

# DETERMINANTE TRANSPARENTNOSTI NADLEŽNIH TIJELA ZA JAVNI NADZOR REVIZIJE U EU

---

**Krolo, Borna**

**Master's thesis / Diplomski rad**

**2023**

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

*Permanent link / Trajna poveznica:* <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:124:675082>

*Rights / Prava:* [Attribution-NonCommercial-ShareAlike 3.0 Unported/Imenovanje-Nekomercijalno-Dijeli pod istim uvjetima 3.0](#)

*Download date / Datum preuzimanja:* **2024-10-28**

*Repository / Repozitorij:*

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



**SVEUČILIŠTE U SPLITU**  
**EKONOMSKI FAKULTET SPLIT**

**DIPLOMSKI RAD**

**DETERMINANTE TRANSPARENTNOSTI**  
**NADLEŽNIH TIJELA ZA JAVNI NADZOR REVIZIJE U EU**

**Mentor:**

**prof.dr.sc. Tina Vuko**

**Student:**

**Borna Krolo**

**Split, rujan, 2023.**

## IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Ja, BORNA KROLO,  
(ime i prezime)

izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je navedeni rad isključivo rezultat mog vlastitog rada koji se temelji na mojim istraživanjima i oslanja na objavljenu literaturu, što pokazuju korištene bilješke i bibliografija. Izjavljujem da niti jedan dio navedenog rada nije napisan na nedozvoljeni način te da nijedan dio rada ne krši autorska prava. Izjavljujem, također, da nijedan dio rada nije korišten za bilo koji drugi rad pri bilo kojoj drugoj visokoškolskoj, znanstvenoj ili obrazovnoj ustanovi.

Split, 4.9.2023. godine

Vlastoručni potpis : 

## SADRŽAJ

<b>1. UVOD .....</b>	<b>4</b>
1.1 Problem i predmet istraživanja .....	4
1.2 Ciljevi istraživanja i istraživačke hipoteze .....	6
1.3 Metode i doprinos istraživanja .....	8
1.4 Struktura diplomskog rada .....	9
<b>2. SUSTAV JAVNOG NADZORA REVIZORSKIH DRUŠTAVA .....</b>	<b>10</b>
2.1 Sustav javnog nadzora u EU .....	11
2.2 Sustav javnog nadzora u RH.....	15
2.3 Pregled postojećih istraživanja kvalitete sustava javnog nadzora u EU .....	18
<b>3. TRANSPARENTNOST TIJELA JAVNOG NADZORA U EU .....</b>	<b>21</b>
3.1 Dimenzije transparentnosti .....	21
3.2 Rezultati mjerenja transparentnosti tijela za javni nadzor .....	23
3.3 Potencijalne determinante transparentnosti tijela za javni nadzor.....	25
3.3.1 Izvori financiranja sustava javnog nadzora .....	26
3.3.2 Provođenje inspekcija .....	28
3.3.3 Mogućnosti delegiranja ključnih aktivnosti tijela za javnog nadzora .....	29
<b>4. METODE ISTRAŽIVANJA.....</b>	<b>33</b>
<b>5. DESKRIPTIVNA ANALIZA I REZULTATI TESTIRANJA HIPOTEZA .....</b>	<b>36</b>
<b>6. RASPRAVA.....</b>	<b>41</b>
<b>7. ZAKLJUČAK.....</b>	<b>44</b>
<b>LITERATURA.....</b>	<b>45</b>

# 1. UVOD

## 1.1 Problem i predmet istraživanja

Javni nadzor revizijske profesije važan je kontrolni mehanizama kojim se nadzire rad revizora i revizorskih društava, a provode ga nacionalna tijela javnog nadzora. Zato je važno da su tijela javnog nadzora transparentna i da kvalitetno obavljaju svoje aktivnosti. U ovom radu istražuje se problematika usklađenosti tijela za javni nadzor revizije (engl. Public Oversight Bodies for Statutory Auditors) sa zahtjevima u pogledu njihove transparentnosti koji su definirani odredbama Direktive 2006/43/EZ (Poglavlje 8) Europskog parlamenta i Vijeća o zakonskim revizijama godišnjih financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja, njezinim naknadnim izmjenama (Direktiva 2014/56/EU) i Uredbom (EU) br. 537/2014 Europskog parlamenta i Vijeća od 16. travnja 2014. o posebnim zahtjevima u vezi zakonske revizije subjekata od javnog interesa. Budući da regulativa pruža samo osnovne smjernice u pogledu zahtjeva za transparentnost, struktura, način prezentiranja informacija, te njihov sadržaj otežavaju usporedbu među nacionalnim tijelima nadzora na razini EU, te postoje različiti stupnjevi i oblici transparentnosti (Gisbert i sur., 2021).

U sustavu javnog nadzora u Europskoj Uniji uspostavljen je CEAOB (engl. Committee of European Auditing Oversight Bodies), tijelo za provedbu Uredbi i Direktiva u reviziji koji uspostavlja suradnju europskih nacionalnih revizijskih tijela. Uloga CEAOB-a je ojačati europski revizijski nadzor te doprinijeti učinkovitosti primjene zakonodavstva u reviziji u EU. Na području EU provodi se harmonizacija revizijske profesije zemalja članica uspostavljanjem odgovarajuće regulative koja se sastoji od direktiva i uredbi, a do značajne promjene regulative revizijske profesije koja se odnosi na javni nadzor došlo je 2014. godine. Provjera osiguranja kvalitete uvedena je kako bi se povećala kvaliteta zakonske revizije te su uvedene odgovarajuće sankcije koje uključuju i mogućnost oduzimanja ovlaštenja. Pritom je važno da nadzorna nadležna tijela budu što transparentnija, što uključuje objavljivanje godišnjih programa i izvješća o radu. Nadalje, nadležna tijela dužna su na godišnjoj osnovi dostavljati CEAOB-u skupne informacije o svim administrativnim mjerama i sankcijama, te ostale relevantne informacije.

Za potrebe empirijskog istraživanja u ovom radu, preuzeta je mjera transparentnosti koju su dubinskim istraživanjem obilježila transparentnosti tijela za javni nadzor formirali Gisbert i sur. (2021), a koja se sastoji

od sljedećih pet dimenzija: 1) informacije sadržane na mrežnim stranicama, 2) pristup registru revizora i revizorskih društava, 3) godišnje izvješće, 4) zviždački mehanizmi i 5) zapisi o sankcijama. Studija koju su proveli Gisbert i sur. (2021) pokazuje da postoje značajne razlike u stupnju transparentnosti tijela za javni nadzor među državama članicama EU, te da Hrvatska u prosjeku ima najniži stupanj transparentnosti.

Budući da je transparentnost nadležnog tijela za javni nadzor važan mehanizam nadzora i promicanja kvalitete revizijske profesije, u ovom radu analiziraju se potencijalne determinante transparentnosti tijela za javni nadzor revizije zemalja članica EU. Determinante su definirane temeljem usporednog pregleda procesa implementacije, usklađivanja i stabilizacija sustava javnog nadzora za zakonske revizore diljem Europske unije koji je prezentiran u radu García Osmá, Gisbert i de las Heras (2017). Prema pisanju Financial Timesa (2020), činjenici da sustav javnog nadzora revizije EU i dalje nije u dovoljnoj mjeri učinkovit svjedoči nedavni međunarodni skandal u dioničkom društvu Wirecard gdje su unatoč danom pozitivnom mišljenju revizora financijski izvještaji bili lažirani.

Prema istraživanju Đapić (2021) većina zemalja EU, pa tako i Hrvatska, napravila je značajne pomake prema usklađenju s Direktivom 2014/56/EU, te su zadovoljeni minimalni zahtjevi. Transparentnost je bila jedini segment gdje se vidjelo veliko odstupanje, te je uočen nedostatak informacija koje bi trebale biti javno objavljene na službenim stranicama. Ovaj rad nadograđuje se na provedeno istraživanje (Đapić, 2021), te se u istom ispituju potencijalne determinante transparentnosti tijela za nadzor revizije na razini zemalja članica EU.

U istraživanju se polazi od pretpostavke da će tijela za nadzor revizije koja su financirana proračunskim sredstvima imati manje interesa za primjenu subjektivnog pristupa nadzora rada revizorskih društava u odnosu na tijela za javni nadzor revizije koji se financiraju sredstvima subjekata koje nadziru, kao i ostalim privatnim sredstvima. Također, očekuje se da će da će tijela za nadzor revizije koji imaju veće iskustvo rada (djeluju dulje vremensko razdoblje) kao i ranije proveden prvi nadzor pozitivno doprinijeti povećanju transparentnosti jer imaju dulje iskustvo rada i davanja smjernica za rad revizorskim društvima. Konačno, očekuje se da će delegiranje nekih aktivnosti tijela nadzora na druga profesionalna tijela pozitivno doprinijeti transparentnosti jer se tako povećava broj subjekata uključenih u sustav nadzora nad radom revizorskih društava, što može umanjiti mogućnosti manipulacija i povećati transparentnost. Slijedom navedenih argumentacija postavljaju se osnovna istraživačka pitanja na koja se želi dobiti odgovor predloženim istraživanjem:

- Jesu li i na koji način povezani stupanj transparentnosti tijela za javni nadzor i izvor njihova financiranja?
- Jesu li i na koji način povezani stupanj transparentnosti tijela za javni nadzor i duljina provedbe inspekcija (mjereno od razdoblja provedbe prvih inspekcija)?
- Jesu li i na koji način povezani stupanj transparentnosti tijela za javni nadzor i delegiranje aktivnosti tijela za javni nadzor?

Kao izvor razlika u transparentnosti istražuju se mogući čimbenici, a to su izvor financiranja, duljina provođenja inspekcija te delegiranje određenih aktivnosti tijela za javni nadzor na profesionalna tijela.

U skladu s utvrđenim problemom istraživanja definira se predmet istraživanja. Predmet ovog istraživanja je ispitivanje povezanosti izvora financiranja tijela za javni nadzor, početka provođenja prvih inspekcija te delegiranja ovlasti za određene aktivnosti sa stupnjem transparentnosti tijela za javni nadzor revizije država članica EU.

U empirijskom dijelu uspoređuju se informacije o nadzoru javnih nadzornih tijela za zakonske revizore objavljene u državama članicama EU s istraživanjem koje je provela Đapić (2021), te se ispituje povezanost navedenih čimbenika s transparentnošću revizije. Povlači se paralela između postojećih istraživanja te se uspoređuju dobiveni rezultati. Na temelju rezultata istraživanja utvrđuju se područja potencijalnog napretka i načini unaprjeđenja.

## **1.2. Ciljevi istraživanja i istraživačke hipoteze**

Cilj ovog rada je utvrditi povezanost potencijalnih determinanti transparentnosti (razlike u izvorima financiranja, vrijeme od provedbe prve inspekcije i delegiranje aktivnosti tijela za javni nadzor) na uzorku zemalja Europske Unije. U radu su prikazane dimenzije transparentnosti koje su uključene u korištenu mjeru transparentnosti preuzetu od Gisbert i sur. (2021), a razina transparentnosti je dovedena u vezu s potencijalnim determinantama transparentnosti. Na taj način ostvaruju se 3 osnovna cilja, i to:

- ispitati povezanost izvora financiranja i transparentnosti tijela za javni nadzor,
- ispitati povezanost između početka provedbi inspekcija i transparentnosti rada tijela za javni nadzor revizije i

- ispitati povezanost delegiranja dijela aktivnosti tijela za javni nadzor strukovnim tijelima sa stupnjem njihove transparentnosti.

Sukladno navedenom, u radu se postavljaju se sljedeće hipoteze:

**H1. Postoji povezanost između stupnja transparentnosti tijela za nadzor revizije i izvora financiranja tijela za javni nadzor revizije.**

Hipotezom se pretpostavlja da postoji statistički značajna povezanost izvora financiranja tijela za javni nadzor revizije i transparentnosti tijela za javni nadzor revizije. Načini financiranja tijela za javni nadzor mogu se svrstati u različite potkategorije od financiranja kroz državni proračun do financiranja kroz naknade koje plaćaju revizijska društva direktno ili indirektno putem članarina strukovnim organizacijama revizorskih društva, samostalnih revizora i ovlaštenih revizora te mješovitih modela financiranja (Accountancy Europe, 2022).

**H2. Postoji povezanost stupnja transparentnosti tijela za nadzor revizije i razdoblja provedbe inspekcijskog nadzora.**

Tijela za javni nadzor provode inspekcijski nadzor nad revizorskim društvima, samostalnim revizorima i ovlaštenim revizorima. U radu, razdoblje provedbe inspekcijskog nadzora se dijeli na prvo razdoblje ili razdoblje prije 2010. godine, drugo razdoblje od 2010. do 2016. godine (s 2016. godinom), te treće razdoblje nakon 2016. godine. Hipotezom se pretpostavlja postojanje povezanosti razdoblja provedbe prvih inspekcija i transparentnosti tijela za nadzor revizije. Očekuje se da će tijela za nadzor revizije koji imaju veće iskustvo rada (djeluju dulje vremensko razdoblje) i koja samim time provode veći broj nadzora doprinijeti povećanju transparentnosti jer imaju dulje iskustvo rada i davanja smjernica za rad revizorskim društvima. Tijela za javni nadzor revizije se razlikuju prema godinama obavljanja djelatnosti nadzora, duljini rada u provođenju inspekcija te odgovornosti za inspekcije, što potencijalno može utjecati na transparentnost.

**H3. Postoji povezanost između stupnja transparentnosti tijela za nadzor revizije i delegiranja ovlasti.**

Hipotezom se pretpostavlja da postoji povezanost delegiranja ovlasti za dio aktivnosti za koje su zadužena nacionalna tijela javnog nadzora i stupnja transparentnosti tijela za nadzor revizije. Dio EU-27 članica u



svom je zakonodavnom okviru omogućio prijenos ovlasti na području nadzora provođenja revizije i sankcioniranja odvojenim strukovnim tijelima i autoritetima te se, u vezi s tim mogu javiti dva modaliteta delegiranja ovlasti: ključne aktivnosti nisu delegirane i neke ključne aktivnosti su delegirane. Očekuje se da će delegiranje ovlasti biti povezano s transparentnošću jer će povećati broj subjekata uključenih u sustav rada revizorskih društava.

### **1.3. Metode i doprinos istraživanja**

Istraživanje se provodi na sekundarnim podacima, primarno preuzetim iz istraživanja García Osmá i sur. (2017), Đapić (2021) te Gisbert i sur. (2021) u kojima se detaljno po državama članicama EU prezentiraju informacije o stupnju transparentnosti nacionalnih tijela za javni nadzor revizije, izvorima financiranja, provođenju inspekcija i njihove učestalosti te delegiranju određenih aktivnosti na strukovna tijela. Sva tijela za javni nadzor revizije zadovoljavaju zakonske propise, međutim samo u nekim zemljama se zasebno rade izvještaji o izrečenim mjerama, sankcijama i sl. Dio zemalja ima dostupne informacije na engleskom jeziku te direktan pristup mrežnom registru, a transparentnost pristupima zviždačkim mehanizmima, kao i zapisi o sankcijama, utvrđeno je tek kod dijela zemalja. Budući da je na temelju preuzetih podataka uočljiva varijabilnost u načinima i razini provođenja regulatornih odredbi vezanih za strukturiranje i funkcioniranje tijela za javni nadzor zemlja članica EU, primjenom odgovarajućih statističkih testova i metoda ispitana je povezanost između razine transparentnosti tijela za javni nadzor i potencijalno-utjecajnih determinanti koje su objašnjene kroz postavljene istraživačke hipoteze. Istraživanje obuhvaća razdoblje nakon uvođenja izmjena Direktive 2006/43/EZ kroz Direktivu 2014/56/EU te nakon uvođenja Uredbe (EU) br. 537/2014 kojom se dodatno regulira revizijska profesija s aspekta provođenja zakonske revizije subjekata od javnog interesa te obuhvaća 27 zemalja članica EU.

Doprinos ovog istraživanja proizlazi iz povezivanja detaljne mjere transparentnosti sustava javnog nadzora među članicama EU preuzete od Gisbert i sur. (2021) s potencijalnim determinantama njihove transparentnosti koje su detaljno obrazložene i analizirane u istraživanjima García Osmá i sur. (2017), Đapić (2021) te u publikacijama Accountancy Europe (2021, 2022). kao potencijalne determinante transparentnosti analiziraju se izvor financiranja, početak provođenja inspekcija te delegiranje aktivnosti nadležnih tijela. Rezultati istraživanja nisu pokazali značajne razlike u razini transparentnosti tijela za javni nadzor revizijske profesije s obzirom na razmatrane determinante.

#### **1.4. Struktura diplomskog rada**

Rad se sastoji od šest poglavlja, a u prvom poglavlju se razrađuje problem i predmet istraživanja, navode se ciljevi i istraživačke hipoteze te se navode metode istraživanja i struktura diplomskog rada.

U drugom poglavlju prezentira se sustavi javnog nadzora rada revizorskih društava u Europskoj uniji (EU) i Hrvatskoj, kao i pregled postojećih istraživanja kvalitete sustava javnog nadzora u EU.

U trećem poglavlju obrađuje se transparentnost tijela za javni nadzor u EU, te se detaljnije analiziraju dimenzije transparentnosti, rezultati mjerenja transparentnosti tijela kao i potencijalne determinante transparentnosti tijela za javni nadzor. Zatim se razrađuju odabrane specifičnosti (izvori financiranja, početak provođenja inspekcijskih nadzora i delegiranje ovlasti) u sustavu javnog nadzora u Republici Hrvatskoj i ostalim članicama EU-27.

U četvrtom poglavlju rada detaljnije je opisana metodologija provođenja istraživanja i način mjerenja varijabli, te je pojedinačno razrađena svaka varijabla.

U petom poglavlju provedena je deskriptivna analiza prikupljenih podataka, te su prezentirani rezultati testiranja postavljenih hipoteza. Testirano je postoji li zavisnosti između stupnja transparentnosti tijela za javni nadzor revizije s obzirom na izvor financiranja, provedbu prvih inspekcija i delegiranje ovlasti istih tijela.

U šestom poglavlju interpretirani su dobiveni rezultati, te je razrađeno prethodno postavljeno istraživačko pitanje na temelju dobivenih rezultata.

U sedmom poglavlju donesen je zaključak do kojeg se došlo istraživanjem.

## 2. SUSTAV JAVNOG NADZORA REVIZORSKIH DRUŠTAVA

Kvalitetno obavljena revizija financijskih izvještaja nužna je da bi se zaštitio javni interes i steklo povjerenje zainteresiranih strana koje se vode revidiranim financijskim informacijama. Svaka država zasebno imenuje tijelo koje je jedinstveno za obavljanje javnog nadzora ovlaštenih revizora i revizijskih društava. Cilj takvog tijela je zadržati visoku kvalitetu revizije, a isto tijelo treba imati uređen sustav nadzora kojim upravljaju osobe iz drugih djelatnosti kako bi se zadovoljio kriterij neovisnosti. Procedura obavljanja javnog nadzora treba biti pravična i neovisna. Također, tijelo javnog nadzora ovlašćuje i registrira revizore i revizorska društva, donosi standarde profesionalne etike i unutarnje kontrole kvalitete, te vrši potrebne sankcije (Financial Times, 2020). Prema Direktivi 2014/56/EU Europskog parlamenta i Vijeća (2014), sustav javnog nadzora važan je kako bi se utvrdilo da se javna sredstva upotrebljavaju na učinkovit i ekonomski prihvatljiv način, te da su prikupljeni javni prihodi i rashodi u skladu s pravilima (Europski revizorski sud, 2023).

Do kraja 20. stoljeća, revizija kao profesija imala je samoregulirajući nadzor koji je bio podložan kritikama. Međutim, nakon što su uslijedili skandali koji su obilježili to razdoblje, revizija je izgubila povjerenje javnosti te se kao profesija nalazila u jako lošoj poziciji. Uvođenje eksternog osiguranja kvalitete revizije bilo je neophodno za oporavak, a o uvođenju takvog osiguranja kvalitete diskutiralo se još 70-tih godina prošlog stoljeća na američkom tržištu kapitala, nakon što su SAD pogodili računovodstveni skandali koji su doveli u pitanje efikasnost revizije. U SAD-u je nakon teške situacije na tržištu osnovan Američki institut ovlaštenih javnih računovođa (AIPCA), čija je uloga bila nadziranje revizije, a izrečena mišljenja nadzora bila su dostupna javnosti. No, takav način nadzora bio je podložan kritikama zbog pitanja neovisnosti jer su nadzor nad revizorima provodili drugi revizori. 2002. godine dogodila su se značajna poboljšanja regulative uvođenjem Sarbanes-Oxley zakona te je formirano novo nadzorno tijelo - Odbor za nadzor nad računovodstvom javnih poduzeća (PCAOB). Za poduzeća koja kotiraju na burzi taj odbor je vršio nadzor, provodio inspekcije, pratio poslovanje te donosio revizijske standarde. Europska komisija je na razini Europske unije propagirala harmonizaciju kvalitetnijeg obavljanja zakonske revizije, te je 2000. godine izdala „Preporuke o osiguranju kvalitete za zakonske revizije u Europskoj uniji – minimalni zahtjevi“. Ideja je bila da sve zakonske revizije osiguraju istu razinu kvalitete uz adekvatan javni nadzor kako bi se olakšala usporedba financijskih informacija te kako bi tržište kapitala bilo učinkovitije (Sever Mališ i sur., 2012).

## 2.1 Sustav javnog nadzora u EU

Europska unija odlučila je reformirati postojeće zakonodavstvo nakon globalne financijske krize 2008. godine. Mnogi europski političari i regulatori smatrali su financijsku krizu neuspjehom revizije i postojećeg zakonodavstva u vezi revizije unutar Europske unije. Revizori su kritizirani i njihova je neovisnost dovedena u pitanje (Sikka, 2009; Kandemir, 2013; Europska komisija, 2014). Europski parlament i Vijeće su 16. travnja 2014. godine reformirali revizijsko zakonodavstvo što je rezultiralo Direktivom 2014/56/EU3 i Uredbom 537/2014 (Bogaerts, 2017). Države članice imale su rok do lipnja 2016. za prenošenje novog zakonodavstva u svoje nacionalno zakonodavstvo (Deloitte, bez.dat.; Willekens, Simac i Dekeyser, 2019).

U ovom poglavlju detaljnije se analiziraju navedeni događaji i izmjene regulative. Uspoređuje se Direktiva iz 2006. i 2014. godine, te se opisuju promjene nastale u izmjenama i dopunama, kao i donošenje Uredbe br. 537/2014. Dodatno, opisan je trenutni sustav javnog nadzora na razini EU, te učestalost njegove provedbe nad revizorima i revizorskim društvima. Navedene su razlike u sustavu nadzora zemalja članica, zajedno s njihovim problemima i kritikama kojima su izloženi.

Harmonizacija zakona u pravnim područjima predstavljala je bitan čimbenik smanjenja neusklađenosti pravnih procedura za koje se vjerovalo da ugrožavaju ekonomsku dobit time što uzrokuju dodatne transakcijske troškove. U praksi prilikom ugovaranja poslovanja, a posebno u stranim pravnim sustavima dolazi do otežane suradnje ako su troškovi sudskih sporova, pravnih savjetovanja te administrativnih postupaka visoki. Kako bi smanjili međunarodne pravne troškove potrebno je harmonizirati pravne procedure te time olakšati i potaknuti suradnje i usporedbe među zemljama. Gledano s računovodstvenog stajališta, potrebno je međusobno uskladiti računovodstvene standarde kako bi se mogli uspoređivati financijski izvještaji. Budući da su računovodstveni standardi samo jedan aspekt u određivanju kvalitete izvještavanja, potrebno je uzeti u obzir i pravni i politički aspekt poslovanja (Sever Mališ i sur., 2012).

U vidu harmonizacije zakonske revizije u Europskoj uniji, 2006. godine donesena je Direktiva Europske unije (2006/43/EC) kojom su definirane obveze ovlaštenih revizora i revizorskih društava u provođenju zakonske revizije te zahtjeva javni nadzor revizijske profesije. Budući da razina povjerenja korisnika financijskih izvještaja ovisi o kvaliteti obavljene revizije, revizija je pod povećalom profesionalnih organizacija, regulatora i investitora. Cilj Direktive bio je postizanje visoke razine usklađenosti uvjeta zakonske revizije, a Direktivom se definira izdavanje odobrenja i obrazovanje ovlaštenih revizora, te njihova registraciju. Također, Direktiva zahtjeva objektivnost, neovisnost, pridržavanje revizijskih standarda i revizorska izvješća, sustav istražnih radnji i sankcija, osiguranje kvalitete, posebne odredbe za

zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa, javni nadzor te međunarodne aspekte zakonske revizije. Minimalni kriteriji osiguranja kvalitete trebaju biti zadovoljeni u svakoj od država članica. Osnovni uvjet kojeg sustav javnog nadzora treba zadovoljiti je neovisnost o ovlaštenim revizorima i revizorskim društvima koji su predmet provjere. Javni sustav nadzora trebaju voditi kompetentni stručnjaci koji posjeduju znanje vezano za ispitivanje osiguranja kvalitete i provođenje zakonske revizije, a prilikom ispitivanja osiguranja kvalitete razmatra se pridržavanje revizorskih standarda, količina i efikasnost utrošenih sredstava te revizorske naknade. Nakon što se provede nadzor sastavlja se izvješće o provedenom ispitivanju, a rezultati se objavljuju jednom godišnje. Sustav osiguranja kvalitete za zemlje članice EU može se osigurati provođenjem kontrole za svakog pojedinačnog revizora najmanje jednom u šest godina. Svaka država članica treba provoditi učinkovit sustav javnog nadzora uz uvjet neovisnosti (Sever Mališ i sur., 2012).

Članak 29. „Sustavi osiguranja kvalitete“ propisuje sljedeće (Direktiva 2014/56/EU):

- a. sustav osiguranja kvalitete organiziran je na takav način da se osigura njegova neovisnost o ovlaštenim revizorima i revizorskim društvima koji se ispituju i da podliježe javnom nadzoru u skladu s javnim nadzorom među državama članicama;
- b. financiranje sustava osiguranja kvalitete je sigurno i ne smije biti ni pod kakvim neprimjerenim utjecajem ovlaštenih revizora ili revizorskih društava;
- c. sustav osiguranja kvalitete ima primjerena sredstva;
- d. osobe koje provode ispitivanje osiguranja kvalitete posjeduju odgovarajuću stručnu naobrazbu i relevantno iskustvo u provođenju zakonske revizije i financijskog izvješćivanja kao i specifično obrazovanje u ispitivanju osiguranja kvalitete;
- e. odabir ispitivača za specifične zadatke ispitivanja osiguranja kvalitete provodi se u skladu s objektivnim postupkom koji je oblikovan tako da osigurava nepostojanje sukoba interesa između ispitivača i ovlaštenog revizora ili revizorskog društva koji se ispituju;
- f. opseg ispitivanja kvalitete, uz podršku koju mu pruža primjereno provjeravanje odabranih revizorskih spisa, uključuje ocjenu pridržavanja važećih revizorskih standarda i zahtjeva neovisnosti, kvantitete i kvalitete utrošenih sredstava, zaračunatih revizorskih naknada i unutarnjeg sustava kontrole kvalitete revizorskog društva;
- g. ispitivanje osiguranja kvalitete predmetom je izvješća koje sadrži glavne zaključke ispitivanja osiguranja kvalitete;
- h. ispitivanje osiguranja kvalitete provodi se najmanje jednom u svakih šest godina;

- i. ukupni rezultati sustava osiguranja kvalitete objavljuju se jednom godišnje;
- j. preporuke ispitivanja kvalitete ovlašteni revizor ili revizorsko društvo primjenjuju u prihvatljivom roku.

Odbor europskih tijela za nadzor revizije (CEAOB), novi je okvir za suradnju nacionalnih tijela za nadzor revizije u EU. Glavni cilj formiranja tijela je unaprjeđenje nadzora revizije u EU, a osnovan je i stupio je na snagu 17. lipnja 2016. godine. CEOB teži usklađivanju nadzora te doprinosi primjeni novog zakonodavstva Unije (Đapić, 2021).

CEAOB predstavnici su (Đapić, 2021):

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

Predstavnici nacionalnih tijela Europskog gospodarskog prostora također sudjeluju, dok Europsko bankarsko tijelo (EBA) i Europska agencija za osiguranje i profesionalne mirovine (EIOPA) imaju ulogu promatrača.

CEAOB je preuzeo ulogu Europske skupine tijela za nadzor revizora (EGAOB), a novi odbor bi trebao biti uključen u sljedeće aktivnosti (članak 30. Uredbe) (Uredba Europske unije, 2014):

- a. omogućavanje razmjene informacija, stručnosti i najbolje prakse za provedbu Direktive 2014. i Uredbe 2014.;
- b. pružanje stručnih savjeta Komisiji, kao i nadležnim tijelima, na njihov zahtjev, u vezi s pitanjima u vezi s provedbom Direktive 2014. i Uredbe 2014.;
- c. doprinos tehničkoj procjeni sustava javnog nadzora trećih zemalja i međunarodnoj suradnji država članica i trećih zemalja na tom području;
- d. doprinos poboljšanju mehanizama suradnje za nadzor nad revizorskim društvima subjekata od javnog interesa ili mrežama kojima pripadaju stvaranjem kolegija nadležnih tijela;
- e. doprinos tehničkom ispitivanju međunarodnih revizijskih standarda, uključujući procese za njihovu razradu, s ciljem njihovog usvajanja na razini Unije.

Zakonodavstvo je reformirano 2014. godine uvođenjem Direktive o izmjeni Direktive 2006/43/EZ o zakonskim revizijama godišnjih financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja (Direktiva,

2014/56/EU) kod koje većina kriterija ostaje neizmijenjena. Dopune se vežu za promjene učestalosti provođenja osiguranja kvalitete. Izmjena u Direktivi iz 2014. je da se provjera osiguranja kvalitete provodi najmanje svakih šest godina na temelju analize rizika, dok se u Direktivi iz 2006. ista aktivnost zahtijevala jednom u šest godina, pri čemu je Uredbom 537/2014 dodano da je taj period za društva koja obavljaju zakonsku reviziju društava od javnog interesa najmanje jednom u tri godine. Učestalost provjere osiguranja kvalitete ovlaštenih revizora i revizijskih društava nad kojima se vrši provjera treba biti razmjerna složenosti i sadržaju njihovih aktivnosti.

Naglasak je i na dodatnim zahtjevima istražnih radnji i sankcija, gdje se obvezuje zemlje članice na vršenje potrebnih pothvata i sankcija za one koji ne postupaju prema regulativi. Direktiva definira nositelje i vrste sankcija, te kriterije koje imenovana tijela koja obavljaju funkciju javnog nadzora trebaju primjenjivati u takvim situacijama. Kao što je već naglašeno, svaka država članica imenuje tijelo za javni nadzor ovlaštenih revizora i revizijskih društava. S obzirom da tijela za javni nadzor država članica međusobno razmjenjuju informacije, važno je zaštititi povjerljivost informacija, te bi se trebale obvezati čuvanju poslovne tajne kako za zaposlenike nadzornih tijela tako i za osobe kojima javna nadzorna tijela mogu delegirati zadaće.

Također, promjene su se uvele kod izbora nadzornika. Nadzornici trebaju ostvariti stupanj stručnog znanja i iskustva u obavljanju zakonske revizije i provjere osiguranja kvalitete. Potreban je odmak od tri godine od kada je nadzornik prekinuo odnos s ovlaštenim revizorom ili revizijskim društvom, bilo da je bio zaposlenik ili partner u revizorskom društvu. Nadzornik je dužan podnijeti izjavu da nije u sukobu interesa između s ovlaštenog revizora ili revizijskog društva koji su u predmet provjere (Direktiva 2014/56/EU).

Uredbu (EU) br. 537/2014 o posebnim zahtjevima u vezi zakonske revizije subjekata od javnog interesa donijeli su Europski parlament i Vijeće EU 16. travnja 2014. godine. „Uredbom se utvrđuju zahtjevi za provođenje zakonske revizije godišnjih financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja subjekata od javnog interesa, pravila o organizaciji i odabiru ovlaštenih revizora i revizijskih društava od strane subjekata od javnog interesa kako bi se promicala njihova neovisnost i izbjegavanje sukoba interesa te pravila o nadzoru pridržavanja tih zahtjeva od strane ovlaštenih revizora i revizijskih društava (Grbovac, Čular i Perica, 2018).

Unatoč nastalim promjenama u regulativi, a sve u nastojanju harmonizacije javnog nadzora i sustava osiguranja kvalitete u EU dovodi se u pitanje u kojoj mjeri su usvojene Direktive, te koliko je odstupanje razvoja sustava javnog nadzora među zemljama članicama. Razlike razvoja među zemljama su očekivane zbog toga što su pojedine zemlje iz uočene potrebe za eksternim nadzorom kvalitete revizije i spoznajom

da javni nadzor doprinosi kvaliteti revizije, samoinicijativno uspostavile sustav javnog nadzora. Također, bitno je naglasiti razliku u razvijenosti tržišta kapitala i stupnju globalizacije zemalja zbog čega se razlikuju poticaju za uspostavljanje sustava. To bi bili neki od razloga zbog čega se pojedine zemlje tek usklađuju s minimalnim zahtjevima Direktive EU, dok se druge zemlje članice nadmašile iste odredbe.

## **2.2. Sustav javnog nadzora u RH**

Prema Zanić (2019, str. 43) do 2008. godine u RH nadležno tijelo za provođenje kontrole kvalitete revizije bio je Ministarstvo financija, a nakon 2008. ta je dužnost pripala Hrvatskoj revizorskoj komori (HRK), odnosno Odboru za javni nadzor revizije. HRK obavljala je nadzor 10 godina, a 2018. Ministarstvo Financija ponovno preuzima tu dužnost. HRK je strukovna organizacija revizorskih društava, samostalnih revizora i ovlaštenih revizora i revizorskih vježbenika. Ona ima svojstvo pravne osobe s javnim ovlastima utvrđene Zakonom o reviziji (Zakon o reviziji, NN 127/17, čl. 100). U obavljanju javnih ovlasti Komora izdaje akte koji su javne isprave.

Nadležnosti Hrvatske revizorske komore u Republici Hrvatskoj bile su provođenje nadzora i provjera kvalitete rada samostalnih revizora i revizorskih društava. HRK je također bila zadužena za provjeru obavljanja revizije financijskih izvještaja prema Međunarodnim revizijskim standardima, provjeru ispunjavanja neovisnosti, angažiranosti ljudskih potencijala, zaračunavanja revizorskih naknada te izdavanje certifikata. Zaposlenici Komore bili su ovlašteni revizori koji su imali najmanje pet godina iskustva u obavljanju revizije, a bili su imenovani od strane Upravnog vijeća Komore uz prethodnu suglasnost Odbora za javni nadzor revizije, dok je uloga zaposlenika Komore bila provjera kvalitete rada (Zakon o reviziji, NN 146/05, 139/08, 144/12, 78/15)

U procesu provjere kvalitete rada vrlo je važno osigurati dovoljno revizorske dokumentacije i spisa za što kvalitetnije obavljanu provjeru. Pravilnikom o provođenju nadzora i kvalitete rada revizorskih društava, samostalnih revizora, zajedničkih revizorskih ureda i ovlaštenih revizora (NN 80/07) je utvrđeno da se nadzor nad poslovanjem subjekta nadzora može obavljati izravnim nadzorom u prostorijama društva, ali i kontinuiranim nadzorom odnosno analizom dokumentacije koju su subjekti nadzora dužni u propisanim rokovima dostaviti Komori. U slučaju izravnog nadzora Komora je dužna u pisanom obliku izvijestiti subjekt nadzora o sadržaju i opsegu nadzoru i planiranom vremenu trajanja nadzora. Dakle, prilikom kontrole kvalitete revizorova rada provjerava se radna dokumentacija revizora koja zapravo predstavlja sponu



između knjigovodstvenih evidencija klijenta i revizorova izvješća. S obzirom na navedeno, radna dokumentacija će se koristiti kao dokazni materijal pri provođenju nadzora (Sever Mališ i sur., 2012).

Subjektu provjere uručuje se izvještaj, odnosno zaključak, koji se sastavlja nakon provedenog nadzora. Ako se uoči odstupanje od zakonskih propisa, Komora samostalnom revizoru ili revizorskom društvu može izdati „nalog za uklanjanje nepravilnosti“ te pokrenuti stegovni postupak. U takvoj situaciji samostalni revizor ili revizorsko društvo dužno je u roku određenom u nalogu ispraviti nepravilnosti, dostaviti Komori izvješće u kojem su opisane poduzete radnje za ispravak te dokazi o uklanjanju nepravilnosti. Zakon o reviziji (NN 139/08) zahtjeva da se provjera kvalitete rada provede najmanje jednom u šest godina, odnosno najmanje jednom u tri godine kod samostalnog revizora ili revizorskog društva koje obavlja reviziju subjekata od javnog interesa.

Kako bi se uskladili s Europskom unijom, ali i osiguralo adekvatan nadzor u Republici Hrvatskoj prema Zakonu o reviziji, 2008. godine osnovan je Odbor za javni nadzor revizije. Odbor je neovisno tijelo koje čije članove imenuje i razrješava Vlada Republike Hrvatske na prijedlog Ministarstva financija (Sever Mališ i sur., 2012). Od 5. studenoga 2010. HRK pridruženi je član Međunarodne organizacije računovođa – IFAC, a od 16. prosinca 2010. pridruženi je član Accountancy Europe (AE; pravni sljednik Europske federacije računovođa FEE).

„S obzirom da je u svibnju 2010. godine usvojen Plan i program nadzora i provjere kvalitete rada koji je odobrio Odbor za javni nadzor revizije i čime je zapravo uspostavljena Stručna služba zadužena za nadzor i provjeru kvalitete rada, nadzorne aktivnosti u 2010. godini bile su ponajprije usmjerene na sumiranje i analizu cjelokupnog revizijskog tržišta (Sever Mališ i sur., 2012).“

Uz uvažena ograničenja rada Službe koja zahtijevaju da provjeru kvalitete rada obavljaju stručni inspektori, te uz nedostatak prakse u provođenju nadzora, nadzor se po prvi puta proveo 2010. godine. Izravan nadzor se provodio prvi put, te su dobra komunikacija, te dobro upoznat novi oblik nadzora bili preduvjet za uspjeh. Nadzor je obavljen u 263 revizorska društva, te su sastavljeni zapisnici subjektima nadzora. U 12 slučajeva nije bilo moguće provesti nadzor protiv koga je pokrenut postupak od strane Komore.

Prema Sever Mališ i sur. (2012) predmetom izravnog nadzora obuhvaćena su sljedeća obvezna područja provjere:

- organizacija i struktura revizorskog društva
- primjena Kodeksa profesionalne etike
- primjena Međunarodnih standarda provjere kvalitete rada 1 (MSSK 1)

Prema navedenom istraživanju bilo je 26 subjekata nadzora koji su zadovoljavali područja provjere kvalitete rada. Kod 96 subjekata su utvrđene nepravilnosti primjene pravila, dok su kod 129 subjekata utvrđene nezakonitosti. 12 subjekata nadzora nije provelo nadzor, te ih je isto toliko predalo zahtjev za brisanje iz Registra tijekom pregleda.

Provođenje izravnog nadzora i provjere kvalitete rada nema za cilj nametnuti sankcije revizorima nego otkloniti i spriječiti nepravilnosti. Uloga Komore je izdavanje smjernica revizorima koje će im služiti za poboljšanje kvalitete budućih revizija.

Sukladno novom Zakonu o reviziji (NN 127/17), od 1. siječnja 2018. javne ovlasti i zadaće Komore su prije svega prijevod i objava Međunarodnih revizijskih standarda (MRevS), osim ako je te standarde usvojila Europska komisija te donosi one standarde koji nisu propisani u sklopu MRevS ili koje izdaje Međunarodni odbor za računovođe (IFAC), te davati njihova tumačenja, sve uz prethodnu suglasnost Ministarstva financija.

Komora je dužna također prevoditi i objavljevati etičke standarde računovodstvene struke koje izdaje Međunarodni odbor za računovodstvo (IFAC), te odrediti program revizijskog ispita i iznos naknade, uz prethodnu suglasnost Ministarstva financija, a potom ga organizirati i provesti što obuhvaća i određivanje programa posebnog ispita.

Dakako, Komora je dužna djelovati kao interesna skupina u ime svojih članova, te pratiti i sudjelovati u stručnoj raspravi o izmjeni propisa iz područja revizije i računovodstva što uključuje i davanje stručnog mišljenja članovima Komore i trećim osobama na njegov zahtjev (Hrvatska revizorska komora, 2023). Dio aktivnosti vezan je i uz međunarodnu suradnju s odgovarajućim stručnim organizacijama iz drugih država članica i iz trećih zemalja, te ostale aktivnosti u skladu sa Statutom Komore, koji nisu u suprotnosti s odredbama Zakona o reviziji (NN 127/17) i Uredbe (EU) br. 537/14, te na temelju njih donesenih propisa.

Zakonom o reviziji izmijenjen je opseg nadležnosti Komore, počevši s 1. siječnja 2018. Komora više nema nadležnosti:

1. voditi registre i provoditi promjene u registrima, te izdavati potvrde iz registra na zahtjev ovlaštenih revizora i revizorskih društava
2. provoditi nadzor i provjeru kvalitete rada revizorskih društava i ovlaštenih revizora, te poduzimati druge radnje povezane s nadzornim aktivnostima.

Novim Zakonom o reviziji (NN 127/17) utvrđene su nove nadzorne mjere i novi postupak nadzora. Kao nadzorne mjere mogu se navesti javne opomene, nalog za otklanjanje nezakonitosti i nepravilnosti, privremene zabrane obavljanja zakonske revizije ovlaštenim revizorima ili revizorskim društvima, ukidanje rješenja kojim se izdaje odobrenje za rad ovlaštenim revizorima i revizorskim društvima iz država članica i trećih zemalja.

Nadzor prema članku 75. Zakona o reviziji (NN 127/17) provodi se:

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

### **2.3. Pregled postojećih istraživanja kvalitete sustava javnog nadzora u EU**

Carson i sur. (2017) proveli su sveobuhvatno istraživanje usmjereno na strukturu i razvoj tijela za javni nadzor revizije u uzorku od 50 zemalja. Cilj istraživanja bio je ispitati povezanost između razine razvoja zemalja i brzine uspostave tijela za javni nadzor revizije. Od 50 zemalja u uzorku, za njih 9 nije pronađen trag postojanja tijela za javni nadzor. Za 41 zemlju s uspostavljenim tijelima za javni nadzor, Carson i sur. (2017) prikupili su važne informacije o vremenu osnivanja tih tijela, provedbi inspekcija i drugim relevantnim detaljima. Nalazi njihovog istraživanja otkrivaju značajan globalni pomak u provedbi javnog nadzora, s udjelom zemalja u uzorku koje imaju tijela za javni nadzor koji se povećao s 8% u 2000. godini

na impresivnih 82% u 2020. godini. Zanimljivo je da istraživanje sugerira da brzina uspostave tijela za javni nadzor ovisi o karakteristikama pojedine zemlje, poput gospodarskog rasta. To ukazuje da razvoj zemlje može utjecati na tempo uspostave učinkovitih mehanizama javnog nadzora revizije. Rezultati istraživanja pokazuju da je uvođenje tijela povezano sa smanjenjem obračunskih veličina te s povećanjem broja modificiranih revizorskih. Iako Carson i sur. (2017) pružaju važne uvide u globalnu sliku nadzora revizije, važno je napomenuti da njihovi nalazi nisu uspostavili izravnu povezanost između karakteristika tijela za javni nadzor. Umjesto toga, istraživanje sugerira da je uspostava snažnih tijela za javni nadzor revizije povezana s poboljšanom učinkovitošću revizije financijskih izvještaja. Kako bi se dodatno unaprijedilo razumijevanje nadzora revizije, potrebno je provesti daljnja istraživanja koja će istražiti dodatne čimbenike i ispitati učinkovitost i izazove s kojima se susreću tijela za javni nadzor revizije u različitim zemljama i regulatornim okruženjima, a ovo istraživanje ispitat će povezanost izvora financiranja, provedbe prve inspekcije i delegiranja ovlasti s transparentnošću tijela za javni nadzor revizije. Nadalje, istraživanje Garcia Osme i sur. (2017) pruža usporedni pregled sustava javnog nadzora za ovlaštene revizore u reprezentativnom uzorku država članica EU-a. Istraživači su razvili konceptualni okvir temeljen na Direktivi 2006/43/EZ kako bi analizirali strukturu, izvore financiranja, razinu transparentnosti, nadzorne postupke i disciplinske sankcije tijela za javni nadzor koje su bila predmet istraživanja. Fokus je usmjeren na države s različitim sustavima nadzora prije Direktive: one koje prelaze sa samoregulacije na javni nadzor, države s dobro uspostavljenim vladinim sustavima nadzora koji ažuriraju svoje odgovornosti te države s mješovitim ili nedovoljno definiranim sustavima. Nalazi otkrivaju značajne razlike između sustava, što izaziva zabrinutost u vezi s učinkovitošću usklađivanja mehanizama nadzora u EU-u. Međutim, mnogi zahtjevi Direktive su adekvatno provedeni, poput usklađivanja izvora financiranja i postupaka za imenovanje članova odbora. Transparentnost ostaje ključno pitanje i ograničenje istraživanja jer je potrebno veće usklađivanje godišnjih izvješća tijela za javni nadzor radi dublje usporedbe, a ovaj rad pokušat će dati bolji uvid u povezanost transparentnosti tijela za javni nadzor revizije s determinantama transparentnosti poput izvora financiranja, vremena provedbe prve inspekcije i delegiranja ovlasti. Dodatne razlike uočene su u kontrolama kvalitete i postupcima istrage. Suradnja s profesionalnim računovodstvenim i revizijskim tijelima varira među državama, što upućuje na neharmoniziranost u vezi s učinkovitošću i snagom nadzornih mehanizama. U nekim državama, opseg nadzora kvalitete kontrola čini se nepotpunim. Osim toga, istraživanje identificira različite sankcije koje se primjenjuju na revizore. U nekim državama postoji duga tradicija disciplinskih sankcija koje provode tijela za javni nadzor, dok se u drugim mjerne prepuštaju profesionalnim računovodstvenim i revizijskim tijelima. Unatoč postojanju Direktive s ciljem usklađivanja sustava nadzora, karakteristike prethodnih sustava se nastavljaju u trenutnim sustavima. Istraživanje

ističe potrebu za dodatnim nadnacionalnim naporima kako bi se postiglo pravo usklađivanje nadzornih postupaka u europskoj revizijskoj profesiji. Sveukupno, ovo istraživanje ističe trenutne izazove u usklađivanju sustava javnog nadzora te naglašava važnost nastavka napora kako bi se postigla veća dosljednost i učinkovitost nadzora revizije diljem Europe.

### **3. TRANSPARENTNOST TIJELA JAVNOG NADZORA U EU**

U Europskoj Uniji za sustavu javnog nadzora uspostavljen je CEAOB (engl. Committee of European Auditing Oversight Bodies), tijelo za provedbu Uredbi i Direktiva u reviziji koji uspostavlja suradnju europskih nacionalnih revizijskih tijela. CEAOB jača europski revizijski nadzor te doprinosi pouzdanom mjerenju učinkovitosti sustava nadzora u EU.

Transparentnost informacija važan je disciplinski i nadzorni mehanizam ne samo za tijela za javnog nadzora, već i za revizore (Gisbert i sur., 2021). Ovaj rad usredotočuje se na analizu usklađenosti sa zahtjevima transparentnosti informacija tijela za javni nadzor koji su utvrđeni Direktivom 2006/43/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 17. svibnja 2006., zakonskoj reviziji godišnjih i konsolidirana financijska izvješća, Direktivi 2014/56/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 16. travnja 2014. kojom se mijenja prethodna Direktiva 2006/43/EZ i donosi povezana Uredba (EU) br. 537/2014. Europskog parlamenta i Vijeća od 16. travnja 2014. o posebnim zahtjevima za zakonska revizija subjekata od javnog interesa. Iako su regulativom utvrđene određene smjernice, postojeća istraživanja (npr. García Osma i sur., 2017, Gisbert i sur. 2021) pokazuju da postoje poprilične razlike u načinu i stupnju implementacije smjernica na razini zemalja EU, donosno da je sustav javnog nadzora revizije na razini EU poprilično fragmentiran. Stoga, da bi se koliko-toliko mogli različiti modeli uspoređivati potrebna je dubinska komparativna analiza koja podrazumijeva obuhvatan način mjerenja transparentnosti tijela za javni nadzor, a koju su proveli Gisbert i sur. (2021) konstruirajući višedimenzionalnu mjeru transparentnosti koja se koristi za potrebe istraživanja u ovom radu i koja je objašnjena u nastavku rada.

#### **3.1 Dimenzije transparentnosti**

Gisbert i sur. (2021) u svom istraživanju formirali su mjere transparentnosti koje se sastoje od pet dimenzija. Kao mjere transparentnosti naveli su informacije sadržane na mrežnim stranicama, pristup registru revizora i revizorskih društava, godišnje izvješće, zviždački mehanizmi i zapisi o sankcijama.

Kao prva dimenzija transparentnosti navode se informacije sadržane na mrežnim stranicama tijela za javni nadzor država članica čija objava nije propisana Direktivom. Sva analizirana tijela zemlja članica EU uključujući i Hrvatsku imaju svoje mrežne stranice iako razina dostupnosti detaljnih informacija na mrežnim stranicama značajno varira među zemljama. Sve zemlje članice na mrežnim stranicama tijela za javni nadzor imaju dostupne opće podatke o ustroju tijela, njezinim glavnim funkcijama i temeljnim

propisima koji upravljaju funkcijama osim Hrvatske i Mađarske. Kod slučajeva kod kojih su informacije dostupne na engleskom jeziku, dostupne stranice uključuju znatno manje informacija čime je otežano razumijevanje funkcioniranja sustava javnog nadzora u pojedinoj zemlji. Samo u 10 zemalja od njih 27 analizirano je sadrži li prevedena stranica iste informacije kao stranica na službenom jeziku, te u većini analiziranih zemalja ne postoje točni prijevodi mrežnih stranica na engleskom jeziku nego skraćene verzije. Godišnja izvješća tijela za javni nadzor objavljuju se na službenom jeziku zemlje, vrlo rijetko su prevedena na engleski jezik. Također, ne postoji standardiziran pristup registru revizora i procedura za nadzor nad revizorima što otežava usporedbu načina provođenja nadzora revizije zemalja. S obzirom da se nastoji harmonizirati sustav javnog nadzora koji se provodi na području EU, mrežne stranice bi trebale pružati istu ili vrlo sličnu razinu informacija koje se mogu međusobno uspoređivati. U slučaju delegiranja funkcije javnog nadzora, nužno je omogućiti tijelima kojima je delegirana funkcije pristup informacijama i procedurama. Na mrežnim stranicama bi trebali biti navedeni zakoni koji reguliraju nadzorne mehanizme u svakoj zemlji kao i godišnji programi rada, te izvješća o radu. Na engleski jezik bi trebao biti preveden glavni zakon ili barem njegove glavne točke. Tijelo za javni nadzor revizije u Hrvatskoj, Ministarstvo financija ima svoju mrežnu stranicu koja je dostupna na engleskom jeziku, te prevedena stranica na engleskom jeziku sadrži jednak kapacitet informacija kao ona na izvornom jeziku.

Druga dimenzija transparentnosti tijela za javni nadzor je pristup registru revizora. Na temelju članka 16. i članka 17. Direktive 2006/43/EZ, države članice osiguravaju da su ovlaštene revizori i revizorska društva upisani u javni registar koji mora sadržavati sljedeće (Direktiva 2006/43/EZ):

- ime, adresu i broj registracije
- pravni oblik
- ako je primjenjivo, ime, adresu, adresu internetske stranice i broj registracije revizorskog društva (društava) kod koje (kojih) je zaposlen ovlašten revizor ili s kojim (kojima) je povezan partnerskim odnosom ili na neki drugi način
- sve ostale registracije kao ovlašten revizor kod nadležnih tijela ostalih država članica i kao revizor u trećim zemljama, uključujući naziv nadležnog tijela za registraciju (nazive nadležnih tijela za registraciju), te, ako je primjenjivo, broj (brojeve) registracije.
- adresu svakog ureda u državi članici
- ime i broj registracije svih ovlaštenih revizora koji su zaposleni u revizorskom društvu ili povezani partnerskim odnosom ili na neki drugi način s revizorskim društvom
- imena i poslovne adrese svih vlasnika i dioničara

- imena i poslovne adrese svih članova upravnog ili poslovnog tijela
- ako je potrebno, članstvo u mreži i popis imena i adresa društava članova i povezanih društava ili naznaku mjesta gdje su takve informacije dostupne javnosti
- svaku ostalu registraciju (registracije) u svojstvu revizorskog društva kod nadležnih tijela drugih država članica i u svojstvu revizorskog subjekta u trećim zemljama, uključujući naziv nadležnog tijela za registraciju (nazive nadležnih tijela za registraciju) i, prema potrebi, broj(eve) registracije.

Od promatranih 27 zemalja članica EU, 15 zemalja, što čini 56% uzorka ima direktan pristup registru revizora na službenih stranicama tijela za javni nadzor. Istraživanje je pokazalo da s mrežnih stranica Ministarstva financija nema izravan pristup javnom registru revizora i revizorskih društava.

Treća dimenzija je godišnje izvješće tijela za javni nadzor. Da bi sustav javnog nadzora bio transparentan tijela za javni nadzor trebaju objavljivati godišnja programe i izvješća o aktivnostima. Treća dimenzija se odnosi na objavu godišnjeg izvješća nadzornog tijela, te su se u istraživanju Gisbert i sur. (2021) istražene mrežne stranice tijela za javni nadzor zemalja članica i dostupne informacije značajno variraju. U slučaju Hrvatske te funkcije preuzima Ministarstvo financija, te nisu dostupni dokumenti koji su usporedivi s godišnjim izvješćem. Također, u većini zemalja izvještaji su objavljeni isključivo na službenom jeziku zemlje što otežava analizu i usporedbu sadržaja.

Četvrta dimenzija transparentnosti odnosi se na postojanje i funkcioniranje sustava za prijavljivanje nepravilnosti, tj. zviždački mehanizam, a peta dimenzija su zapisi o sankcijama. Sama Direktiva ne definira mehanizme za prijavljivanje prekršaja iako pojedine zemlje imaju razvijene zviždačke mehanizme kao i zapise o sankcijama. Rezultati pokazuju da manje od polovice zemalja EU ima mehanizam koji brzo prepoznaje prekršaje, ali Hrvatska nije jedna od njih.

### **3.2. Rezultati mjerenja transparentnosti tijela za javni nadzor**

Iako većina tijela za javni nadzor objavljuje propisane podatke podaci međusobno nisu usporedivi. Teško je usporedno analizirati podatke zbog neusklađenosti dokumentacije i sadržaja među zemljama. Zaključak do kojeg se došlo u istraživanju Gisbert i sur. (2021) je da bi sva nadzorna tijela trebala imati slično strukturirane podatke na mrežnim stranicama kako bi se omogućila međusobna usporedba. Također, mrežna stranica tijela za javni nadzor bi trebala imati izravan pristup registru revizora, revizorskim



društvima, kaznenim evidencijama i zviždačkim prijavama. Zbog lakšeg razumijevanja sustava nadzora u svakoj zemlji, dokumentacija bi trebala, osim na izvornom jeziku zemlje, biti prevedena na engleski jezik, a tijela za javni nadzor revizije bi trebala objavljivati svoje inspekcijske postupke i njihove rezultate. Iako sve zemlje iz uzorka ispunjavaju zahtjev objavljivanja programa rada i godišnjih izvještaja o radu, periodične informacije koje pojedine zemlje objavljuju nisu lako usporedive među zemljama što otežava provođenje komparativne analize koja bi omogućila procjenu učinkovitosti sustava primijenjenih u svakoj zemlji. U Tablici 1 prikazani su udjeli dimenzija transparentnosti u promatranim državama članicama EU koji su korišteni za potrebe empirijskog istraživanja.

**Tablica 1.**

*Udjeli dimenzija transparentnosti po državama*

Zemlja	Dimenzija 1	Dimenzija 2	Dimenzija 3	Dimenzija 4	Dimenzija 5	Prosjek
Njemačka	67%	75%	75%	0%	100%	68%
Austrija	67%	75%	92%	67%	100%	82%
Belgija	83%	50%	58%	100%	67%	68%
Bugarska	83%	25%	83%	0%	67%	64%
Češka	100%	50%	92%	0%	0%	68%
Cipar	83%	50%	50%	67%	67%	61%
Hrvatska	33%	25%	0%	0%	0%	11%
Danska	50%	75%	58%	67%	67%	61%
Slovačka	67%	50%	25%	0%	0%	32%
Slovenija	67%	50%	83%	0%	100%	68%
Španjolska	100%	50%	83%	33%	100%	79%
Estonija	67%	75%	67%	100%	100%	75%
Finska	83%	0%	33%	67%	100%	50%
Francuska	67%	75%	67%	67%	100%	71%
Grčka	100%	75%	75%	0%	67%	71%
Mađarska	17%	0%	75%	0%	0%	36%
Irska	100%	50%	83%	67%	67%	79%
Italija	83%	50%	58%	67%	67%	64%
Latvija	83%	100%	58%	0%	0%	57%

<b>Litva</b>	67%	75%	67%	0%	100%	64%
<b>Luksemburg</b>	100%	100%	92%	67%	67%	89%
<b>Malta</b>	100%	100%	100%	0%	100%	89%
<b>Nizozemska</b>	100%	100%	75%	67%	100%	86%
<b>Poljska</b>	67%	75%	58%	0%	100%	67%
<b>Portugal</b>	83%	75%	92%	67%	0%	75%
<b>Rumunjska</b>	67%	75%	0%	0%	33%	29%
<b>Švedska</b>	83%	75%	58%	0%	100%	64%

*Izvor: Prikaz autora prema Gisbert i sur. (2021)*

U Tablici 1. prikazani su rezultati istraživanja Gisbert i sur. (2021) koji pokazuju razinu usklađenosti svake od dimenzija transparentnosti analiziranih u studiji iz promatranog uzorka zemalja. Luksemburg, Malta i Nizozemska postižu stope usklađenosti sa kriterijima blizu 90%. Austrija, Irska, Španjolska, Estonija i Portugal su nešto iza, sa stopama usklađenosti iznad 75% za analizirane stavke. Mađarska, Slovačka, Rumunjska i Hrvatska nalaze se na začelju u smislu ispunjavanja zahtjeva obavještanja sa stopama usklađenosti znatno ispod 50%, a Hrvatska ima najnižu razinu transparentnosti (11%). Ostale analizirane zemlje su u rasponu između 50% - 69%. Zemlje poput Cipra, Danske, Poljske, Latvije i Finske postižu umjerene stope usklađenosti između 50% i 61%. Bugarska, Italija, Litva i Švedska postižu 64% usklađenosti, dok Njemačka, Belgija, Češka i Slovenija postižu stope od 69%, blizu onih u Francuskoj i Grčkoj (71%). Iako općenito, većina država članica ispunjava zahtjeve o informacijama prema definiranim propisima, glavni problem s dostupnim informacijama je nedostatak njihove usporedivosti. Kao što je prethodno navedeno, analiza učinkovitosti mehanizama koja se provodi u području nadzora revizije tijekom posljednjeg desetljeća, zahtijeva da su javne informacije svih tijela više standardizirane.

### **3.3. Potencijalne determinante transparentnosti tijela za javni nadzor**

S obzirom na prethodno prezentiranu veliku varijabilnost u stupnju transparentnosti tijela za javni nadzor, nameće se pitanje o potencijalnim determinantama transparentnosti. Kao determinante koje utječu na transparentnost tijela za javni nadzor analiziraju se izvori financiranja, provođenje inspekcija te delegiranje nadzora i sankcije. Izvor financiranja se može navesti kao potencijalno važna determinanta

transparentnosti zbog tijela čiji nadzor obavljaju pojedinci ili društva koji su dio revizijske struke. Time se može stvoriti sukob interesa te se neovisnost nadzora dovodi u pitanje (Đapić, 2021). Polazi se od pretpostavke da izvor financiranja ne bi trebao biti povezan s istom djelatnosti, te da su tijela koja se financiraju državnim proračunom transparentnija. Također, pretpostavlja se da su tijela koja djeluju duže vremensko razdoblje, odnosno imaju više iskustva u provođenju nadzora, transparentnija od tijela koji prvi puta provode inspekcijski nadzor. Tijela za javni nadzor imaju mogućnost delegirati provođenje nadzora i sankcija drugim tijelima ili samostalno obavljati zadatke. Način na koje su se pojedine zemlje usvojile modalitete potencijalnih determinanti može dovesti do nekonzistentnosti u kvaliteti rada tijela za javni nadzor te njihovoj transparentnosti. Stoga se u radu se istražuje koje od navedenih determinanti i u kojoj mjeri utječu na transparentnost tijela za javni nadzor.

### **3.3.1. Izvori financiranja sustava javnog nadzora**

Svaka zemlja ima izvor kojim se tijelo javnog nadzora financira. Kao osnovni preduvjet neovisnosti tijela za javni nadzor ističe se da financiranje sustava javnog nadzora nije pod utjecajem ovlaštenih revizora i revizorskih društava. Prema Smjernicama Europske unije, financiranje javnog tijela ne smije se dovesti u pitanje. Međutim, u praksi postoje različiti izvori financiranja tijela za javni nadzor (Sever Mališ i sur., 2012).

U pojedinim zemljama javna tijela nadzora se financiraju u potpunosti iz državnog proračuna, kao na primjer Hrvatska, dok se u drugim financiraju izravno od revizora ili neizravno od revizora kroz strukovna tijela. Također, pojedine zemlje imaju mješoviti model financiranja. Neovisno o izvoru financiranja, svaka zemlja osigurava neovisnost na način da se proračun nadzornog tijela odobrava od strane državnog tijela (Sever Mališ i Brozović, 2015).

Financiranje je usko vezano za neovisnost, ali i za kvalitetu nadzora revizijske profesije. U tom kontekstu, može se postaviti pitanje utječe li izvor financiranja i sredstva koja se koriste u proračunu na kvalitetu rada nadzornog tijela (Sever Mališ i sur., 2012).

Od 27 zemalja promatranih u studiji Accountancy Europe (2022), u samo 6 zemalja (Bugarskoj, Hrvatskoj, Češkoj, Latviji, Litvi i Rumunjskoj) javno nadzorno tijelo se u potpunosti ili djelomično financira iz državnog proračuna. U preostalim zemljama EU cijeli ili značajan udio proračuna tijela za javni nadzor dolazi od naknada koje se naplaćuju od revizora. To se postiže izravnim naknadama koje se naplaćuju revizorima i

revizorskim društvima ili neizravno nametanjem naknada strukovnim tijelima. Tablica 2 prikazuje koji sustav financiranja koriste promatrane države EU.

**Tablica 2.** *Izvor financiranja javnog nadzora u Europi*

<b>Izvor financiranja</b>	<b>Zemlja</b>
Proračun	Bugarska, Hrvatska, Češka, Latvija, Litva
Naknade koje se naplaćuju izravno revizorima	Danska, Finska, Francuska, Grčka, Island, Luksemburg, Nizozemska, Norveška, Španjolska, Švedska
Naknade koje se naplaćuju strukovnim tijelima	Belgija, Velika Britanija
Proračun i naknade koje se naplaćuju revizorima	Estonija (proračunsko financiranje do 50%), Njemačka, Italija, Malta, Poljska (državno financiranje samo ako je potrebno), Portugal, Slovačka, Slovenija
Proračun i naknade koje se naplaćuju strukovnim tijelima	Mađarska, Rumunjska (70% proračunskog financiranja)
Mješoviti model sa sve tri opcije	Austrija, Cipar (20% proračunskog financiranja), Irska (40% proračunskog financiranja)

*Izvor: Prikaz autora prema Accountancy Europe (2022, str.3)*

Manji i nedavno uspostavljeni sustavi javnog nadzora općenito se oslanjaju velikim dijelom ili u potpunosti na sredstva od države. Tako se sustavi u Hrvatskoj, Češkoj, Bugarskoj, Latviji i Litvi u cijelosti financiraju iz državnog proračuna. Međutim, na Malti 50% sredstava dolazi od države, a 50% od revizora. U Grčkoj javni nadzor se financira iz naknada revizorskih društava, ali postoji odredba da država nadoknadi sredstva ukoliko je potrebno (Accountancy Europe, 2022).

Sve navedeno može imati učinak na neovisnost tijela za javni nadzor i na resurse s kojima raspolažu u provedbi svojih aktivnosti.

### 3.3.2. Provođenje inspekcija

Europska komisija je u 2008. godini donijela Preporuke o osiguranju kvalitete za revizore i revizorska društva koja obavljaju reviziju subjekata od javnog interesa (Sever Mališ i sur., 2012). Preporuke su donesene kako bi se usvojili i primijenili eksterni sustavi osiguranja kvalitete koji su neovisni o profesiji. Autoritet javnog nadzora koristi se kao izraz za odgovornog za sustav eksternog osiguranja kvalitete za revizorska društva i ovlaštene revizore koji revidiraju subjekte od javnog interesa. Tijelo koje je postavljeno kao autoritet javnog nadzora ne smije biti povezano s revizijskom ili računovodstvenom profesijom zbog toga što su upravo revizorska društva i samostalni revizori predmet inspekcije.

Autoritet javnog nadzora može provoditi inspekciju samostalno ili može delegirati inspekciju na drugo tijelo pri čemu autoritet treba zadržati svoje odgovornosti (Sever Mališ i sur., 2012):

1. odobravanje i unaprjeđenje inspekcijskih metodologija, uključujući inspekcijske i prateće priručnike, metodologije izvještavanja, te periodične inspekcijske programe,
2. odobravanje i unaprjeđenje inspekcijskih izvještaja i izvještaja implementacije,
3. odobravanje inspekcijskog nadzora za svaku inspekciju,
4. izdavanje preporuka i smjernica tijelu na koje će se delegirati pojedini zadaci.

Također, autoritet javnog nadzora ovlašten je za sudjelovanje u inspekcijama te ima pristup radnim papirima i dokumentima.

Inspekcije su bile potrebne kako bi se obuhvatile interne politike, postupci i standardi revizorskog društva za kontrolu kvalitete, provelo odgovarajuće ispitivanje usklađenosti postupaka i pregleda revizijskih spisa te procijenilo najnovije godišnje izvješće o transparentnosti (Preporuke Komisije, 2008/362/EZ, str. 23).

Postupak inspekcijskog nadzora reguliran je odrednicama o neovisnosti inspektora, metodama za obavljanje inspekcija te potencijalnim ishodom provedenih inspekcija. Prema tome, inspektor ne smije obavljati zakonsku reviziju, niti biti zaposlenik revizorskog društva. Inspektor bi se trebao očitovati da nije u sukobu interesa prije početka obavljanja revizije, a u slučaju širenja pogrešnih informacija inspektor se treba isključiti sa funkcije, te sukladno tome kazniti.

Prilikom provođenja inspekcijskog nadzora inspektori trebaju nadzirati (Sever Mališ i sur., 2012):

1. ocjenu izgradnje sustava internog osiguranja kvalitete revizijskog društva

2. usklađenost procedura testiranja i pregled revizijskih dokumenata subjekata od javnog interesa kako bi se verificirala učinkovitost internog sustava osiguranja kvalitete
3. procjena sadržaja izvješća o transparentnosti koje trebaju objaviti revizijska društva ili samostalni revizor.

Nakon provedene inspekcije inspektori donose zaključke na temelju kojih se daju preporuke revidiranim subjektima. Revidirani subjekt ima rok od 12 mjeseci za primjenu preporuka. U situaciji da se subjekt nadzora ne očituje o preporukama, autoritet javnog nadzora treba priopćiti glavne nedostatke ustanovljene u postupku kontrole kvalitete. U ovom radu kao potencijalna determinanta transparentnosti tijela za javni nadzor razmatra se razdoblje od kojega su se počele provoditi inspekcije, pretpostavljajući da će duže razdoblje provođenja inspekcije doprinost većoj transparentnosti tijela za javni nadzor.

### **3.3.3. Mogućnosti delegiranja ključnih aktivnosti tijela za javnog nadzora**

Postoji različit stupanj delegiranja ključnih aktivnosti nacionalnih tijela za javni nadzor revizijske profesije na razini država EU. U nekim zemljama javno nadzorno tijelo zaduženo je za sve ili većinu ključnih aktivnosti jer je odlučilo da ih neće delegirati strukovnim tijelima ili autoritetima. U drugim zemljama većina aktivnosti koje zakonodavstvo EU-a o reviziji dopušta delegiranje, delegirana je strukovnim, tj. profesionalnim tijelima (Accountancy Europe, 2021).

Iako, uspostavljena nacionalna tijela javnog nadzora mogu delegirati određene aktivnosti drugim strukovnim tijelima, konačnu odgovornost za provođenje ključnih zadataka ili aktivnosti je na nacionalnim tijelima za javni nadzor. Ključne aktivnosti tijela za javni nadzor su (Accountancy Europe, 2021):

- Odobrenje i registracija ovlaštenih revizora i revizorskih društava
- Usvajanje relevantnih standarda na području profesionalne etike, unutarnje kontrole revizijskih društava i revizije
- Kontinuirano obrazovanje revizora
- Sustav osiguranja kvalitete te
- Sustav inspekcija i sankcija.

Dakle, zemlje mogu delegirati ili dopustiti javnim nadzornim tijelima da delegiraju neke od zadaća drugim tijelima kao što su strukovna tijela. Ako se javno nadzorno tijelo odluči delegirati zadatke drugom tijelu prethodno je potrebno navesti uvjete za delegiranje i zadatke koji se delegiraju. Prije delegiranja zadataka

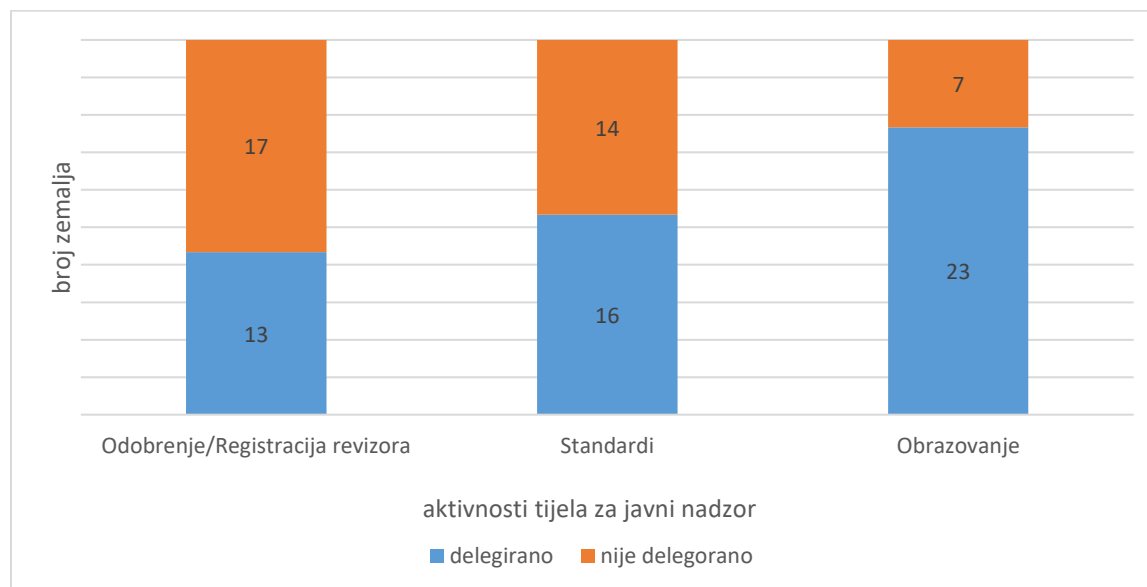
potrebno je riješiti pitanje sukoba interesa, te u slučaju efikasnog delegiranja, javno tijelo treba imati pravo povrata delegiranih ovlasti ako je isto zatraženo.

Mogućnost delegiranja pojedinih zadataka pojedinim zemljama i javnim nadzornim tijelima omogućuje fleksibilnost. Postoji različit stupanj delegiranja zadataka u zemljama članicama EU. U nekim zemljama javno nadzorno tijelo odgovorno je za sve zadatke, dok su u pojedinim zemljama neki od zadataka delegirani.

U publikaciji Accountancy Europe-a (2022), na uzorku od 27 zemalja članica EU uz Island, Norvešku i Veliku Britaniju za revizije, tj. revizore subjekata od javnog interesa, javna nadzorna tijela delegirala su ili su djelomično delegirala zadatke strukovnim tijelima. Od promatranog uzorka, 13 zemalja je odobravanje/registraciju revizora delegiralo strukovnim tijelima. Usvajanje relevantnih standarda delegirano je u 16 zemalja, dok je kontinuirano obrazovanje delegirano u 23 zemlje kao što je prikazano na Grafikon 1.

### Grafikon 1.

*Delegiranje aktivnosti nad revizorima koji revidiraju subjekte od javnog interesa*

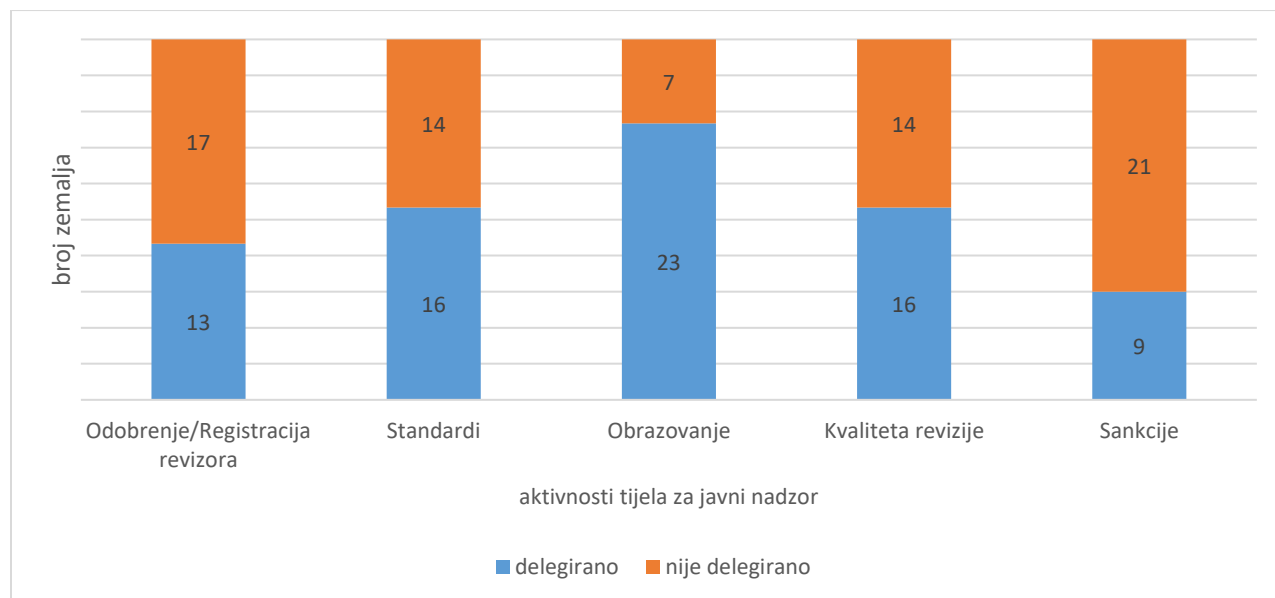


*Izvor: Prikaz autora prema Accountancy Europe (2022, str. 4)*

Nadalje, Grafikon 2 prikazuje delegiranja zadataka ili aktivnosti nad revizijskim društvima koji nisu subjekti od javnog interesa.

## Grafikon 2.

*Delegiranje aktivnosti nad revizorima koji ne revidiraju subjekte od javnog interesa*



*Izvor: Prikaz autora prema Accountancy Europe (2021, str. 5)*

Od promatranog uzroka, 17 zemalja nije delegiralo registraciju revizora, 14 zemalja nije delegiralo usvajanje relevantnih standarda te 7 zemalja nije delegiralo aktivnosti kontinuiranog obrazovanja. Sustav osiguranja kvalitete revizije delegiralo je 16 zemalja te je 9 je zemalja delegiralo sustav provođenja inspekcija i sankcija.

Ono što je također uočljivo usporedbom prethodna dva grafička prikaza je da su mogućnosti delegiranja aktivnosti ili zadataka koje provode nacionalna tijela za javni nadzor na druga profesionalna tijela ili autoritete veći za revizije i revizore koji ne revidiraju SJL.

Detaljnu analizu mogućnosti delegiranja ključnih aktivnosti tijela za javni nadzor prikazuje Tablica 3.



**Tablica 3.***Mogućnosti delegiranja aktivnosti tijela za javni nadzor*

<b>Aktivnosti tijela za javni nadzor</b>	<b>Za društva koja su subjekti od javnog interesa</b>	<b>Za društva koji nisu subjekti od javnog interesa</b>
Odobrenje i registracija ovlaštenih revizora i revizorskih društava	mogu biti delegirane	mogu biti delegirane
Usvajanje relevantnih standarda	mogu biti delegirane	mogu biti delegirane
Sustav kontinuirano obrazovanja	mogu biti delegirane	mogu biti delegirane
Sustav osiguranja kvalitete	ne mogu biti delegirane	mogu biti delegirane
Sustav inspekcija i sankcija	mogućnost delegiranja zadataka vezanih za sankcije i nadzorne mjere, ali samo tijelima neovisnim o profesiji	mogu biti delegirane

*Izvor: Prikaz autora prema Accountancy Europe (2021)*

Dakle, postoje različiti modaliteti i razine delegiranja ključnih aktivnosti nacionalnih tijela za javni nadzor diljem Europe. U nekim zemljama javno nadzorno tijelo zaduženo je za sve ili većinu ključnih aktivnosti jer je odlučilo da ih neće delegirati strukovnim tijelima. U drugim zemljama većina aktivnosti koje zakonodavstvo EU-a o reviziji dopušta delegiranje delegirana je strukovnom tijelu.

Prezentirane varijacije u delegiranju aktivnosti tijela za javni nadzor mogu utjecati i na razinu njihove transparentnosti.

## 4. METODE ISTRAŽIVANJA

Istraživanje je provedeno na sekundarnim podacima koji su preuzeti iz sljedećih istraživanja i analiza: Đapić (2021), García Osma i sur. (2017), Gisbert i sur. (2021), Accountancy Europe (2021, 2022) te su kombinirani na način da se istraži novo istraživačko pitanje o povezanosti između stupnja transparentnosti tijela za javni nadzor revizije u EU te izvora njihova financiranja, početku provođenja inspekcija i delegiranju ovlasti. Istraživanje obuhvaća razdoblje nakon uvođenja izmjena Direktive 2006/43/EZ kroz Direktivu 2014/56/EU te nakon uvođenja Uredbe (EU) br. 537/2014 kojom se dodatno regulira revizijska profesija s aspekta provođenja zakonske revizije subjekata od javnog interesa te obuhvaća 27 zemalja članica EU. Na temelju prikupljenih sekundarnih podataka o karakteristikama analiziranih tijela za javni nadzor, izrađena je istraživačka baza podataka u Excelu.

### 4.1. Transparentnost

Kao mjera transparentnosti tijela za javni nadzor korišteni su rezultati komparativnog istraživanja koje su za uzorak od 27 zemalja EU proveli Gisbert i sur. (2021). Oni su analizirali razinu transparentnosti na način da su na temelju ocjene usklađenosti za pet zasebnih dimenzija transparentnosti (informacije sadržane na mrežnim stranicama, pristup registru revizora i revizorskih društava, godišnje izvješće, zviždački mehanizmi i zapisi o sankcijama) izračunali indeks transparentnosti kao aritmetička sredina za svaku promatranu zemlju za svih pet dimenzija transparentnosti.

Na temelju podataka iz Đapić (2021), García Osma i sur. (2017) te Accountancy Europe (2021, 2022) određena je varijabla koja se odnosi na izvore financiranja tijela za javni nadzor. Ova varijabla je raščlanjena na sljedeće pod-dimenzije: 1) državni proračun i naknade 2) naknade revizora 3) državni proračun 4) državni proračun i ostalo 5) državni proračun i poduzeća 6) poduzeća i ostalo te 7) državni proračun, naknade i ostalo u kombinaciji. Sva tijela za javni nadzor revizije zadovoljavaju zakonske propise, međutim samo u nekim zemljama se zasebno rade izvještaji o izrečenim mjerama, sankcijama i sl. Dio zemalja ima dostupne informacije na engleskom jeziku te direktan pristup mrežnom registru, a transparentnost pristupima zviždačkim mehanizmima, kao i zapisi o sankcijama, utvrđeno je tek kod dijela zemalja. Budući da je na temelju preuzetih podataka uočljiva varijabilnost u načinima i razini provođenja regulatornih odredbi vezanih za strukturiranje i funkcioniranje tijela za javni nadzor zemlja članica EU, primjenom odgovarajućih statističkih testova i metoda ispitana je povezanost između razine

transparentnosti tijela za javni nadzor i potencijalno-utjecajnih determinanti koje su objašnjene kroz postavljene istraživačke hipoteze.

#### **4.2. Izvori financiranja**

Javni nadzor revizije važan je kontrolni mehanizam revizora i revizorskih društava, a važna pretpostavka za neovisnost tijela za javni nadzor je i njegov način financiranja zbog mogućeg utjecaja na neovisnost od strane revizorskih društava i revizora. Na području EU, tijela za javni nadzor se financiraju na različite načine: od državnog proračuna, preko naknada revizora, poduzeća te različitim kombinacijama (Đapić, 2021). Neovisno o izvoru financija, javni nadzori svih država moraju dobiti odobrenje državnog tijela te se na taj način osigurava neovisnost. Način financiranja u ovom radu je mjereno na način da je varijabla u podijeljena na 7 modaliteta sukladno vrsti izvora financiranja, i to: 1) državni proračun i naknade 2) naknade 3) državni proračun 4) državni proračun i ostalo 5) državni proračun i poduzeća 6) poduzeća i ostalo te 7) državni proračun, naknade i ostalo u kombinaciji.

#### **4.3. Provedba prve inspekcije**

Provođenje nadzora, koji nudi izravan uvid u radnu dokumentaciju revizora u prostorijama revizorske kuće, jedan je od kritičnih alata za praćenje revizorske profesije. Inspekcije izravno provodi osoblje vladinih nadzornih organizacija u raznim zemljama. Norveška ima najveće iskustvo s inspekcijama revizorskih društava od zemalja iz uzorka, a prve inspekcije održane su 1993. godine. Imenovana javna nadzorna tijela imaju zadatak nadzirati revizorska društva koje se bave zakonskom revizijom u svim zemljama. Uz rutinske inspekcije i inspekcije potaknute zahtjevima trećih strana u slučajevima sumnje na nepravilnosti, zemlje poput Ujedinjenog Kraljevstva, Švicarske, Nizozemske i Norveške provode specijalizirane tematske inspekcije u visokorizičnim područjima (npr. revizije financijskih institucija).

U ovom radu kao potencijalna determinanta transparentnosti tijela za javni nadzor razmatra se razdoblje od kojega su se počele provoditi inspekcije, pretpostavljajući da će duže razdoblje provođenja inspekcije doprinositi većoj transparentnosti tijela za javni nadzor. Na temelju detaljne analize podataka iz prethodno navedenih istraživanja, formirana je varijabla kojom se mjeri početak provedbe prvih inspeksijskih nadzora. Provedba prve inspekcije označena je brojevima od 1 do 3, gdje 1 označava da je prva inspekcija

provedena prije 2010. godine, broj 2 označava da je prva inspekcija provedena između 2010. i 2016. godine te broj 3 označava da je prva inspekcija napravljena 2017. godine ili kasnije.

#### **4.4. Delegiranje ovlasti**

Zadnja razmatrana varijabla odnosi se na to je li tijelo javnog nadzora delegiralo neke zadatke na druga kompetentna tijela ili autoritete. Na temelju prikupljenih podataka i njihove analize, delegiranje ovlasti za potrebe provođenja empirijskog istraživanja mjereno je kao binarna varijabla s modalitetima „Da“ ako je neka od aktivnosti delegirana drugim tijelima i „Ne“ ako država nije delegirala ovlast drugim tijelima, institucijama i/ili agencijama. Podatci za definiranje ove varijable su preuzeti iz istih istraživanja kao i za prethodne dvije varijable.

Iz gore navedenih podataka može se vidjeti kako je javni nadzor kompleksna tema, a pokušaj usklađivanja i ujednačavanje pravila za sve države Europske Unije nalazi se u Direktivi iz 2014. godine (Ministarstvo financija, bez.dat.). Vodeći se ovom Direktivnom analizirana je povezanost indeksa transparentnosti s izvorom financiranja, provedbom prve inspekcije te delegiranjem ovlasti.

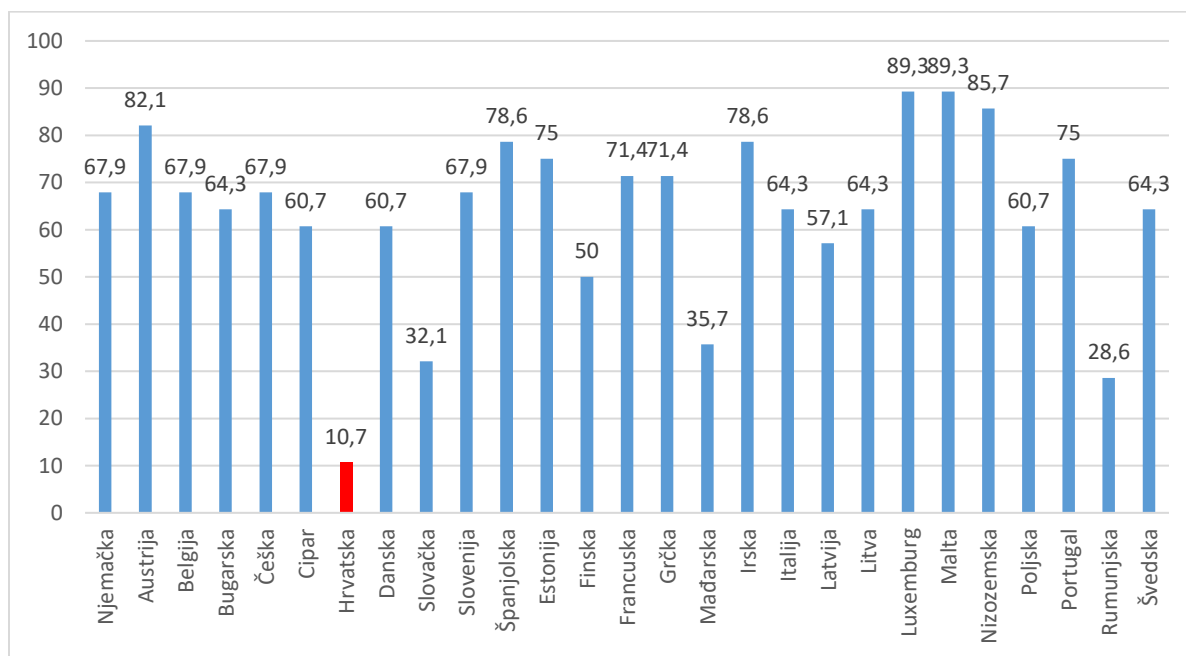
Testiranje postavljenih istraživačkih hipoteza provedeno je statističkim metodama, odnosno statističkim testovima koji su odabrani na temelju karakteristikama podataka i postavljenih odnosa u hipotezama. Rezultati testiranja su prikazani u sljedećem poglavlju.

## 5. DESKRIPTIVNA ANALIZA I REZULTATI TESTIRANJA HIPOTEZA

Prije samog testiranja hipoteza provedena je deskriptivna analiza prikupljenih podataka. Najprije su grafički prikazane (Grafikon 3) vrijednosti indeksa transparentnosti za pojedine zemlje.

**Grafikon 3.**

*Prikaz stupanj transparentnosti po zemljama*



*Izvor: Prikaz autora prema Gisbert i sur. (2021)*

Grafikon 3 daje prikaz prosječnog stupnja usklađenosti, odnosno indeks transparentnosti, prema dimenzijama koje su prezentirane u poglavlju 3.2. (Tablica 1). Kao što je već prethodno istaknuto u radu, Hrvatska je ostvarila uvjerljivo najniži stupanj transparentnosti (11%) od svih promatranih zemalja. Rumunjska koja je druga najlošije rangirana zemlja nakon Hrvatske, ima 2,6 puta veći stupanj transparentnosti od Hrvatske. Također, zanimljivo je primijetiti da susjedna Slovenija ima 6 puta veći stupanj transparentnosti od Hrvatske. Najvišu vrijednost indeksa ostvario je Luksemburg (89%).

U Tablici 4. prikazani su i rezultati deskriptivne analize indeksa transparentnosti, ako bi se još detaljnije opisala osnovna varijabla.

**Tablica 4.**

*Deskriptivna analiza indeksa transparentnosti*

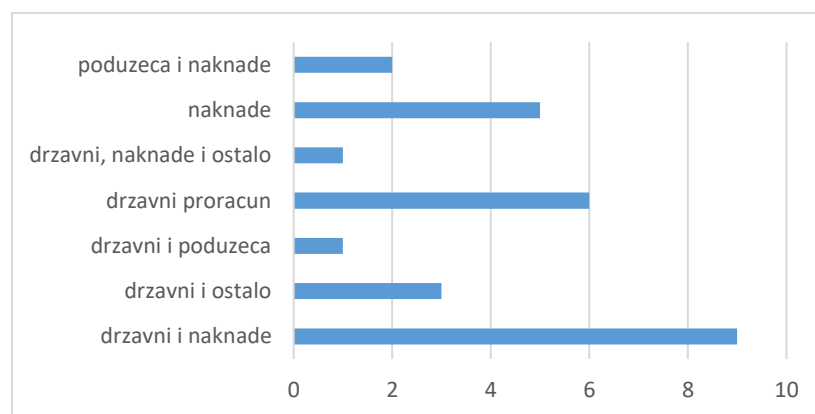
Indeks transparentnosti		
<i>N</i>	Važeći	27
	Nedostupni	0
<i>M</i>		63,8
Medijan		67,9
Mod		64,3
<i>SD</i>		18,71
Varijanca		350,2
Raspon		78,6

Aritmetička sredina indeksa transparentnosti tijela za nadzor revizije iznosi 63,8, uz standardnu devijaciju od 18,71. Medijan je nešto veći i iznosi 67,9 što znači da polovica analiziranih zemalja ima vrijednost indeksa 67,9 i više. Raspon između minimalne i maksimalne vrijednosti indeksa je 78,6.

Grafikon 4 prikazuje učestalost različitih načina financiranja za zemlje iz uzorku.

**Grafikon 4.**

*Prikaz načina financiranja po zemljama*



*Izvor: Prikaz autora prema Đapić (2021)*

Iz prethodnog grafikona se vidi da je kombinacija financiranja tijela za javni nadzor iz državnog proračuna i naknada najčešći oblik financiranja. Dodatno, najviše država provelo je prvu inspekciju prije 2010. godine, njih 14 (51.9%), dok je njih 5 (18.5%) provelo prvu inspekciju između 2011. i 2016. godine, a jednako toliko provelo je inspekciju nakon 2017. godine (18.5%). Što se tiče delegiranja ovlasti, 13 država, odnosno 48.1% delegiralo je ovlast drugim tijelima, dok 14 zemalja (51.9%) to nije učinilo.

Nakon deskriptivne analize, provedeno je testiranje hipoteza. Prvom hipotezom se želi testirati postoji zavisnost između stupnja transparentnosti tijela za nadzor revizije i izvora financiranja tijela za javni nadzor revizije. Za testiranje postavljene hipoteze korišten je Kruskal Wallis test, kojim analiziramo postojanje razlike između 3 ili više grupa kada zavisna varijabla nema normalnu distribuciju i ne ispunjava pretpostavke za ANOVU. Budući da je Kruskal – Wallis test neparametrijski test, ne zahtijeva zadovoljenje uvjeta normalne distribucije i homogenost varijance koje ANOVA zahtijeva. Rezultati testiranja prikazani su u Tablici 5.

**Tablica 5.**

*Prikaz povezanosti prosječne transparentnosti s izvorom financiranja tijela za javni nadzor revizije*

	Izvor financiranja	Sredine rangova	H	p
Prosječna transparentnost	Državni proračun i naknade	17.9	9.73	0.136
	Naknade	14.6		
	Državni fond i proračun	7.7		
	Državni fond i ostalo	12.0		
	Državni fond i poduzeća	3.0		
	Poduzeća i naknade	19.0		
	Državni fond, naknade i ostalo	20.5		

\* Kruskal Wallis test

Tablica 5. pokazuje povezanost prosječne transparentnosti zemlje s izvorom financiranja tijela za javni nadzor revizije te zemlje, a dobiveni rezultati pokazuju kako nema statistički značajne povezanosti ( $p = 0.136$ ,  $H = 9.73$ ). Najveću aritmetičku sredinu dostižu države koje se financiraju putem kombinacije državnog fonda, naknada i ostalih izvora ( $M = 20.5$ ), dok najnižu aritmetičku sredinu postižu države koje se financiraju putem državnog fonda i poduzeća ( $M = 3.0$ ).

Drugom hipotezom se želi testirati postoji li zavisnost između stupnja transparentnosti tijela za nadzor revizije s obzirom na provedbu prvih inspekcija. Korišten je Kruskal – Wallis neparametrijski test jer korišteni podaci ne zadovoljavaju uvjete normalnosti distribucije i homogenosti varijance što ANOVA zahtijeva. Rezultati testiranja prve hipoteze prikazani su u Tablici 6.

**Tablica 6.**

*Prikaz povezanosti prosječne transparentnosti s provedbom prve inspekcije*

	Provedba prve inspekcije	Sredine rangova	H	p
Prosječna transparentnost	Prije 2010.	12.5	2.48	0.290
	2011. – 2016.	16.0		
	2017. +	9.0		

\* Kruskal Wallis test

Tablica 6. prikazuje rezultat Kruskal Wallis testa koji pokazuje kako nema značajne povezanosti između prosječne transparentnosti države s provedbom prve inspekcije ( $H = 2.48$ ,  $p = 0.290$ ). Najveću aritmetičku sredinu postigle su države koje su prve inspekcije provele između 2011. i 2016. godine ( $M = 16.0$ ), a najmanju aritmetičku sredinu postižu države koje su prvu inspekciju provele nakon 2017. godine ( $M = 9.0$ ).



**Tablica 7.***Prikaz povezanosti prosječne transparentnosti s delegiranjem ovlasti*

	Delegiranje ovlasti	Sredine rankova	Z	P
Prosječna transparentnost	Da	12.8	-0.755	0.450
	Ne	15.1		

\* Mann Whitney test

Tablica 7. prikazuje rezultat Mann Whitney testa kojim nije dobivena statistički značajna povezanost između prosječne transparentnosti države s delegiranjem ovlasti ( $Z = -0.755$ ,  $p = 0.450$ ). Mann Whitney test korišten je jer podaci nisu zadovoljili uvjet za provedbu parametrijskih testova, a ovaj test se koristi u slučaju kada testiramo dihotomnu i nominalnu varijablu bez zadovoljenih uvjeta za provedbu parametrijskih testova. Veću aritmetičku sredinu postigle su države koje ne delegiraju ovlasti ( $M = 15.1$ ), od onih država koje delegiraju ovlasti ( $M = 12.8$ ).

## 6. RASPRAVA

Javni nadzor revizijske profesije je ključni mehanizam kontrole koji se koristi za nadzor rada revizora i revizorskih društava te ima važnu ulogu u osiguravanju da se revizijske aktivnosti provode u skladu s propisima i standardima te da se održava visoka kvaliteta rada revizora. Transparentnost je ključni mehanizam za nadzor i promicanje kvalitete revizijske profesije. Shodno tome, cilj istraživanja bio je analizirati povezanost potencijalnih čimbenika koji mogu utjecati na transparentnost tih tijela.

U ovom istraživanju krenulo se s pretpostavkom da postoji zavisnost između stupnja transparentnosti tijela za nadzor revizije i izvora financiranja tijela za javni nadzor revizije. Analizom dobivenih rezultata nije utvrđena spomenuta pretpostavka, odnosno temeljem rezultata Kruskal Wallis testa, ne bi se moglo zaključiti kako postoji statistički značajna veza između transparentnosti tijela za nadzor revizije i izvora financiranja tijela za javni nadzor. Važno je naglasiti da korištenje sekundarnih podataka iz prethodnih istraživanja može ograničiti dostupnost informacija i njihovu primjenjivost na istraživanje. Može postojati nedostatak specifičnih podataka ili promjena konteksta između različitih istraživanja koja mogu utjecati na rezultate. Utvrđeno je i da ne postoji homogenost u kaznama koje se izriču revizorima. Garcia Osma i sur. (2017) sugeriraju da transparentnost tijela za nadzor revizije nije presudni faktor koji utječe na izvore financiranja tijela za javni nadzor. Umjesto toga, drugi čimbenici, poput suradnje s profesionalnim računovodstvenim i revizijskim tijelima, te pravosudnim sustavom, mogu igrati važniju ulogu u financiranju tih tijela. Također, korištenje sekundarnih podataka iz prethodnih istraživanja može ograničiti dostupnost informacija i njihovu primjenjivost na ovo istraživanje. Iako se struktura tijela za javni nadzor revizije prezentira transparentno, važno je osigurati da su sve relevantne informacije jasno dokumentirane i dostupne. Sve institucije koje nadziru revizije ispunjavaju zakonske zahtjeve, ali samo u nekim zemljama se izrađuju posebni izvještaji o primijenjenim mjerama i sankcijama. Dio zemalja pruža informacije na engleskom jeziku i omogućuje izravan pristup registru na mrežnim stranicama, dok se transparentnost u vezi s pristupom zviždačkim mehanizmima i zapisima o sankcijama utvrđuje samo u određenim zemljama (Garcia Osma i sur., 2017).

Druga hipoteza ovog istraživanja, također, nije dosegla razinu statističke značajnosti, odnosno temeljem rezultata Kruskal Wallis testa utvrdilo se kako stupanj transparentnosti tijela za nadzor revizije nije značajno povezan s provedbom prvih inspekcija. Najveću aritmetičku sredinu dostiže razdoblje provedbe prve inspekcije između 2011. i 2016. godine, što može upućivati na to da iako povezanost nije značajna, ovaj period provedbe prvih inspekcija može imati najvišu korelaciju s prosječnom transparentnošću

promatranih država Europske unije. S druge strane, najmanju aritmetičku sredinu ima razdoblje provedbe nakon 2017. godine što implicira da je ovo razdoblje najmanje povezano s prosječnom transparentnošću država. Transparentnost tijela za nadzor revizije stvara povjerenje u proces nadzora kod subjekata koji se podvrgavaju inspekciji. Kada su postupci i kriteriji za odabir revizora, te način provođenja inspekcije jasno i transparentno definirani, subjekti su skloniji surađivati i pružati potrebne informacije. To može rezultirati učinkovitijim inspekcijama i boljim rezultatima u otkrivanju eventualnih nepravilnosti. Marić (2016) ističe da se svake godine u Republici Hrvatskoj bilježi porast broja revizijskih društava koja javno objavljuju izvješća o transparentnosti. Taj napredak je rezultat sve veće učinkovitosti nadzora nad revizijskom profesijom, jer Hrvatska revizorska komora sada aktivno provodi nadzor i osigurava visoku kvalitetu rada revizijskih društava. Kao posljedica, poduzimaju se stegovni postupci protiv društava koja su identificirana s nepravilnostima (Marić, 2016). Postizanje najveće aritmetičke sredine s transparentnošću tijela za javni nadzor revizije u grupi zemalja koje su prve inspekcije proveli između 2011. i 2016. godine može se objasniti činjenicom da su u tom razdoblju možda postojali posebni naponi za jačanje transparentnosti i poboljšanje nadzora nad revizijom. To može uključivati promjene zakonodavstva, uspostavu novih propisa ili smjernica te veće nadzorne aktivnosti nad revizijskim društvima (Krmić, 2020).

S druge strane, inspekcije provedene prije 2011. i nakon 2016. godine imaju nižu aritmetičku sredinu ranga. Ovo može ukazivati na manje intenzivne napore ili promjene u fokusu nadzora u tim razdobljima. Također, moguće je da su u tim razdobljima druge promjene ili događaji imali veći utjecaj na transparentnost tijela za javni nadzor, koji nisu bili izravno povezani s provedbom inspekcija. Stoga, razlike u transparentnosti tijela za reviziju i njihova povezanost s periodima provedbe inspekcija sugeriraju da je važno pravilno razumjeti kontekst, zakonodavne promjene i promjene u nadzornim aktivnostima kako bi se bolje razumjela veza između transparentnosti tijela za javni nadzor i provedbe inspekcija.

Konačno, zadnja hipoteza odbačena je te nije utvrđena statistički značajna povezanost između stupnja transparentnosti tijela za nadzor revizije i delegiranja ovlasti. Mogući razlozi za nedostatak povezanosti mogu uključivati različite pravne okvire, kulturalne i institucionalne razlike među zemljama, kao i nedostatak konzistentnih standarda ili smjernica za delegiranje ovlasti tijelima za nadzor revizije. Također, razlike u dostupnosti informacija, jezičnim barijerama i različitim pristupima transparentnosti mogu utjecati na rezultate istraživanja. Važno je daljnje istraživanje kako bi se dublje razumjeli razlozi nedostatka povezanosti između transparentnosti tijela za nadzor revizije i delegiranja ovlasti.

Buduća istraživanja mogu uključiti veći uzorak zemalja te razmatrati različite kontekste kako bi se dobio sveobuhvatan pregled povezanosti transparentnosti tijela za nadzor revizije i drugih varijabli. Također,

kombinacija kvantitativnih i kvalitativnih metoda istraživanja može pružiti dublje razumijevanje povezanosti između npr. transparentnosti tijela za nadzor revizije i delegiranja ovlasti. Kvalitativna istraživanja mogu uključivati intervjuiranje relevantnih dionika kako bi se dobila njihova perspektiva i bolje razumjelo kontekstualne faktore. Buduća istraživanja mogu pratiti promjene u transparentnosti tijela za nadzor revizije i delegiranju ovlasti tijekom vremena kako bi se bolje razumjela njihova dinamika i utjecaj na revizijsku profesiju.

Važno je kontinuirano pratiti učinkovitost nadzornih mehanizama i usmjeravati promjene na temelju novih spoznaja i izazova. Ovo će osigurati da nadzor revizijske profesije ostaje učinkovit i relevantan u promjenjivom okruženju.

## 7. ZAKLJUČAK

Transparentnost informacija predstavlja važan nadzorni mehanizam za tijela za javni nadzor i revizore. Ipak, svega 15 zemalja članica Europske Unije, od promatranih 27, nudi mogućnost direktnog pristupa registru revizora na svojim službenim stranicama tijela za javni nadzor. Izvor financiranja tijela za javni nadzor predstavlja jedan od glavnih preduvjeta neovisnosti, a izvori mogu biti iz državnog proračuna, naknada ili kombiniranjem izvora. Ovim istraživanjem nije potvrđena značajna povezanost izvora financiranja i transparentnosti tijela za javni nadzor revizije. Drugi bitan čimbenik jest provođenje inspekcija koje je u ovom istraživanju podijeljeno u 3 vremenske točke: do 2010., od 2011. do 2016. te 2017. nadalje. Inspekcija su potrebne kako bi se bolje obuhvatile i kontrolirale interne politike, standardi i postupci revizorskog društva za kontrolu kvalitete te kako bi se ispitala usklađenost postupaka. Istraživanje pokazuje da je period provedbe inspekcija između 2011. i 2016. postigao najveću aritmetičku sredinu, dok su razdoblja prije 2011. godine i nakon 2017. godine postigla manju aritmetičku sredinu. Posljednja obrađena determinanta transparentnosti jest delegiranje ovlasti javnog nadzora koje varira od zemlje do zemlje. Neke zemlje su donijele odluku da je javno nadzorno tijelo zaduženo za većinski broj ključnih aktivnosti, dok su druge zemlje iste aktivnosti odlučile delegirati drugom stručnom tijelu ili agencijama. Provedeno istraživanje pokazuje kako nema statistički značajne povezanosti stupnja delegiranja ovlasti sa stupnjem transparentnosti tijela za javni nadzor.

## LITERATURA

*Accountancy Europe* (2021). Organisation of the public oversight of the audit profession in 30 European countries Survey results, November 2021, Preuzeto 10.06.2022. s: <https://www.accountancyeurope.eu/publications/organisation-of-the-public-oversight-of-the-audit-profession-in-30-european-countries-2021/>

*Accountancy Europe* (2022). Public Audit Oversight, Streamlining European countries' oversight regimes, June 2022. Preuzeto 10.06.2022. s: <https://www.accountancyeurope.eu/publications/public-audit-oversight/>

*Accounting and Auditing Institute*, (2023). Agencija za javni nadzor nad revidiranjem. Preuzeto 10.06.2023 s: <https://www.icac.gob.es/>

Agencija za javni nadzor nad revidiranjem, (2006). Direktiva 2006/43, EU Europskog parlamenta i Vijeća. Preuzeto 12.06.2023 s: <https://www.anr.si/>

Đapić, K. (2021). Komparativna analiza sustava javnog nadzora revizije u Europskoj Uniji (Diplomski rad). Ekonomski fakultet u Splitu, Sveučilište u Splitu.

Eur-Lex, (2006). Direktiva 2006/43/EZ Europskog parlamenta i Vijeća. Preuzeto 13.06.2023 s: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/hr/TXT/?uri=CELEX:32006L0043>

Eur-Lex, (2014). Direktiva 2014/56, EU Europskog parlamenta i Vijeća. Preuzeto 13.06.2023 s: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX%3A32014L0056>

*Europska Komisija*, (2017). Izvješće o CEAOB-u. Preuzeto 13.06.2023 s: [https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/ceaob-enforcement-questionnaire-report-2017\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/ceaob-enforcement-questionnaire-report-2017_en.pdf)

*Europska Komisija*, (2019). Izvješće o CEAOB-u. Preuzeto 13.06.2023 s: [https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/business\\_economy\\_euro/banking\\_and\\_finance/document\\_s/ceaob-enforcement-questionnaire-report-2019\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/business_economy_euro/banking_and_finance/document_s/ceaob-enforcement-questionnaire-report-2019_en.pdf)

*Europska Komisija*, (2020). Izvješće o CEAOB-u. Preuzeto 13.06.2023 s: [https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/business\\_economy\\_euro/banking\\_and\\_finance/document\\_s/ceaob-annual-report-2020\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/business_economy_euro/banking_and_finance/document_s/ceaob-annual-report-2020_en.pdf)

Europska Komisija, (2022). Committee of European Auditing Oversight Bodies. Preuzeto 12.06.2023 s: [https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/banking-and-finance/regulatory-process-financial-services/expert-groups-comitology-and-other-committees/committee-european-auditing-oversight-bodies\\_en](https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/banking-and-finance/regulatory-process-financial-services/expert-groups-comitology-and-other-committees/committee-european-auditing-oversight-bodies_en)

Europska Komisija, (2023). Pravila i ciljevi revizije. Preuzeto 13.06.2023 s: [https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/auditing-companies-financial-statements\\_en](https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/auditing-companies-financial-statements_en)

Filipović I. (2009). *Revizija*, Ekonomski fakultet Split, Split.

García Osma, B., Gisbert, A. i de las Heras E. (2017). *Public oversight systems for statutory auditors in the European Union*. European Journal of Law and Economics, 44(3): 517-552.

Gisbert, A., Navallas, B., García Osma, B., Gómez-Conde, J., Gómez Carrasco, P., i Santos-Cabalgante, B. (2021). *Comparative analysis of oversight information of Public Oversight Bodies for Statutory Auditors published in Member States (EU)*. The Accounting and Auditing Institute (ICAC). Preuzeto 14.06.2023 s: <https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2022-02/ESTUDIOS%201%20ingl%20accessible.pdf>

Grbavac J., Čular M., Perica I. (2018). *Implementacija opcija o posebnim zahtjevima revizije subjekata od javnog interesa iz uredbe (EU) br. 537/2014: Primjena u zemljama članicama*. Zbornik radova Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru 24 (2018): 170-194.

Kovačević R. (1993). *Revizija u tržišnom gospodarstvu*, Informator, Zagreb.

Krmić, I. (2020). *Transparentnost vrhovnih revizijskih institucija zemalja članica Europske unije (Završni specijalistički)*. Zagreb: Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet. Preuzeto 15.06.2023 s: <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:148:273242>

Marić, I. (2016). *Analiza transparentnosti revizorskih društava u republici hrvatskoj: Diplomski rad (Diplomski rad)*. Split: Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet. Preuzeto s <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:124:754932>

Narodne novine, (2017): *Zakon o reviziji*, Narodne novine d.d. Zagreb, 2873. Preuzeto 20.06.2023 s: [https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2017\\_12\\_127\\_2873.html](https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2017_12_127_2873.html)

Sever Mališ S., Tušek B., Žager L., (2012). *Revizija: načela, standardi, postupci*. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.

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

Tintor Ž. (2019). *Važnost revizije kao pokazatelja kvalitete financijskih izvještaja*. Preuzeto 13.06.2023 s: <https://hrcak.srce.hr/clanak/335184>

Tušek, B., Žager, L. (2012). *Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika*, Zagreb.

Zuanić, M. (2019). *Sustav nadzora eksterne revizije : Diplomski rad* (Diplomski rad). Split: Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet. Preuzeto 13.06.2023 s: <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:124:396031>



## **Popis tablica**

Tablica 1. <i>Udjeli dimenzija transparentnosti po državama</i> .....	25
Tablica 2. <i>Izvor financiranja javnog nadzora u Europi</i> .....	27
Tablica 3. <i>Mogućnosti delegiranje aktivnosti tijela za javni nadzor</i> .....	32
Tablica 4. <i>Deskriptivna analiza indeksa transparentnosti</i> .....	36
Tablica 5. <i>Prikaz povezanosti prosječne transparentnosti s izvorom financiranja tijela za javni nadzor revizije</i> .....	37
Tablica 6. <i>Prikaz povezanosti prosječne transparentnosti s provedbom prve inspekcije</i> .....	38
Tablica 7. <i>Prikaz povezanosti prosječne transparentnosti s delegiranjem ovlasti</i> .....	38

## **Popis grafikona**

Grafikon 1. <i>Delegiranje aktivnosti nad revizorima koji revidiraju subjekte od javnog interesa</i> .....	30
Grafikon 2. <i>Delegiranje aktivnosti nad revizorima koji ne revidiraju subjekte od javnog interesa</i> .....	31
Grafikon 3. <i>Prikaz stupanj transparentnosti po zemljama</i> .....	35
Grafikon 4. <i>Prikaz načina financiranja po zemljama</i> .....	36

## SAŽETAK

U ovom istraživačkom radu istražuje se usklađenost tijela za javni nadzor revizije s transparentnošću prema Direktivi Europskog parlamenta i Vijeća. U Europskoj Uniji, CEAOB je tijelo koje provodi Uredbe i Direktive u reviziji te uspostavlja suradnju europskih nacionalnih revizijskih tijela. Njegova uloga je ojačati europski revizijski nadzor i učinkovitu primjenu zakonodavstva u reviziji u EU. Harmonizacija revizijske profesije unutar EU-a, koja se odnosi na javni nadzor, dogodila se 2014. godine. Uvela se provjera osiguranja kvalitete kako bi se poboljšala kvaliteta zakonske revizije, a propisane su i odgovarajuće sankcije, uključujući mogućnost oduzimanja ovlaštenja. Transparentnost nadzornih tijela, uključujući objavljivanje godišnjih programa i izvješća o radu, od ključne je važnosti. Tijela također trebaju redovito dostavljati CEAOB-u informacije o administrativnim mjerama, sankcijama i ostalim relevantnim informacijama. Cilj istraživanja jest ispitati povezanost između izvora financiranja, vrsta inspekcije i delegiranja ovlasti s transparentnošću tijela za javni nadzor revizije u zemljama Europske Unije. Također, istražuje se primjena zakona i regulativa vezanih za javni nadzor i uspoređuje se trenutna situacija s idealnom. Rad analizira segmente transparentnosti i uspoređuje ih među različitim zemljama EU. Tri osnovna cilja ovog istraživanja su: 1) Ispitivanje povezanosti izvora financiranja i transparentnosti tijela za javni nadzor 2) Ispitivanje povezanosti prethodnih inspekcija i transparentnosti rada tijela za javni nadzor revizije i 3) Ispitivanje povezanosti delegiranja nadzora i sankcija s transparentnošću nadležnih tijela. Za ispitivanje povezanosti korišteni su Mann Whitney i Kruskal Wallisov test kojima nije utvrđena statistički značajna povezanost između promatranih konstrukata. Buduća istraživanja mogu proširiti uzorak zemalja i razmotriti različite kontekste radi sveobuhvatnog pregleda veze između transparentnosti tijela za nadzor revizije i drugih varijabli. Kombinacija kvantitativnih i kvalitativnih istraživačkih metoda pružila bi dublje razumijevanje veza, kao što je povezanost između transparentnosti tijela za nadzor revizije i delegiranja ovlasti. Kvalitativna istraživanja mogu uključivati intervjuiranje relevantnih dionika kako bi se dobio njihov perspektivni uvid i bolje razumjeli kontekstualni faktori. Buduća istraživanja bi trebala pratiti promjene u transparentnosti tijela za nadzor revizije i delegiranju ovlasti tijekom vremena kako bi se bolje razumjela njihova dinamika i utjecaj na revizijsku profesiju. Kontinuirano praćenje učinkovitosti nadzornih mehanizama i prilagodbe prema novim spoznajama i izazovima osigurat će da nadzor revizijske profesije ostane učinkovit i relevantan u promjenjivom okruženju.

Ključne riječi: transparentnost, revizija, javni nadzor

## SUMMARY

This research explores the alignment of audit oversight bodies with transparency requirements set by the European Parliament and Council Directive. In the European Union, the Committee of European Auditing Oversight Bodies (CEAOB) is responsible for implementing audit regulations and directives while fostering cooperation among national auditing bodies. Its role is to strengthen European audit oversight and ensure effective implementation of auditing legislation within the EU. The harmonization of the audit profession's regulatory framework, specifically regarding public oversight, took place in 2014. Quality assurance reviews were introduced to enhance the quality of statutory audits, accompanied by appropriate sanctions, including the possibility of revoking credentials. Transparent supervision bodies, including the publication of annual programs and reports, are of paramount importance. Additionally, these bodies are required to regularly provide aggregated information on administrative measures, sanctions, and other relevant data to the CEOB. The research aims to examine the relationship between funding sources, types of inspections, delegation of authority, and the transparency of audit oversight bodies in EU countries. It also assesses the application of laws and regulations related to public oversight and compares the current situation with an ideal one. The study analyzes transparency aspects and compares them across different EU countries. The three main objectives of this research are: 1) Investigating the connection between funding sources and the transparency of audit oversight bodies; 2) Examining the relationship between previous inspections and the transparency of audit oversight bodies' work; and 3) Exploring the link between delegated supervision and sanctions and the transparency of relevant authorities. Mann Whitney and Kruskal Wallis tests were used to examine the relationship, which did not establish a statistically significant relationship between the observed constructs. Future research could expand the country sample and consider different contexts to provide a comprehensive overview of the relationship between the transparency of audit oversight bodies and other variables. Combining quantitative and qualitative research methods would provide deeper insights into the connections, such as the relationship between the transparency of audit oversight bodies and delegated authority. Qualitative research could involve interviewing relevant stakeholders to gain their perspectives and better understand contextual factors. Future studies should also track changes in the transparency of audit oversight bodies and delegation of authority over time to enhance understanding of their dynamics and impact on the auditing profession. Continuous monitoring of the effectiveness of oversight mechanisms

and adapting to new insights and challenges will ensure that audit supervision remains efficient and relevant in a changing environment.

Key words: transparency, auditing, public supervision