 2011. i 2012. godini	2
UKUPNO	70

Izvor: Hrvatska revizorska komora (2014): op. cit., str. 4., [16.07.2015.]

Tablica 8: Nepridržavanje zakonskog okvira poslovanja

Utvrđene nezakonitosti	Broj nalaza u 2013/2014. godini*
Obavljanje revizije nije u skladu s odredbama čl. 5. i čl. 15. Zakona o reviziji	11
Obavljanje dodatne djelatnosti uz uslugu revizije suprotno odredbama čl. 11. Zakona o reviziji	1
Radna dokumentacija nije sastavljena na hrvatskom jeziku, što nije u skladu s odredbama čl. 15. st. 4. Zakona o reviziji	3
Izvješće neovisnog revizora nije potpisano u skladu s odredbama čl. 17. st. 6. Zakona o reviziji	8
Revizorskom izvješću nisu priloženi godišnji financijski izvještaji koji su bili predmetom revizije, što nije u skladu s odredbama čl. 17. st. 8. Zakona o reviziji	2
Izvješće o transparentnosti nije u skladu s odredbama čl. 17.a Zakona o reviziji	6
Polica osiguranja nije u skladu s odredbama čl. 18. i čl. 19. Zakona o reviziji	5
Obavljanje revizije za klijente čiji ukupni prihod prelazi 40 milijuna kn, nije u skladu s odredbama čl. 26. Zakona o reviziji	4
Izvještavanje Komore nije u skladu s odredbama čl. 41. i čl. 56. st. 2. Zakona o reviziji te odredbama čl. 20. Pravilnika Komore i čl. 60. Statuta Komore	14
Ne postupanje po izrečenim mjerama za otklanjanje nepravilnosti i nezakonitosti, što nije u skladu s odredbom čl. 52. Zakona o reviziji	3

*Napomena: Jedno revizorsko društvo može biti raspoređeno u više kategorija navedenih nezakonitosti
Izvor: Hrvatska revizorska komora (2014): op. cit., str. 8., [16.07.2015.]

U tablici 8 prikazane su nezakonitosti utvrđene izravnim nadzorom. Najviše se nezakonitosti odnosi na izvještavanje Komore (14) te na obavljanje revizije (11).

Prilikom nadzora utvrđene su značajne nepravilnosti u primjeni MRevS-a prilikom obavljanja revizija financijskih izvještaja. Te nepravilnosti navedene su u tablici 9 i prate kategorizaciju prema radnim materijalima iz Metodologije nadzora.

Tablica 9: Nepravilnosti u primjeni MRevS-a

Primjena MRevS-a	**Broj nalaza u 2013/2014.***
Prihvaćanje i ugovaranje revizijskih angažmana	36
Planiranje (uključujući razumijevanje subjekta) i procjena rizika (uključujući prijevare)	63
Revizijski postupci kao odgovor na procjenu rizika (plan revizije, oblikovanje i provedba testova kontrola, dokazni postupci)	60
Revizijski postupci i radni papiri	58
Završni revizijski postupci	56
Financijski izvještaji i revizorovo izvješće	46

*Napomena: Jedno revizorsko društvo može biti raspoređeno u više navedenih kategorija
Izvor: Hrvatska revizorska komora (2014): op. cit., str. 9., [16.07.2015.]

Na temelju nadzora utvrđeno je da revizorska društva uglavnom imaju ustanovljene interne akte ili dokumente kojima su uspostavljene politike i postupci pojedinih sastavnih dijelova sustava kontrole kvalitete. Međutim, izravnim nadzorom su utvrđene nepravilnosti u njihovoj primjeni.

Tablica 10: Nepravilnosti u primjeni MSKK 1

Primjena MSKK 1	Broj nalaza 2013/2014.*
Nema uspostavljene politike i postupke za sve dijelove sustava kontrole kvalitete	10
Nema dokaza djelovanja MSKK 1	49
Ima uspostavljene politike i postupke, ali ne postupa po istom za:	
• odgovornost vodstva za kvalitetu unutar društva	4
• relevantne etičke zahtjeve	2
• prihvaćanje i zadržavanje odnosa s klijentima	5
• ljudske resurse	3
• obavljanje angažmana	22
• monitoring	41

*Napomena: Jedno revizorsko društvo može biti raspoređeno u više navedenih kategorija
Izvor: Hrvatska revizorska komora (2014): op. cit., str. 10., [16.07.2015.]

Iz tablice 10 vidljivo je da 10 revizorskih društava nema uspostavljene politike i postupke za sve dijelove sustava kontrole kvalitete, 49 revizorskih društava nema dokaza djelovanja MSKK 1, a kod revizorskih društava koja imaju uspostavljene politike i postupke pronađeno je 77 nepravilnosti u primjeni istih. Najviše nepravilnosti odnosi se na monitoring (41) i na obavljanje angažmana (22).

2.2.2. Odbor za javni nadzor revizije

Odbor za javni nadzor revizije neovisno je i samostalno tijelo javnog nadzora nad Komorom, revizorskim društvima, samostalnim revizorima i ovlaštenim revizorima te ima ovlasti nadzora nad sljedećim aktivnostima:[33]

1. izdavanje i oduzimanje dozvola i certifikata te registracije ovlaštenih revizora i revizorskih društava i samostalnih revizora,
2. usvajanja i primjene Međunarodnih revizijskih standarda,
3. usvajanja i primjene standarda o pitanjima profesionalne etike,

[33] Hrvatska revizorska komora (2005): Zakon o reviziji, čl. 42. a., pročišćeni tekst, [Internet], dostupno na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Propisi/1_Zakon-o-reviziji-procisceni-tekst.pdf, [16.07.2015.]

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

Odbor za javni nadzor revizije također:[34]

- ima ovlast za suradnju s nadzornim tijelima država članica i s nadzornim tijelima trećih zemalja,
- prati provedbu propisa, predlaže izmjenu i dopunu propisa i sudjeluje u postupku izrade nacrta propisa putem svojih članova,
- po službenoj dužnosti ili na prijedlog zainteresirane strane po pravu nadzora poništava, ukida ili mijenja akte Komore,
- provodi inspekcijski nadzor revizorskih društava, samostalnih revizora i ovlaštenih revizora putem Komore, ovlaštenih vještaka ili nadležnih državnih tijela.

Odbor za javni nadzor revizije proveo je 17. studenog 2010. anketu o održanom programu obrazovanja za polaganje ispita za stjecanje zvanja ovlaštenog revizora Hrvatske revizorske komore.[35]

[34] Hrvatska revizorska komora (2005): op. cit., čl. 42. a., [16.07.2015.]
[35] Odbor za javni nadzor revizije (2010): Anketa o održanom programu obrazovanja, [Internet], dostupno na: http://www.javni-nadzor-revizije.hr/Anketa_o_odrzanom_programu_obrazovanja_HR.pdf, [27.05.2015.]

Raspon ocjena bio je sljedeći: 1 – izrazito loše, 2 – loše, 3 – prosječno, 4 – dobro, 5 – odlično s tim da su polaznici imali mogućnost ocijeniti program obrazovanja i s ocjenom 0 ako predavanje nije održano ili navedeni predavač nije predavao. Rezultati provedene ankete su sljedeći:

- ocjena materijala programa obrazovanja (2,63)
- ocjena prostorije u kojoj je održan program obrazovanja (4,15)
- ocjena organizacije programa obrazovanja (2,49).

Polaznicima je u anketi ponuđeno da ocjene predavače. Tako su od ukupno 22 predavača, 4 predavača ocijenjena odličnom ocjenom (4.5 – 5.0), 6 predavača ocijenjeno je s ocjenom dobar (3.5 – 4.4), a 8 predavača ocijenjeno je s prosječnom ocjenom (2.5 – 3.4). Ukupno 4 predavača nisu ocijenjena. Dva predavača nisu ocijenjena jer nisu predavala, a dva predavača nisu ocijenjena zbog provođenja ankete prije održavanja predavanja.

Polaznici su također mogli ocijeniti predavanja po pojedinim temama, a rezultati su:[36]

- pravo za revizore (4,6)
- informacijska tehnologija i računarstva za revizore (4,46)
- upravljanje rizicima i unutarnja kontrola (4,37)
- revizija (4,19)
- financijsko računovodstvo (3,24)
- računovodstvo troškova i upravljačko računovodstvo (3,05)
- ekonomika poslovanja i temeljna načela financijskog upravljanja društva (2,61).

2.3. Regulativni okvir kvalitete obavljanja revizije

2.3.1. Međunarodni revizijski standardi - MRevS-i

Jedan od temelja razvoja računovodstvene i revizijske profesije je primjena kvalitetnih propisa i standarda. S obzirom na to da u Republici Hrvatskoj još nisu doneseni Hrvatski revizijski standardi, revizori su dužni primjenjivati Međunarodne revizijske standarde koje izdaje Međunarodna federacija računovođa (IFAC).

[36] Odbor za javni nadzor revizije (2010): op. cit., [27.05.2015.]

Međunarodni revizijski standardi su razvrstani u sljedeće skupine:[37]

1. Uvod (100-199)
    - 100 – Angažmani s izražavanjem uvjerenja
    - 120 – Okvir Međunarodnih računovodstvenih standarda

2. Opća načela i odgovornosti (200-299)
    - 200 – Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima,
    - 210 – Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana,
    - 220 – Kontrola kvalitete revizije financijskih izvještaja,
    - 230 – Revizijska dokumentacija,
    - 240 – Revizorova odgovornost u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja,
    - 250 – Razmatranje zakona i regulative u reviziji financijskih izvještaja,
    - 260 – Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje,
    - 265 – Priopćavanje nedostataka u internim kontrolama onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu.

3. Planiranje (300-399)
    - 300 – Planiranje revizije financijskih izvještaja,
    - 315 – Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegova okruženja,
    - 320 – Značajnost u planiranju i obavljanju revizije,
    - 330 – Revizorove reakcije na procijenjene rizike.

4. Interna kontrola (400-499)
    - 402 – Revizijska razmatranja u vezi sa subjektima koji koriste rad uslužnih organizacija,
    - 450 – Ocjenjivanje pogrešnih prikaza ustanovljenih tijekom revizije.

[37] Međunarodni revizijski standardi - prijevod s engleskog jezika (2003): HUR, Zagreb, str. 5-7.

5. Revizijski dokazi (500-599)
    - 500 – Revizijski dokazi,
    - 501 – Revizijski dokazi – posebna razmatranja za odabrane stavke,
    - 505 – Eksterne konfirmacije,
    - 510 – Početni revizijski angažmani – početna stanja,
    - 520 – Analitički postupci,
    - 530 – Revizijsko uzorkovanje,
    - 540 – Revidiranje računovodstvenih procjena, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti, i s tim povezana objavljivanja,
    - 550 – Povezane stranke,
    - 560 – Naknadni događaji,
    - 570 – Vremenska neograničenost poslovanja,
    - 580 – Pisane izjave.

6. Korištenje radom drugih (600-699)
    - 600 – Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponente),
    - 610 – Korištenje radom internih revizora,
    - 620 – Korištenje radom revizorovog eksperta.

7. Zaključci revizije i izvješća (700-799)
    - 700 – Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima,
    - 705 – Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora,
    - 706 – Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora,
    - 710 – Usporedne informacije,
    - 720 – Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama u dokumentima koji sadrže revidirane financijske izvještaje.

8. Posebna područja (800-899)
    - 800 – Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirima posebne namjene,
    - 805 – Posebna razmatranja – revizije pojedinačnih financijskih izvještaja i određenih elemenata, računa ili stavaka financijskih izvještaja
    - 810 – Angažmani radi izvješćivanja o sažetim financijskih izvještajima.

MRevS 220 koji se odnosi na kontrolu kvalitete rada revizije, snažno naglašava značaj politika i postupaka kontrole kvalitete na razini revizorskog društva te na razini pojedine revizije. On definira sljedeće elemente kao ciljeve politika kontrole kvalitete koje bi revizorska društva trebala usvojiti:[38] profesionalni zahtjevi, vještina i sposobnost, dodjela zadataka, delegiranje, savjetovanje, prihvaćanje i nastavljanje suradnje s klijentom te promatranje.

2.3.2. Međunarodni standard kontrole kvalitete 1 - MSKK 1

MSKK1 uglavnom se bavi načinom na koji društvo postupa tijekom obavljanja svog revizijskog posla. Osmišljen je za unaprjeđivanje kvalitete, a društvo će postići i dugoročno zadržati svoju profitabilnost samo ako pruža kvalitetnu uslugu. MSKK1 ne primjenjuje se samo na revizijske angažmane i uvide u financijske izvještaje, već i na ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge.[39]

Ključni dijelovi sustava kontrole kvalitete su:[40]

1. dokumentacija – dokumentirati djelovanje sustava kontrole kvalitete tako da društvo postupa u skladu sa zahtjevima MSKK-a 1 u vezi s dokumentacijom
2. odgovornost vodstva – preuzeti odgovornost za vođenje od samog vrha, stalno šaljući poruke o važnosti kontrole kvalitete
3. etički zahtjevi – uvijek postupati u skladu s etičkim zahtjevima, relevantnim standardima i objavama

[38] Soltani, B. (2009): Revizija – Međunarodni pristup, Mate, Zagreb, str. 448-449.
[39] Hrvatska revizorska komora, Smjernica 2: Primjena Međunarodnog standarda kontrole kvalitete 1 (MSKK 1), str. 3., [Internet], dostupno na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Smjernice/2_Smjernica2MSKK1.pdf, [18.09.2015.]
[40] Hrvatska revizorska komora, op. cit., str. 2., [18.09.2015.]

4. prihvaćanje i zadržavanje odnosa s klijentom – usredotočiti se na prave klijente
5. ljudski resursi – osigurati sposobne i kompetentne zaposlenike, pažljivo vodeći računa o kadrovskoj politici i postupcima tvrtke
6. obavljanje angažmana – obavljati kvalitetne revizije, konzultirati se po potrebi i ispunjavati zahtjeve u vezi s pregledom kontrole kvalitete angažmana
7. monitoring – ocijeniti tvrtkin sustav kontrole kvalitete te provesti periodične objektivne provjere odabranih dovršenih revizijskih angažmana.

2.3.3. Zakon o reviziji

Zakonom o reviziji uređuje se obavljanje revizije financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja obveznika revizije, određuju osobe ovlaštene za pružanje usluga revizije, uvjeti za obavljanje usluga revizije, revizorski odbor, osnivanje i rad Komore i nadzor njezina poslovanja, Odbor za javni nadzor revizije, provođenje javnog nadzora, nadzor i provjera kvalitete rada revizorskih društava, samostalnih revizora i ovlaštenih revizora, izdavanje i oduzimanje dozvole za obavljanje usluga revizije, te druga pitanja u vezi s revizijom.[41]

Prema Zakonu o reviziji ovlašteni revizor je neovisna stručna osoba koja je stekla certifikat Komore za zvanje ovlaštenog revizora. Za stjecanje certifikata kandidat mora ispunjavati određene uvjete:[42]

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

[41] Narodne novine (2005): op. cit., čl. 1.
[42] Narodne novine (2005): op. cit., čl. 7.

Ovlašteni revizor ne smije obavljati reviziju kod pravne osobe u kojoj je vlasnik udjela ili dionica, u kojoj je sudjelovao u vođenju poslovnih knjiga ili izradi financijskih izvještaja za godinu za koju se obavlja revizija, u kojoj je član nadzornog odbora, član uprave, prokurist, opunomoćenik ili zaposlenik, u kojoj je je član nadzornog odbora, član uprave ili prokurist njegov bračni drug, njegov srodnik po krivi u pravoj liniji do drugog stupnja te ako postoje druge okolnosti koje dovode u sumnju njegovu neovisnost i objektivnost.[43]

Reviziji podliježu godišnji financijski izvještaji velikih poduzetnika, srednjih poduzetnika i poduzetnika čije dionice ili dužnički vrijednosni papiri su uvršteni ili se obavlja priprema za njihovo uvrštavanje na organizirano tržište vrijednosnih papira kao i poduzetnika kojima je to propisano posebnim propisima koji uređuju njihovo poslovanje.[44]

Obvezi revizije financijskih izvještaja podliježu i godišnji odvojeni i konsolidirani financijski izvještaji svih dioničkih društava te komanditnih društava i društava s ograničenom odgovornošću čiji odvojeni, odnosno konsolidirani ukupan prihod u godini koja prethodi revizije prelazi 30.000.000 kuna ako obvezi revizije godišnjih financijskih izvještaja ne podliježu sukladno odredbama članka 17. stavaka 1. i 2. Zakona o računovodstvu. Godišnjim financijskim izvještajima u smislu ovoga članka smatraju se i financijski izvještaji za razdoblja kraća od godine dana ako takva razdoblja prethode statusnim promjenama, likvidaciji ili stečaju. [45]

2.4. Međunarodna suradnja u svrhu provedbe kontrole kvalitete rada eksterne revizije

2.4.1. Osma direktiva

Europska komisija postiže svoje harmonizacijske ciljeve kroz dva glavna instrumenta: direktivama koje se moraju uključiti u zakone svake pojedine članice EU i propisima kojima čim budu usvojeni postaju zakoni te ne trebaju prolaziti kroz nacionalna zakonodavstva.[46]

[43] Narodne novine (2005): op. cit., čl. 21.
[44] Narodne novine (2007): Zakon o računovodstvu, pročišćeni tekst, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 109/07., 54/13. i 121/14., čl. 17., stavak 1. i 2.
[45] Narodne novine (2005): op. cit., čl. 6. a.
[46] Sever Mališ, S., Tušek, B., Žager, L. (2012): op. cit., str. 121.

Osma direktiva Vijeća (usvojena 1984.) bila je prva značajna mjera poduzeta od strane EU u području revizije. Ta Direktiva postavila je uvjete koje moraju ispunjavati osobe odgovorne za zakonsku reviziju računovodstvenih dokumenata:[47]

- stručne kvalifikacije
- osobni integritet
- neovisnost.

Nedostatak preciznosti u Direktivi doveo je do neizbježnih razlika u nacionalnim zakonodavstvima te u nekim slučajevima do izostanka zakonodavne potpore. Sukladno Osmoj direktivi (1984), osobe odgovorne za obavljanje zakonskih revizija moraju odobriti ovlaštena tijela, uobičajeno jedna ili više profesionalnih udruga koje imenuju zemlje članice. Zbog nedostatka Osme direktive iz 1984., Europska komisija je 2002. predstavila prijedlog nacrta direktive koji preoblikuje postojeće sustave priznavanja stručnih kvalifikacija. Cilj nove Osme direktive o statutarnoj reviziji je učvrstiti i harmonizirati funkciju statutarne revizije diljem EU.[48]

Osmom direktivom nije bilo regulirano provođenje javnog nadzora nad revizijskom strukom, provjera kvalitete rada revizorskih društava i ovlaštenih revizora u zemljama članicama Europske unije, itd. sve do 2005. godine.

Direktiva 2006/437EC od 2005. godine podijeljena je u 12 poglavlja kojima se uređuju sljedeća pitanja obavljanja revizije financijskih izvještaja:[49]

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

[47] Soltani, B. (2009): op. cit., str. 162.
[48] Soltani, B. (2009): op. cit., str. 161.
[49] Sever Mališ, S., Tušek, B., Žager, L. (2012): op. cit., str. 122.

- poglavlje 9 – imenovanje i razrješenje,
- poglavlje 10 – specijalni pristup za obavljanje revizije subjekta od posebnog javnog interesa,
- poglavlje 11 – međunarodni aspekti,
- poglavlje 12 – prijelazne i završne odredbe.

Izmjena Direktive 2006/43/EZ o zakonskim revizijama godišnjih financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja je nova Direktiva 2014/56/EU Europskog parlamenta i Vijeća s kojom je omogućeno svakoj državi članici da odluči o dodatnom obuhvatu obveznika revizije financijskih izvještaja uz uvažavanje načela proporcionalnosti i primjerenosti.[50]

Novi regulatorni okvir postavlja nove izazove pred revizijsku profesiju u ispunjavanju zahtjeva transparentnosti i vjerodostojnosti financijskog izvještavanja i revizije te približavanju zahtjevima investitora i vjerovnika. Republika Hrvatska ima obvezu transponirati nove europske direktive u nacionalno zakonodavstvo i to u roku od dvije godine od datuma objave pojedine direktive. Krajnji rok za usklađivanje Zakona o reviziji je svibanj 2016. obzirom na datum objave Direktive 2014/56/EU.[51]

Ova Direktiva određuje da bi se sve zakonske revizije trebale provoditi na temelju Međunarodnih revizijskih standarda koje je donijela Komisija. Nadležna tijela koja su imenovale države članice trebala bi upravljati sustavima osiguranja kvalitete država članica kako bi se osigurao javni nadzor ovlaštenih revizora i revizorskih društava. Sustav javnog nadzora i provjere kvalitete rada u svakoj državi članici mora biti postavljen u skladu s kriterijima navedenim u izmjenama Direktive 2006/43/EZ.

Provjera osiguranja kvalitete trebala bi biti organizirana na način da se svaki ovlašteni revizor ili svako revizorsko društvo koje obavlja reviziju subjekata od javnog interesa najmanje svake tri godine podvrgne provjeri osiguranja kvalitete na temelju analize rizika. U slučaju ovlaštenih revizora i revizorskih društava koji obavljaju zakonske revizije subjekata od javnog interesa osim onih utvrđenih u čl. 2. točkama 17. i 18. Direktive 2006/43/EZ ta bi se provjera

[50] Hrvatska revizorska komora (2014): Promjene revizijske direktive i utjecaj na kvalitetu revizije financijskih izvještaja, [Internet], dostupno na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Strucno%20savjetovanje_2014/12_Tusek_2014.pdf, str. 6.
[51] Hrvatska revizorska komora (2014): op. cit., str. 6-7.

trebala provoditi najmanje svake tri godine i u drugim slučajevima, najmanje svakih šest godina.[52]

2.4.2. Suradnja s tijelima Europske unije

Europska komisija donijela je 19. siječnja 2011. Odluku o jednakopravnosti pojedinih sustava javnog nadzora revizije, provjere kvalitete rada, nadzora i sustava kažnjavanja revizora i prijelaznim razdobljima za revizorske usluge revizora i revizorskih društava trećih zemalja u Europskoj uniji. Navedenom odlukom sustav javnog nadzora revizije Republike Hrvatske ocijenjen je jednakopravan sustavu javnog nadzora revizije koji se primjenjuje u državama članicama Europske unije te su slijedom navedenog stvorene mogućnosti za intenzivniju bilateralnu suradnju s državama članicama Europske unije u području javnog nadzora.[53]

Europska grupa tijela za javni nadzor revizije (European Group of Auditors Oversight Bodies, dalje u tekstu: EGAOB) osnovana je od strane Europske komisije. Glavni zadatak EGAOB-a je učinkovita koordinacija sustava javnog nadzora ovlaštenih revizora i revizorskih društava unutar Europske unije. Članovi Odbora za javni nadzor revizije su do pristupanja Republike Hrvatske Europskoj uniji mogli sudjelovati na plenarnim sastancima i pripremnim sastancima EGAOB-a kao promatrači, a nakon pristupanja Odbor za javni nadzor revizije postao je automatski član EGAOB-a.[54]

Odbor za revizorsku regulativu (Audit Regulatory Committee – AuRC) je tijelo Europske komisije sastavljeno od predstavnika država članica Europske unije. Članovi Odbora za javni nadzor revizije imaju mogućnost sudjelovanja na pripremnim sastancima i plenarnim sjednicama Odbora za revizorsku regulativu.

Odbor za javni nadzor revizije postao je 12. rujna 2011. član *Međunarodnog foruma neovisnih revizorskih regulatora* (International Forum of Independent Audit Regulators, dalje u tekstu: IFIAR). Prednosti sudjelovanja u aktivnostima IFIAR-a očituju se kroz uvid u

[52] Službeni list Europske unije (2014): op. cit., čl. 24., [15.09.2015.]
[53] Odbor za javni nadzor revizije (2012): Izvješće o radu za 2011. godinu, str. 5., [Internet], dostupno na: http://www.javni-nadzor-revizije.hr/GI_OJNR_2011.pdf, [12.08.2015.]
[54] Odbor za javni nadzor revizije (2015): Izvješće o radu za 2014. godinu, str. 7., [Internet], dostupno na: http://www.javni-nadzor-revizije.hr/2015_GI_OJNR_2014.pdf, [12.08.2015.]

aktualna međunarodna događanja na području javnog nadzora i provjere kvalitete rada, uvid u objavljene izvještaje i nalaze provedenog nadzora/provjere kvalitete rada, razvoja međunarodne suradnje, usporedbu s najboljom praksom te usvajanje novih znanja i vještina.[55] Aktivnosti IFIAR-a su sljedeće:[56]

- razmjena znanja o kretanjima na revizorskim tržištima i iskustvima iz prakse neovisnih revizorskih regulatora,
- promicanje suradnje na području regulatornih aktivnosti,
- pružanje informacija o kontaktima međunarodnih organizacija čiji je interes kvalitetna revizija.

Uredbom Vlade Republike Hrvatske od 20. lipnja 2008. osnovana je *Agencija za reviziju sustava provedbe programa Europske unije* (dalje u tekstu: ARPA).

Jedan od razloga za osnivanje ARPE je obavljanje funkcije i odgovornosti Tijela za reviziju Instrumenta pretpristupne pomoći, Strukturnih fondova i Kohezijskog fonda. Ona, u okviru svojih odgovornosti za revidiranje fondova Europske unije i provedbeni sustav, osigurava djelotvorne i učinkovite revizije u svrhu potvrđivanja učinkovitog funkcioniranja sustava upravljanja i kontrola operativnih programa i instrumenata te operacija/transakcija na temelju prikladnog uzorka kako bi se verificirali prijavljeni izdaci.[57]

U sustavu upravljanja programima Europske unije ARPA ima ulogu Tijela za reviziju, koje je funkcionalno neovisno o svim sudionicima u sustavima upravljanja u Republici Hrvatskoj. ARPA obavlja djelokrug aktivnosti uzimajući u obzir međunarodno prihvaćene revizijske standarde te izrađuje i provodi strategiju revizije poslovanja svih tijela zaduženih i uključenih u sustav provedbe programa.[58]

Agencija obavlja sljedeće poslove:[59]

- izrađuje i provodi strateške i godišnje planove ovjeravanja i revizije poslovanja svih tijela zaduženih i uključenih u sustav provedbe programa Europske unije

[55] Odbor za javni nadzor revizije (2015): op. cit., str. 8. [12.08. 2015.]
[56] Odbor za javni nadzor revizije (2015): op. cit., str. 8. [12.08. 2015.]
[57] Agencija za reviziju sustava provedbe programa Europske unije, [Internet], dostupno na: http://www.arpa.hr/Onama/Misijaivizija/tabid/2485/Default.aspx, [12.08.2015.]
[58] Agencija za reviziju sustava provedbe programa Europske unije, [Internet], dostupno na: http://www.arpa.hr/Naslovnica/tabid/2348/Default.aspx, [12.08.2015.]
[59] Agencija za reviziju sustava provedbe programa Eurpske unije, [Internet], dostupno na: http://www.arpa.hr/Onama/tabid/2366/Default.aspx, [12.08.2015.]

- ispituje i potvrđuje djelotvornost rada sustava upravljanja i kontrole u tijelima za provedbu programa Europske unije, s ciljem osiguravanja namjenskog korištenja sredstava Europske unije
- ispituje i potvrđuje pouzdanost računovodstvenih podataka, daje preporuke za unapređenje poslovanja u provedbi programa Europske unije i prati njihovu provedbu
- surađuje s tijelima za provedbu programa Europske unije
- provjerava usklađenost izvješća o provedbi programa Europske unije s propisima Europske unije
- izrađuje i dostavlja potvrde, mišljenja i izvješća o reviziji provedbe programa Europske unije dužnosniku nadležnom za akreditaciju, nacionalnom dužnosniku za ovjeravanje, Europskoj komisiji i drugim korisnicima
- obavlja i druge poslove iz svoga djelokruga.

2.5. Posebni mehanizmi unaprjeđenja kvalitete rada eksterne revizije

2.5.1. Izvješće o transparentnosti

Prema Zakonu o reviziji u Republici Hrvatskoj revizorska društva i samostalni revizori koji obavljaju reviziju društava od javnog interesa dužni su u roku od tri mjeseca od isteka poslovne godine objaviti na svojim internetskim stranicama ili internetskim stranicama Komore godišnja izvješća o transparentnosti koja sadrže:[60]

- opis pravnog ustrojstvenog oblika i strukture vlasništva revizorskog društva i samostalnog revizora,
- opis mreže te njezinoga pravnog i strukturnog uređenja, ako revizorsko društvo pripada mreži,
- opis upravljačke strukture revizorskog društva i samostalnog revizora,
- opis unutarnjeg sustava kontrole kvalitete revizorskog društva ili samostalnog revizora te izjavu upravnog ili poslovodnog tijela o djelotvornosti njegova rada,
- naznaku kada je izvršena posljednja provjera kvalitete rada iz čl. 43. Zakona o reviziji,

[60] Narodne novine (2005): op. cit., čl. 17. a.

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

Izvješće o transparentnosti potpisuje samostalni revizor ili osoba ovlaštena za zastupanje revizorskog društva.

2.5.2. Izjava o neovisnosti

U literaturi se mogu naći različite definicije neovisnosti. Većina smatra da neovisnost ima dva elementa:[61]

- neovisnost mišljenja – definira se kao odsustvo mentalne pristranosti prilikom obavljanja revizije i više se odnosi na revizorovu objektivnost
- neovisnost prilikom nastupa – odnosi se na očite sukobe interesa te je povezana s mišljenjima korisnika o neovisnosti revizora u danoj situaciji.

Neovisnost revizora predstavlja jedan od glavnih razloga korištenja usluga revizora na tržištu kapitala jer daje vjerodostojnost objavljenim financijskim informacijama te je stoga važna za povjerenje u funkcioniranje tržišta kapitala EU, ne samo za investitore, nego i za ostale interesno utjecajne skupine kao što su kreditori i zaposlenici. Osma direktiva EU (2005), koja regulira dozvole zemalja članica osobama koje obavljaju zakonske revizije, uspostavlja načelo

[61] Soltani, B. (2009): op. cit., str. 192.

da revizori ne bi trebali obavljati zakonske revizije ako nisu neovisni. Iako sve zemlje članice reguliraju neovisnost revizora, razlikuju se u pristupu, opsegu, terminologiji i sadržaju.[62]

Kada se razmatra pitanje je li moguće provesti objektivnu i neovisnu reviziju, eksterni revizor treba uzeti u obzir širok opseg čimbenika i pitanja: raspon osoba koje mogu utjecati na rezultat revizije, postoje li kakve stvarne ili potencijalne prijetnje i rizici koje bi razumna i informirana treća strana mogla smatrati ugrožavanjem neovisnosti revizora i koji bi sustav zaštite uklonio ili umanjio tu prijetnju ili rizik te prikazao neovisnost revizora.[63]

Načela neovisnosti vezana uz usluge revizora, koja su postavili tržišni regulatori, temelje se na tri načela čije bi kršenje oslabilo neovisnost revizora:[64]

- revizor ne smije biti član menadžmenta poduzeća
- revizor ne smije provoditi reviziju vlastitog rada i
- revizor ne smije zagovarati interese klijenta.

Izjava o neovisnosti sadrži naziv i broj revizije, ime revizora, datum, njegov potpis te odgovore na pitanja:[65]

- ima li poslovni, financijski ili obiteljski interes koji može utjecati na reviziju na bilo koji način,
- ima li izravne izvršene zadaće vezane uz revidirani proces ili organizacijsku jedinicu koja je uključena u proces revizije,
- ima li izravne ili neizravne rukovodne i upravljačke zadaće vezane uz revidirani proces ili ustrojstvenu jedinicu koja je uključena u taj proces,
- ima li unaprijed stvorena mišljenja o djelatnicima i ustrojstvenoj jedinici revidiranog subjekta koja mogu utjecati na njegov pristup revizorskoj zadaći,
- da li je donosio odluke, odobrio nalog za službeni put, račune, naloge za plaćanje za revidiranog subjekta u zadnjih godinu dana,
- održava li s rukovodstvom i djelatnicima revidiranog procesa neformalne odnose koji mogu utjecati na njegovo neovisno obavljanje posla revizora.

[62] Soltani, B. (2009): op. cit., str. 173-174.
[63] Soltani, B. (2009): op. cit., str. 191.
[64] Soltani, B. (2009): op. cit., str. 199.
[65] Ministarstvo financija, Obrazac C-100-I Izjava o neovisnosti, [Internet], dostupno na: http://www.mfin.hr/hr/regulatorni-okvir-1-2, [15.09.2015.]

2.5.3. Rotacija angažiranog partnera

Angažirani partner je partner ili druga osoba u društvu koja je odgovorna za preuzetu obvezu i njezino ispunjavanje i za izvješće koje se izdaje u ime društva te koja ima odgovarajuće odobrenje. Društvo odgovara za izbor angažiranog partnera te za usvajanje politika i postupaka za dodjelu osoblja sa znanjem i sposobnostima.[66] Angažirani partner bi trebao preuzeti odgovornost za smjer, nadzor i obavljanje revizijskog angažmana.[67]

Odbor za Međunarodne standarde etike za računovođe (International Ethics Standards Board for Accountants, dalje u tekstu: IESBA) izdaje Kodeks etike za profesionalne računovođe (dalje u tekstu: Kodeks). Odjeljak 290 i 291 IESBA-ovog Kodeksa sadrži zahtjeve koji se odnose na dugu povezanost iskusnijeg osoblja u revizijskim angažmanima za subjekte od javnog interesa. U skladu s točkom 290.151, ako je revizijski klijent subjekt od javnog interesa, a određena osoba je bila ključni revizijski partner u razdoblju od sedam godina, ta osoba neće sudjelovati u angažmanu dok ne istekne razdoblje od dvije godine. Ključni revizijski partneri uključuju angažiranog partnera, osobu odgovornu za pregled kontrole kvalitete angažmana i ostale partnere u angažiranom timu, ako ih ima, koji donose ključne odluke ili prosudbe o značajnim pitanjima vezanima uz reviziju.[68]

Postoje i slučajevi, iako rijetki, kada je potrebna fleksibilnost zbog nepredvidivih okolnosti koje su izvan kontrole društva i kada je za kvalitetu revizije od velike značajnosti zadržavanje određene osobe. U takvim slučajevima potrebno je poduzeti odgovarajuće mjere kako bi se eventualne prijetnje smanjile na prihvatljivu razinu.

Kod subjekata koji nisu od javnog interesa, ako se rotacija ocijeni nužnom, partner ili zaposlenik odgovoran za pitanja neovisnosti utvrdit će zamjensku osobu, odrediti razdoblje u kojem određena osoba neće sudjelovati u reviziji subjekta, te druge zaštitne mjere potrebne kako bi se usuglasilo sa svim ostalim relevantnim zahtjevima.[69]

---

[66] Hrvatska revizorska komora (2010): Primjena MSKK 1, [Internet], dostupno na: http://slidegur.com/doc/1481979/primjena-mskk-1---hrvatska-revizorska-komora, [15.09.2015.]
[67] Soltani, B. (2009): op. cit., str. 453.
[68] Hrvatska revizorska komora (2013): Vodič za kontrolu kvalitete za mala i srednja revizorska društva, str. 16., [Internet], dostupno na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/MRevS/VOLUME%203%20KONACNO%20(2).pdf, [12.09.2015.]
[69] Hrvatska revizorska komora (2013): op. cit., str. 16.

2.5.4. Zabrana zapošljavanja angažiranog partnera

Države članice Europske unije dužne su osigurati da ovlašteni revizor ili glavni partner za reviziju koji provodi zakonsku reviziju u ime revizorskog društva prije razdoblja od najmanje jedne godine ili, u slučaju zakonske revizije subjekata od javnog interesa, razdoblja od najmanje dvije godine nakon što su prestali obavljati dužnost ovlaštenog revizora ili glavnog partnera za reviziju u vezi s revizijskim angažmanom:[70]

- ne prihvate ključni rukovodeći položaj u subjektu koji je predmet revizije,
- ako je to primjenjivo, ne postanu članovi revizorskog odbora subjekta koji je predmet revizije ili, ako takav revizorski odbor ne postoji, ne postanu članovi tijela koje obavlja funkciju istovjetnu onoj revizorskog odbora,
- ne postanu neizvršni članovi upravnog tijela ili članovi nadzornog tijela subjekta koji je predmet revizije.

[70] Službeni list Europske unije (2014): op. cit., čl. 22. a., [15.09.2015.]

3. REZULTATI EMPIRIJSKOG ISTRAŽIVANJA

3.1. Opis uzorka istraživanja

Empirijsko istraživanje provedeno je putem anketnog upitnika. Ciljani uzorak ispitanika su ovlašteni revizori u Republici Hrvatskoj. Anketni upitnik stavljen je preko programske aplikacije „Google docs“ na Internet te mu se pristupalo putem linka koji je poslan u e-mail adresi.

Prema registru Komore aktivnih revizorskih društava ima 230 s tim da 21 revizorsko društvo nema navedenu e-mail adresu, jedno revizorsko društvo osnovano je prošle godine pa nije imalo iskustva s nadzorom od strane Stručne službe za nadzor i provjeru kvalitete rada (dalje u tekstu: Stručna služba), a za 17 revizorskih društava mail nije mogao biti isporučen što bi značilo da je istraživanje provedeno na uzorku od 191 revizorskog drušva. Uzorak za testiranje čini 40 ispunjenih anketa (20,94%).

3.2. Rezultati istraživanja

Empirijskim istraživanjem nastojalo se doći do podataka kako nadzor utječe na kvalitetu rada te na što se stavlja naglasak pri provedbi nadzora kao i organiziranim edukacijama. Ovlašteni revizori su imali mogućnost kroz otvoreno pitanje navesti što oni smatraju nedostatkom kao i dati sugestiju u cilju podizanja kvalitete budućih nadzora.

Tablica 11: Ovlašteni revizori prema spolu

	Frekvencija	**Postotak**
Muško	18	45.0
Žensko	22	55.0
Ukupno	40	100.0

Izvor: Izračun autora

U tablici 11 vidljivo je da je na anketni upitnik, od ukupno 40 ispitanika, odgovorilo 18 (45%) muškaraca (45%) te 22 žene (55%).

Tablica 12: Utjecaj nadzora na kvalitetu rada revizora

	Frekvencija	Postotak	Kumulativni postotak
Slažem se u potpunosti	14	35.0	35.0
Uglavnom se slažem	15	37.5	72.5
Niti se slažem niti se ne slažem	3	7.5	80.0
Uglavnom se ne slažem	6	15.0	95.0
U potpunosti se ne slažem	2	5.0	100.0
Ukupno	40	100.0	.

Izvor: Izračun autora

Iz tablice 12 vidljivo je kako se 14 ispitanika (35%) slaže u potpunosti da provedba nadzora od strane Stručne službe utječe na poboljšanje kvalitete rada revizorskih društava, 15 ispitanika (37,5%) se uglavnom slaže, 3 ispitanika su neutralna (7,5%), 6 ih se uglavnom ne slaže (15%), a 2 ispitanika se u potpunosti ne slažu s tvrdnjom (5%) da provedba nadzora ima utjecaj na kvalitetu rada.

Tablica 13: Područje naglaska pri nadzoru od strane Stručne službe

	Frekvencija	Postotak
Naglasak je na provedenim revizorskim postupcima	3	7.5
Naglasak je na provjeri formalnih aspekata revizorova rada	27	67.5
Podjednako se stavlja naglasak	10	25.0
Ukupno	40	100.0

Izvor: Izračun autora

Iz tablice 13 vidljivo je da 3 ispitanika (7,5%) smatra da se naglasak stavlja na provedene revizorske postupke u funkciji provjere istinitosti revidiranih financijskih izvještaja, 27 ispitanika (67,5) smatra da se naglasak stavlja na provjeru formalnih aspekata revizorova rada (izrada obrazaca i sl.), dok je istinitost revidiranih financijskih izvještaja potpuno zanemarena, a 10 ispitanika (25%) smatra da se podjednako stavlja naglasak na provjeru istinitosti revidiranih financijskih izvještaja i formalnih aspekata revizorova rada.

Tablica 14: Područje naglaska pri edukaciji revizora

	Frekvencija	Postotak
Naglasak je na praktičnim primjerima	4	10.0
Naglasak je na teoriji i formalnim procedurama	22	55.0
Podjednako se stavlja naglasak	14	35.0
Ukupno	40	100.0

Izvor: Izračun autora

Iz tablice 14 vidljivo je da 4 ispitanika (10%) smatra da se naglasak stavlja na praktične primjere, 22 ispitanika (55%) smatra da je naglasak na teoriji i formalnim procedurama dok njih 14 (35%) smatra kako se podjednako naglasak stavlja na praktične primjere, teoriju i formalne procedure.

Ispitanicima je kroz otvoreno pitanje u anketnom upitniku omogućeno da izdvoje nedostatke provedenog nadzora. Nedostatci su sljedeći:

- istinitost i objektivnost financijskih izvještaja nisu u centru pozornosti nadzornika, a morali bi biti
- nerazumjevanje rada revizora na terenu
- rad nadzora uvjetovan je standardima, a budući da nema propisane minimalne metodologije (za sada je samo preporučena), nadzor se drži strogo standarda pri čemu ne radi razliku između revizije velikih, srednjih i malih društava
- u edukacijama nema dovoljno detalja s primjerima iz prakse
- neodržavanje radionica ili savjetovanja o propustima uočenim na terenu
- nadzor se svodi na kontrolu obrazaca koji su često neprilagođeni malim društvima ili neprofitnim organizacijama
- vrednuje se samo formalna dokumentacija koja je preduvjet, ali ne i dovoljan pokazatelj kvalitete rada
- sporo procesuiranje revizora kod kojih su pronađene velike nepravilnosti
- nedostatak razumijevanja u pogledu primjene MRevS-a u hrvatskom poslovnom okruženju pogotovo na razini manjih poslovnih subjekata
- neprihvaćanje postupaka koje revizori dobiju na radionicama

- nemogućnost revizora u postavljanju pitanja na koja bi dobili pisani odgovor koji kasnije u nadzoru mogu da prouzroče velike probleme.

Ispitanici su također imali mogućnost iznijeti svoje sugestije u cilju poboljšanja budućeg nazora. Sugestije su sljedeće:

- oštrije sankcije za revizorska društva koja ne provode reviziju po pravilima struke
- jedinstvena metodologija jedinstvenog softverskog rješenja poput Slovenije
- umjesto novčanih sankcija revizorskim društvima uvesti opomene ako je očito da su pogreške formalne prirode, nenamjerne i da nije počinjena nikakva šteta
- potrebno je omogućiti pitanja/odgovore od strane Stručne službe za nadzor i provjeru kvalitete rada budući da različiti nadzornici iste situacije različito tumače
- fokus nadzora treba preusmjeriti na istinitost i objektivnost financijskih izvještaja, a u drugi plan staviti zadovoljanje procedura sukladno MRevS-ima
- nadzor bi trebale provoditi osobe s bogatim računovodstvenim i revizorskim iskustvom
- aktivnija suradnja nadzornika i revizora na otklanjanju nepravilnosti
- više sugestija i uputa za rad revizora, osim upozorenja dati odgovor kako nešto ispraviti
- organizirane radionice trebaju biti usredotočene na praktične primjere, a ne na prezentiranje MRevS-a
- osnivanje Instituta za revizore, porezne savjetnike, procjenitelje i računovođe, a nadzor izdvojiti i staviti u nadležnost Odbora za javne financije
- potrebno je sačiniti ogledne primjerke ispunjenih radnih papira za nekog konkretnog obveznika revizije i na taj način olakšati rad revizorima
- razlikovanje upotrebe metodologije za mala i srednja društva
- veći angažman osoba koje provode nadzor u edukaciji revizora koji djeluju na terenu.

Na temelju provedenog empirijskog istraživanja određuje se da li se postavljene hipoteze prihvaćaju ili odbacuju.

Zaključak o provedenoj hipotezi H1*: Nadzor koji provodi Stručna služba za nadzor i provjeru kvalitete rada pri Hrvatskoj revizorskoj komori utječe na poboljšanje kvalitete rada revizorskih društava.*

Hipotezom H1 testirala se provedba nadzora od Strane stručne službe i njen utjecaj na poboljšanje kvalitete rada revizorskih društava. Na temelju provedenog anketiranja na odabranom uzorku može se zaključiti kako se hipoteza H1 prihvaća. Navedeni zaključak proizlazi iz činjenice da je približno 73% ispitanika iskazalo mišljenje kako se u potpunosti ili uglavnom slaže s tvrdnjom da nadzor koji provodi Stručna služba utječe na poboljšanje kvalitete rada.

Zaključak o provedenoj hipotezi **H2:** *Pri provedbi nadzora naglasak se stavlja na provedene revizorske postupke revizorskih društava u funkciji provjere istinitosti revidiranih financijskih izvještaja.*

Hipotezom H2 testiralo se područje naglaska pri provedbi nadzora od strane Stručne službe u provjeravanju istinitosti revidiranih financijskih izvještaja. Na temelju provedenog anketiranja na odabranom uzorku može se zaključiti da se hipoteza H2 odbacuje iz razloga što je približno 68% ispitanika odgovorilo kako smatra da je naglasak prilikom provjeravanja istinitosti revidiranih financijskih izvještaja od strane Stručne službe zapravo na provjeri formalnih aspekata revizorova rada.

Zaključak o provedenoj hipotezi **H3:** *Pri edukaciji revizora, koju organizira Hrvatska revizorska komora, naglasak se stavlja na praktične primjere iz revizijske prakse*

Hipotezom H3 testiralo se područje naglaska edukacije revizora koja se organizira od strane Komore. Na temelju provedenog anketiranja na odabranom uzorku može se zaključiti da se hipoteza H3 odbacuje iz razloga što 55% ispitanika smatra da se naglasak pri edukaciji revizora stavlja na teoriju i formalne procedure.

4. ZAKLJUČAK

Danas se sve više naglasak stavlja na kvalitetno obavljenu reviziju kako ne bi došlo do narušavanja povjerenja u revizijsku profesiju. Eksterna revizija odnosi se na naknadno ispitivanje financijskih izvještaja. Ona daje vjerodostojnost informacijama sadržanim u njima da su realno i objektivno prikazane što ima velik značaj za potencijalne korisnike financijskih izvještaja. Općenito se može konstatirati kako je potreba u današnjim tržišnim uvjetima za provođenjem revizije velika te je slijedom toga potrebno da revizori rade na svom stručnom usavršavanju. Kvaliteta provedbe revizije postiže se kontinuiranim edukacijama, ali i sjecanjem iskustva kroz obavljanje revizija.

Na temelju istraživanja putem anketnog upitnika može se zaključiti da je dokazana prva hipoteza kako nadzor nad radom eksternih revizora utječe na poboljšanje njihova rada. Više od polovice ispitanika složilo se da nadzor, u potpunosti ili djelomično, ima pozitivan utjecaj na njihov rad. Promatrajući područje na koje se stavlja naglasak pri nadzoru zaključuje se da je naglasak na provjeri formalnih aspekata revizorova rada dok se istinitost revidiranih financijskih izvještaja zanemaruje.

Posljednja hipoteza odnosila se na područje naglaska pri edukaciji revizora. Na temelju istraživanja došlo se do zaključka kako se navedena tvrdnja odbacuje jer naglasak, na radionicama koje se održavaju u organizaciji Hrvatske revizorske komore, nije stavljen na praktične primjere nego na teoriju i formalne procedure.

LITERATURA

Knjige:

1. Akrap, V. et al. (2009): Državna revizija, Masmedia, Zagreb.
2. Douglas, D., Carmichael, R., Willingham, J. J. (2000): Pojmovi i metode revizije, vodič u suvremenu revizijsku teoriju i praksu, Mate, Zagreb.
3. Filipović, I. (2009): Revizija, Sinergija nakladništvo, Zagreb.
4. Messier, W. F. (2000): Revizija, Faber & Zgombić Plus, Zagreb.
5. Međunarodni revizijski standardi - prijevod s engleskog jezika (2003): HUR, Zagreb.
6. Popović, Ž., Vitezić, N. (2009): Revizija i analiza – instrumenti uspješnog donošenja poslovnih odluka, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.
7. Sefić, N. (2003): Osnove revizije, Adamić, Rijeka.
8. Sever Mališ, S., Tušek, B., Žager, L. (2012): Revizija: Načela, standardi, postupci, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.
9. Soltani, B. (2009): Revizija – Međunarodni pristup, Mate, Zagreb.
10. Tušek, B., Žager, L. (2005): Revizija, drugo, izmjenjeno i dopunjeno izdanje, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.
11. Vujević, I. (2005): Financijska analiza u teoriji i praksi, Ekonomski fakultet Split, Split.
12. Vujević, I. (2004): Revizija, Ekonomski fakultet Split, Split.
13. Žager, K., Mamić Sačer, I., Sever, S., Žager, L. (2008): Analiza financijskih izvještaja, Masmedia, Zagreb.

Časopisi:

1. Lidija Pernar, L., Mioč, I., Danić D., (2009): Upravljanje kvalitetom revizijskog procesa u vanjskoj reviziji, Ekonomski vjesnik,Vol. XXII No.1, str. 161-170.

Publikacije:

1. Agencija za reviziju sustava provedbe programa Europske unije, [Internet], dostupno na: http://www.arpa.hr/Naslovnica/tabid/2348/Default.aspx.
2. Hrvatska revizorska komora (2014): Izvješće o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava/samostalnih revizora i ovlaštenih revizora za nadzornu godinu 2013./2014., [Internet], dostupno na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Nadzor/Izvje%C5%A1%C4%87e%20o%20nadzoru%202013_2014_final.pdf.
3. Hrvatska revizorska komora (2013): Izvješće o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava/samostalnih revizora i ovlaštenih revizora za nadzornu godinu 2012./2013., [Internet], dostupno na**:** http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Nadzor/Izvje%C5%A1%C4%87e%20o%20nadzoru%202012-2013_final.pdf.
4. Hrvatska revizorska komora (2012): Izvješće o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava/samostalnih revizora i ovlaštenih revizora za nadzornu godinu 2011./2012., [Internet], dostupno na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Nadzor/Izvje%C5%A1%C4%87e%20o%20nadzoru%202011-2012.pdf.
5. Hrvatska revizorska komora (2010): Primjena MSKK 1, [Internet], dostupno na: http://slidegur.com/doc/1481979/primjena-mskk-1---hrvatska-revizorska-komora.
6. Hrvatska revizorska komora (2014): Promjene revizijske direktive i utjecaj na kvalitetu revizije financijskih izvještaja, [Internet], dostupno na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Strucno%20savjetovanje_2014/12_Tusek_2014.pdf.
7. Hrvatska revizorska komora (2011): Pravilnik o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava, samostalnih revizora, zajedničkih revizorskih ureda i ovlaštenih revizora, [Internet], dostupno na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Propisi/5_Pravilnik-o-nadzoru-NN-62-2011.pdf.
8. Hrvatska revizorska komora (2014): Pravilnik o stalnom stručnom usavršavanju ovlaštenih revizora, [Internet], dostupno na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Propisi/Pravilnik%20o%20stalnom%20stru%C4%8Dnom%20usavr%C5%A1avanju_2014%20pro%C4%8Di%C5%A1%C4%87eni%20tekst.pdf.

9. Hrvatska revizorska komora (2010): Priručnik s objavama o međunarodnoj edukaciji [Internet], dostupno na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/MRevS/IFAC_IES_2010_hr.pdf.
10. Hrvatska revizorska komora (2011): Rezultati provjere kvalitete rada 2010., [Internet], dostupno na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Nadzor/4_Izvjesce_Rezultati_provjere_kvalitete_rada_2010.pdf.
11. Javni nadzor revizije (2010): Anketa o održanom programu obrazovanja za polaganje ispita za stjecanje zvanja ovlaštenog revizora Hrvatske revizorske komore,[Internet], dostupno na: http://www.javni-nadzor-revizije.hr/Anketa_o_odrzanom_programu_obrazovanja_HR.pdf.
12. Kodeks profesionalne etike revizora, [Internet], dostupno na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Kodeks-etike/Kodeks-profesinalne-etike-revizora.pdf.
13. Međunarodna federacija računovođa (IFAC), (2013): Vodič za kontrolu kvalitete za mala i srednja revizorska drušva, 1. svezak - ključni koncepti, treće izdanje, [Internet], dostupno na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/MRevS/VOLUME%201%20KONA%C4%8CNO%20(2).pdf.
14. Međunarodna federacija računovođa (IFAC), (2013): Vodič za korištenje MRevS-a u revizijama malih i srednjih subjekata, 2. svezak - praktični vodič, treće izdanje, [Internet], dostupno na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/MRevS/VOLUME%202%20KONA%C4%8CNO%20(2).pdf.
15. Međunarodni okvir za angažmane s izražavanjem uvjerenja, [Internet], dostupno na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/MRevS/4_2010-Medunarodni-okvir-za-angazmane-s-izrazavanjem-ur.pdf.
16. Međunarodni revizijski standard 220, [Internet], dostupno na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/MRevS/1_KB-za-CIP-124.pdf.
17. Ministarstvo financija, Obrazac C-100-I Izjava o neovisnosti, [Internet], dostupno na: http://www.mfin.hr/hr/regulatorni-okvir-1-2.
18. Nadzorne aktivnosti odbora za javni nadzor revizije, [Internet], dostupno na: http://www.javni-nadzor-revizije.hr/05_nadzorne_aktivnosti.htm.
19. Odbor za javni nadzor revizije (2015): Izvješće o radu za 2014. godinu, [Internet], dostupno na: http://www.javni-nadzor-revizije.hr/2015_GI_OJNR_2014.pdf.

20. Odbor za javni nadzor revizije (2012): Izvješće o radu za 2011. godinu, [Internet], dostupno na: http://www.javni-nadzor-revizije.hr/GI_OJNR_2011.pdf.
21. Odbor za javni nadzor revizije: Poslovnik odbora za javni nadzor revizije, [Internet], dostupno na: http://www.javni-nadzor-revizije.hr/2013_Poslovnik_Odbora_za_javni_nadzor_revizije.pdf.
22. Predgovor međunarodnim standardima kontrole kvalitete, revidiranja, uvida, ostalih izražavanja uvjerenja i povezanih usluga, [Internet], dostupno na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/MRevS/2_KB-za-CIP-7.pdf.
23. Smjernica 2: Primjena Međunarodnog standarda kontrole kvalitete 1 (MSKK 1), [Internet], dostupno na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Smjernice/2_Smjernica2MSKK1.pdf.

Zakoni:

1. Narodne novine (2005): Zakon o računovodstvu, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 109/07., 54/13. i 121/14.
2. Narodne novine (2005): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 146/05, 139/08. i 144/12.
3. Službeni list Europske unije (2014), Direktiva 2014/56/EU Europskog parlamenta i vijeća.

POPIS TABLICA

Tablica 1: Pregled utvrđenih nepravilnosti u primjeni pravila struke 18

Tablica 2: Pregled utvrđenih nezakonitosti 19

Tablica 3: Primjena Međunarodnog standarda kontrole kvalitete (MSKK 1) 20

Tablica 4: Nepridržavanje zakonskog okvira poslovanja 20

Tablica 5: Primjena Međunarodnih revizijskih standarda (MRevS-a) 21

Tablica 6: Nepravilnosti u primjeni MSKK 1 22

Tablica 7: Obilježja revizorskih društava 23

Tablica 8: Nepridržavanje zakonskog okvira poslovanja 23

Tablica 9: Nepravilnosti u primjeni MRevS-a 24

Tablica 10: Nepravilnosti u primjeni MSKK 1 25

Tablica 11: Ovlašteni revizori prema spolu 42

Tablica 12: Utjecaj nadzora na kvalitetu rada revizora 43

Tablica 13: Područje naglaska pri nadzoru od strane Stručne službe 43

Tablica 14: Područje naglaska pri edukaciji revizora 44

SAŽETAK

Nadzor i kvaliteta rada revizorskih društava

Da bi se zadržalo povjerenje korisnika financijskih izvještaja u eksternu reviziju kao profesiju bitno je da ona bude obavljena kvalitetno u skladu s MRevS-ima i Kodeksom profesionalne etike revizora kako bi se spriječilo narušavanje povjerenja u neovisnost rada revizora. Presudnu ulogu u osiguranju i praćenju kvalitete revizorava rada ima nadzor koji kontinuirano prati rad revizorskih društava, ali jednako tako i kontinuirana edukacija organizirana od strane Hrvatske revizorske komore.

U radu se kroz postavljene hipoteze ispitivao utjecaj nadzora na kvalitetu provedbe revizije, područje naglaska pri provjeri rada revizora, ali i utjecaj edukacije na kvalitetu rada revizorskih društava. Temeljem provedenog istraživanja došlo se do zaključaka kako provedeni nadzor ima utjecaj na poboljšanje kvalitete rada revizora, kako je područje naglaska pri provjeri rada revizora na formalnim aspektima revizorske dokumentacije i kako se pri organiziranim edukacijama glavni naglasak stavlja na teoriju i formalne procedure.

Osim problema definiranih kroz hipoteze također su se ispitivali nedostaci i tražile sugestije za buduće poboljšanje vezano za provedeni nadzor od strane Hrvatske revizorske komore u funkciji podizanja kvalitete budućeg nadzora. Ovlašteni revizori su kroz otvoreno pitanje u anketnom upitniku naveli kao najbitnije nedostatke: ne održavanje edukacija, radionica ili savjetovanja o propustima uočenima na terenu, stavljanje velike pozornosti na formalnu dokumentaciju, a ne na istinitost i objektivnost financijskih izvještaja, ne postojanje propisane minimalne metodologije - rad revizora uvjetovan je standardima pri čemu se ne sagledava značaj društva, odnosno ne pravi se razlika između velikih, srednjih i malih društava.

Predložene sugestije odnose se na: aktivniju suradnju nadzornika s revizorima u otklanjanju nepravilnosti, više sugestija i uputa za rad revizora, organiziranje radionica na praktičnim primjerima, donošenje jedinstvene metodologije revizorskih postupaka.

Ključne riječi: nadzor, kvaliteta, eksterna revizija.

SUMMARY

Supervision and quality of audit firms

In order to maintain confidence of users of financial statements into the external audit as a profession, it is necessary that it is done in accordance with IFRS and IESBA Codex. Crucial role in ensure and follow in quality of the auditor`s work, has supervision, which consistently follows work of auditing firms; however, also it is important education organized by Croatian chambers of auditors.

Through the hypothesis in work was examined an influence of supervision on the quality of implementation of audit; area of emphasis while checking auditor`s work; influence of education on a quality of auditor`s works. Based on research conclusions that are conducted are that supervision has influence on the quality of auditors work; area of emphasis in the review of the auditor`s work is on the formal aspects of the audit documentation; educations are only based on theory part. In addition to the problems defined through hypothesis; furthermore were examined shortcomings of implemented supervision and solutions for those shortcomings.

Certified auditors clarified that the most important shortcomings are: lack of working on education, provision of too much attention on formal documentation, also as lack of the minimum of prescribed methodology. Certified auditors made suggestions, which are related to more active cooperation between supervisors and auditors, more guidelines for auditor`s work, more organized workshops based on practical examples and as the last one – adoption of a uniform methodology of audit procedures.

Keywords: supervision, quality, external audit