



Hrvatska revizorska komora

# IZVJEŠĆE O TRANSPARENTNOSTI

DR.SC. MARKO ČULAR  
Ekonomski fakultet u Splitu  
Katedra za računovodstvo i reviziju  
[mcular@efst.hr](mailto:mcular@efst.hr)

# SADRŽAJ

1. UVOD
2. STRUKTURA IZVJEŠĆA O TRANSPARENTNOSTI
3. IZVJEŠĆE O TRANSPARENTNOSTI - PRAKSA IZVJEŠTAVANJA U SVIJETU
4. REGULATORNI OKVIR IZVJEŠĆA O TRANSPARENTNOSTI
  1. IZVJEŠĆE O TRANSPARENTNOSTI PREMA ZAKONU O REVIZIJI
  2. IZVJEŠĆE O TRANSPARENTNOSTI PREMA UREDBI 537/2014
5. IZVJEŠĆE O TRANSPARENTNOSTI - PRAKSA IZVJEŠTAVANJA U RH
6. ZAKLJUČNA RAZMATRANJA I PREPORUKE



# UVOD

- Korporativni skandali – **ULOGA REVIZORA NA TRŽIŠTIMA KAPITALA** – način poboljšanja kvalitete revizije – **transparentnost** revizorskog društava.
- **UGLED REVIZORSKOG DRUŠTVA** – razmatraju klijenti u procesu donošenja odluka.
- **IZVJEŠĆE O TRANSPARENTNOSTI DOPRINOSU UGLEDU REVIZORSKOG DRUŠTVA** – kako su IT pripremljena i prezentirana?
- Transparentnost može poboljšati ugled, ali ne i kvalitetu revizija! – otkrivanje više informacija nije jamstvo da će se ponašanje revizorskih društava promijeniti.
- Dodatne informacije mogu pružiti značajne prednosti i **OBJEKTIVNIJE INFORMACIJE REVIZIJSKIM ODBORIMA**, regulatorima i drugim dionicima pri procjeni kvalitete revizije revizorskih društava i angažiranih timova prilikom donošenja odluka.



# STRUKTURA IT-a -1-

- Povećanje broja velikih korporacija, značajnija uloga korporativnog upravljanja i prisutni subjekti od javnog interesa na tržištu stvorili su potrebu za POVEĆANJEM TRANSPARENTNOSTI KAKO BI SE ZAŠTITILI INTERESI JAVNOSTI.
- Povjerenje u revizijsku profesiju ključno je za njezin napredak, a upravo RAST POVJERENJA SE OČITUJE KROZ POVEĆANJE TRANSPARENTNOSTI REVIZORSKIH DRUŠTAVA.
- IT - javno dostupno godišnje izvješće revizorskog društva - informacije o organizacijskoj i upravljačkoj strukturi revizorskog društva, kao i o sustavu osiguranja kvalitete revizije.
  - KVANTITATIVNE INFORMACIJE I REZULTATI POVEZANI S KVALITETOM REVIZIJE
- IT KAO MARKETINŠKI MATERIJAL???
- IOSCO – CPAB – FRC – IAASB - UČINKOVITIJE KOMUNICIRANJE IZMEĐU SVIH DIONIKA – NAGLASAK NA POBOLJŠANJU KVALITETE REVIZIJE.



# STRUKTURA IT-a -2-

- **IT ĆE KORISTITI DIONICIMA NA VIŠE NAČINA:**
  - financijske informacije omogućit će dionicima razumijevanje financijskog stanja i rezultata poslovanja revizorskog društva, što može biti od koristi u **ODREĐIVANJU DOSTUPNOSTI I PRUŽANJA REVIZIJSKIH USLUGA**;
  - nadzorna tijela bi mogla razmotriti ove informacije u **PRAĆENJU ODRŽIVOSTI REVIZORSKOG DRUŠTVA** koja bi mogla poduzeti određene akcije, kako bi se spriječilo društvima da se suoče s **NEDOSTATKOM REVIZIJSKIH USLUGA**.
- **INFORMACIJE IZ IT – NEIZRAVNI DOKAZ O KVALITETI REVIZIJE!!!**
  - ako je financijsko stanje revizorskog društva povoljno, to može pružiti dokaz da revizorsko društvo ima sposobnost ulaganja u poboljšanje kvalitete revizije, ali takva financijska sposobnost ne jamči da će buduća ulaganja biti izvršena ili da poboljšanja nisu potrebna.



# STRUKTURA IT-a -3-

- KVALITETNO IT POVEĆAVA DISCIPLINU TE POMAŽE U IZGRADNJI ODGOVORNOSTI I POVJERENJA REVIZORSKIH DRUŠTAVA.
  
- **BITNI ELEMENTI IT-A:**
  1. pravna i upravljačka struktura revizorskog društva;
  2. mjere revizorskog društva u poticanju kvalitete revizije;
  3. unutarnji pokazatelji revizorskog društva o kvaliteti revizije;
  4. pokazatelji revizorskog društva o kvaliteti revizije koji su nastali djelovanjem vanjskih (nadzornih) tijela.



# STRUKTURA IT-a -4-

- **IT TREBA PRUŽITI INFORMACIJE KOJE SU:**
  1. jasne, korisne i detaljno prikazane da bi bile relevantne za različite skupine vjerojatnih korisnika izvješća;
  2. činjenično utemeljene;
  3. nepristrane i ne usmjerene na marketinške usluge;
  4. jezgrovite, specifične za revizorsko društvo te nemaju jezičnih barijera;
  5. pravodobne, točne i cjelovite;
  6. uravnotežene pri komuniciranju izlaznih mjera kvalitete revizije;
  7. dostatne u smislu objašnjenja ograničenja pokazatelja kvalitete revizije, uzimajući u obzir da pokazatelji ne mogu biti usporedivi za sva revizorska društva.



# SADRŽAJ IT-a -1-

## I. INFORMACIJE O PRAVNOJ I UPRAVLJAČKOJ STRUKTURI REVIZORSKOG DRUŠTVA

### (a) podaci o revizorskom društvu

- opis zakonskih, vlasničkih i upravljačkih struktura revizorskog društva te objavljivanje svih povezanih društava i drugih subjekata u vlasništvu ili u kojima revizorsko društvo ima značajan utjecaj.

### (b) pripadnost mreži

- opis mreže, stupanj do kojeg mreža postavlja pravila i prati njihovo pridržavanje te strukturne angažmane u mreži, uključujući odgovarajuće odgovornosti mreže i revizorskog društva.





# SADRŽAJ IT-a -2-

- II. INFORMACIJE O MJERAMA REVIZORSKOG DRUŠTVA ZA PROMICANJE KVALITETE REVIZIJE
  - a) opis kako revizorsko društvo utvrđuje, procjenjuje i prati pridržavanje revizijskih standarda;
  - b) inicijative koje revizorsko društvo provodi kako bi potaklo kulturu profesionalnog skepticizma te način kako menadžment revizorskog društva promiče kvalitetu revizije;
  - c) rasprava o tome kako revizorsko društvo upravlja imenovanjem partnera i osoblja u angažiranim timovima na temelju, primjerice, opterećenja, tehničke kompetencije i godina iskustva revizora, partnera i osoblja;
  - d) opis postupka upravljanja rizikom kako bi se identificirali, izmjerili i ublažili značajni rizici revizorskog društva;
  - e) rasprava o odgovornosti partnera za kvalitetu revizije, uključujući i procjenu uspješnosti kvalitete revizije i mjera koji utječe na nagrađivanje partnera.



# SADRŽAJ IT-a -3-

- III. INFORMACIJE O INTERNIM INDIKATORIMA REVIZORSKOG DRUŠTVA O KVALITETI REVIZIJE
- a) uvid u izjavu o značajnim područjima za unaprjeđenje rezultata internog nadzora nad revizorskim društvom u provođenju regulatornih i drugih zahtjeva u područjima-PROFESIONALNO KONTINUIRANO OBRAZOVANJE, PRIHVAĆANJE KLIJENATA TE NASTAVAK ANGAŽMANA, REVIZIJSKA NEOVISNOST, SUSTAV KONTROLE KVALITETE TE ODGOVARAJUĆE KOREKTIVNE RADNJE.
  - b) statističke pokazatelje usmjerene na pružanje informacija o osoblju i DOSTUPNOSTI RESURSA ZA PRUŽANJE REVIZIJSKIH USLUGA.
    - (i) udio prihoda od nerevizijskih usluga;
    - (ii) pokazatelje iskustva partnera i osoblja.
  - c) izlazne mjere i rezultate primjene tih mjera, prikazani na usporedivoj osnovi iz godine u godinu - TEMELJIT OPIS METODOLOGIJA KOJE SE KORISTE ZA IZRADU MJERA KVALITETE REVIZIJE.



# SADRŽAJ IT-a -4-

- IV. INFORMACIJE O POKAZATELJIMA KVALITETE REVIZIJE REVIZORSKOG DRUŠTVA NA TEMELJU RADA VANJSKIH (NADZORNIH) TIJELA
- a) rezultati nadzora - IT revizorskog društva trebalo bi uključivati **REZULTATE NADZORA ONIH TIJELA KOJI VRŠE NADZOR NAD REVIZIJOM.**
- (i) opseg i rezultate nadzora, **uključujući glavne ili opće nedostatke** te druge nalaze bez utvrđivanja imena i drugih povjerljivih informacija o pojedinačnim revizijama.
- (ii) **naziv nadzornog tijela** za izvještavanje o zabilježenim nedostacima.
- (iii) odgovarajuće **korektivne radnje** od strane revizorskog društva.
- b) usklađenost rezultata od strane vanjskih tijela - izjava o rezultatima **USKLAĐENOSTI REVIZORSKOG DRUŠTVA I ZNAČAJNIH NALAZA** u pogledu regulatornih okvira i drugih zahtjeva vezanih uz profesionalno kontinuirano obrazovanje, kontrolu kvalitete i neovisnost revizora.



# SADRŽAJ IT-a -5-

## V. UČESTALOST IZVJEŠTAVANJA

IT bi trebalo biti dostupno dionicima i revizijskim odborima minimalno godinu dana te bi trebalo biti pravovremeno objavljeno nakon kraja fiskalne godine kako bi bilo korisno za sve dionike. Također, korisno je navesti datum izvješća o najnovijem izvješću nadzora nadzornog tijela revizorskog društva.

## VI. DOSTUPNOST IZVJEŠĆA O TRANSPARENTNOSTI

IT trebalo bi biti vidljivo i lako dostupno na web stranici revizorskog društva. Revizorska društva također trebaju razmotriti pružanje izvješća o transparentnosti REVIZIJSKIM ODBORIMA DRUŠTAVA OD JAVNOG INTERESA, kako bi se promovirala veća svijest o upravljanju revizorskim društvom i pokazateljima kvalitete revizije.



# IT-PRAKSA IZVJEŠTAVANJA U SVIJETU -1-

- Obvezna vs dobrovoljna objava
  - marketinška promocija revizorskog društva
- **EUROPSKA UNIJA** – 11 elemenata
  - društva od javnog interesa (2008.)
- **JAPAN** – 11 elemenata
  - velika trgovačka društva (2008.)
- **AUSTRALIJA** – 11 elemenata
  - listana društva i financijske institucije (2013.)
- **KANADA** – nije obvezna regulativama
  - izvješće o kontroli kvalitete-nije potrebno javno objaviti
- **SAD** – nije obvezna regulativama
  - preporuka revizorskim društvima koja revidiraju više od 100 društava od javnog interesa

**GLOBALNI  
TREND**



# IT-PRAKSA IZVJEŠTAVANJA U SVIJETU -2-

## ■ Istraživanja iz područja IT

→ EHLINGER (2007.)

- postoji pozitivna veza između veličine RD i informacija u IT
- postoji razlika u informacijama u IT s obzirom na vrstu RD
- postoji razlika u informacijama u IT s obzirom na pripadnost mreži

→ POTT ET AL. (2008.)

- nema razlike u količini informacija – obvezno vs dobrovoljno

→ DEUMES ET AL. (2012.)

- nema varijacija u objavljenim informacijama i kvaliteti revizije

→ FU ET AL. (2016.)

- najviše se ističe objava sljedećih informacija:
  - unutarnjeg sustava kontrole kvalitete
  - neovisnosti revizora
  - kontinuirane edukacije
  - visine revizijske naknade



# REGULATORNI OKVIR-ZoRev

- Zakon o reviziji, NN 127/17-članak 59.
- Revizorsko društvo koje obavlja zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa dužno je objaviti izvješće o transparentnosti u skladu s odredbama članka 13. Uredbe (EU) br. 537/2014.



# REGULATORNI OKVIR: Uredba 537/14 -1-

- Cilj zajedničkog regulatornog pristupa:
  - **JACANJE INTEGRITETA, NEOVISNOSTI, OBJEKTIVNOSTI, ODGOVORNOSTI, TRANSPARENTNOSTI I POUZDANOSTI** ovlaštenih revizora i revizorskih društava koji obavljaju zakonsku reviziju društava od javnog interesa:
    - doprinos kvaliteti zakonskih revizija,
    - neometano funkcioniranje unutarnjeg tržišta,
    - visoka razina zaštite interesnih korisnika.
- Uredba posebno ističe **OBJAVU FINANCIJSKIH INFORMACIJA** u kojima je posebno iskazan njihov ukupan promet, podijeljen na
  - naknade za obavljenju reviziju koje su platila društva od javnog interesa,
  - naknade za obavljenju reviziju koje su platila druga društva,
  - naknade za druge usluge.





# REGULATORNI OKVIR: Uredba 537/14 -2-

- Prema Uredbi 537/2014 (čl. 13) ovlaštene revizor ili revizorsko društvo koji obavljaju zakonsku reviziju društava od javnog interesa objavljuju godišnje izvješće o transparentnosti **NAJKASNIJE ČETIRI MJESECA OD KRAJA SVAKE FINANCIJSKE GODINE.**
  - web stranica revizorskog društva
  - ostaje na web-mjestu 5 godina od datuma objave
  - opcija ažuriranja godišnjeg IT-a
  - obavijest nadležnom tijelu
  - IT potpisuje ovlaštene revizor ili revizorsko društvo
  - **NADZORNA TIJELA BI TREBALA Ocijeniti sadržaj IT-A!**



# STRUKTURA IT-a - UREDBA 537/14 -1-

- (1) opis **pravne strukture i vlasništva** revizorskog društva;
- (2) ako su ovlaštene revizor ili revizorsko društvo **članovi mreže**:
  - (i) opis mreže te pravnih i strukturnih aranžmana u mreži;
  - (ii) ime svakog ovlaštenog revizora koji djeluje kao samostalni revizor ili revizorskog društva koje je član mreže;
  - (iii) zemlje u kojima su svaki ovlaštene revizor koji djeluje kao samostalni revizor ili revizorsko društvo koje je član mreže kvalificirani kao ovlaštene ili imaju svoj registrirani ured, središnju upravu ili glavno mjesto poslovanja;
  - (iv) ukupan promet koji ostvare ovlaštene revizori koji djeluju kao samostalni revizori i revizorska društva koja su članovi mreže, koji proizlazi iz zakonske revizije godišnjih i konsolidiranih financijskih izvještaja.
- (3) opis **upravljačke strukture** revizorskog društva;
- (4) **opis unutarnjeg sustava kontrole** kvalitete ovlaštenog revizora ili revizorskog društva te izjavu upravnog ili upravljačkog tijela o djelatnosti njegova rada;
- (5) naznaku **kada je provedena posljednja provjera osiguranja kvalitete**;
- (6) **popis subjekata od javnog interesa** za koje su ovlaštene revizor ili revizorsko društvo proveli zakonske revizije tijekom prethodne financijske godine;



# STRUKTURA IT-a - UREDBA 537/14 -2-

- (7) izjavu koja se odnosi na **neovisnost rada** ovlaštenog revizora ili revizorskog društva kojom se također potvrđuje da je provedena unutarnja provjera pridržavanja zahtjeva o neovisnosti;
- (8) izjavu o politici ovlaštenog revizora ili revizorskog društva u vezi sa **stalnim obrazovanjem** ovlaštenih revizora;
- (9) informacije koje se tiču osnove za **nagrađivanje partnera** u revizorskim društvima;
- (10) opis politike ovlaštenog revizora ili revizorskog društva u vezi s **rotiranjem glavnih partnera za reviziju i zaposlenika**;
- (11) ako nisu navedene u njegovim financijskim izvještajima, informacije o **ukupnom prometu** ovlaštenog revizora ili revizorskog društva, podijeljenom na sljedeće stavke:
  - (i) prihodi od zakonske revizije godišnjih i konsolidiranih financijskih izvještaja subjekata od javnog interesa i subjekata koji pripadaju skupini poduzetnika čije je matično društvo subjekt od javnog interesa,
  - (ii) prihodi od zakonske revizije godišnjih i konsolidiranih financijskih izvještaja drugih subjekata;
  - (iii) prihodi od dozvoljenih nerevizijskih usluga subjektima koji su predmet revizije koju obavlja ovlašteni revizor ili revizorsko društvo; i
  - (iv) prihodi od pružanja nerevizijskih usluga drugim subjektima.



# IT-PRAKSA IZVJEŠTAVANJA U RH -1-

- Istraživanja temeljena na 'starom' ZoRev-čl. 17a (10 elemenata)
  - **PIVAC I ČULAR (2012)**
    - 40% IT nije dostupno (web HRK ili web RD)
    - 20% IT pružaju zadovoljavajuću količinu informacija korisnicima (IQTR)
  - **ČULAR (2014)**
    - 30% IT nije dostupno (web HRK ili web RD)
    - 68% IT pružaju zadovoljavajuću količinu informacija korisnicima
  - **ČULAR (2017)**
    - 32% IT pružaju zadovoljavajuću količinu informacija korisnicima
    - Pravovremenost objave: RD koja pružaju veću količinu informacija u IT u kraćem roku objave IT
  - **U KOJIM SEGMENTIMA POBOLJŠATI IT - NA KOJE ELEMENTE OBRATITI DODATNU PAŽNJU – obvezne vs dobrovoljne informacija**



# IT-PRAKSA IZVJEŠTAVANJA U RH -2-

- Rezultati nadzora HRK-a po pitanju IT (utvrđene nezakonitosti):
  - 39 revizorskih društava za 2010.
  - 20 revizorskih društava za 2011./2012.
  - 5 revizorskih društava za 2012./2013.
  - 6 revizorskih društava za 2013./2014.
  - 2 revizorskih društava za 2014./2015.
  - 3 revizorskih društava za 2015./2016.
  - 0 revizorskih društava za 2016./2017.
  
- ZoRev, čl. 116, t. 50: novčanom kaznom u iznosu od 200.000,00 do 800.000,00 kuna kaznit će se revizorsko društvo koje obavlja zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa ako IT ne objavljuje u roku i u skladu s Uredbom.



# IT - PREPORUKE

- pružiti informacije o vlasničkoj strukturi RD te **navesti visinu udjela pojedinih vlasnika** u IT;
- iako većina RD pruža informacije o tome pripadaju li i kojoj mreži, unutar IT nema informacija o **pravnim i strukturnim podacima o mreži**. Preporuka je RD koja pripadaju mreži da istaknu minimalno sljedeće informacije: **od kada je RD član mreže, razlog priključenju mreži, broj RD uključenih u navedenu mrežu te glavne ciljeve mreže**;
- pružiti **informacije o članovima uprave** te navesti njihova imena;
- unutar opisa unutarnjeg sustava kontrole kvalitete, pružiti više informacija o: **etičkim standardima** (integritet, objektivnost i neovisnost), **odgovornostima za sustav unutarnjih kontrola, prihvaćanju i nastavku angažmana, upravljanju ljudskim resursima** (zapošljavanje, profesionalni razvoj i napredak) te o **procesu obavljanja revizije** (metodologija, tehnologija i revizijskim tim);
- prikazati **datum posljednje kontrole kvalitete**, dok bi u okviru dobrovoljne objave, RD trebala pružiti informacije o rezultatima eksternog nadzora, kao i korektivne akcije koje su poduzete;
- razviti program i **sustav praćenja neovisnosti**-nejasno je kako se mjeri neovisnost (financijski, radni i poslovni odnosi, pružanje nerevizijskih usluga, rotacija revizora i revizijska naknada);
- istaknuti brojne **financijske** (imovina, obveze, kapital, troškovi) i **nefinancijske** (opisne) informacije o RD.



# ZAKLJUČNA RAZMATRANJA

- Potrebno je svoje poslovanje približiti interesnim korisnicima
  - **Revizijski odbori**
- Informacije moraju biti **JAVNO DOSTUPNE**
- **DOBROVOLJNA** objava informacija
  - Signalizacija **KVALITETE** revizijskih usluga na tržištu
  - **TROŠKOVI** objavljivanja informacija
    - ... kada prednosti objavljivanja nadmašuju troškove ...
  - **BIG 4** – percipirana korist veća od troškova koja proizlaze iz objavljivanja za revizorska društva koja revidiraju veći broj klijenata.
  - Korištenje u '**MARKETINŠKE SVRHE**'
  
- **NADZORNA TIJELA ...**
- **PROŠIRENJE ELEMENATA IT-A!**



# Hvala na pozornosti!

[mcular@efst.hr](mailto:mcular@efst.hr)





# KORIŠTENNA LITERATURA

- Canadian Public Accountability Board (2016): Transparency into the Audit-Audit Quality Indicators and Transparency Reporting, [http://www.cpabccrc.ca/Documents/Stakeholders/Audit%20Committee/CPAB Exchange Transparency Audit.pdf](http://www.cpabccrc.ca/Documents/Stakeholders/Audit%20Committee/CPAB%20Exchange%20Transparency%20Audit.pdf) [02/11/18].
- Čular, M. (2014): Transparency of Audit Firms in Croatia, *International Journal of Economics and Management Engineering*, 8 (3), str. 1675-1679.
- Čular, M. (2017): Transparency report delay and disclosure by Croatian audit firms, *Croatian Operational Research Review* 8(1), str. 299-316.
- Deumes, R., Schelleman, C., Van der Bauwhede, H. i Vanstraelen, A. (2012): Audit firm governance: do transparency reports reveal audit quality, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(4), str. 193-214.
- Ehlinger, A. (2007): Determinants of the extent of disclosure in transparency reports according to Article 40 of the 8th Company Law Directive: First Evidence from Austria, Germany and the Netherlands, *The Maastricht Accounting, Auditing and Information Management Research Center*, str. 46-72.
- Financial Reporting Council (2015): Transparency Reporting by Auditors of Public Interest Entities, <https://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/Professional-Oversight/Transparency-Reporting-by-Auditors-of-Public-Inter.pdf> [02/11/18].
- Fu, Y., Carson, E. i Simnett, R. (2015): Transparency report disclosure by Australian audit firms and opportunities for research, *Managerial Auditing Journal*, 30(8/9), str. 870-910.
- IOSCO (2009): Transparency of Firms that Audit Public Companies, <https://www.iasplus.com/en/binary/iosco/0909transparency.pdf> [02/11/18].
- IOSCO (2015): Transparency of Firms that Audit Public Companies, <https://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD511.pdf> [02/11/18].
- Izvešća o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava/samostalnih revizora i ovlaštenih revizora, <http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Nadzor> [02/11/18].
- Pivac, S. i Čular, M. (2012): Quality index creating and analysis of the transparency of audit firms-case study in Croatia, *Croatian Operational Research Review* 3(1), str. 224-235.
- Pott, C., Mock, T. i Watrin, C. (2008): The effect of a transparency report on auditor independence: practitioners' self-assessment, *Review of Managerial Science*, Springer, 2, str. 111-127.
- Uredba (EU) br. 537/2014 Europskog parlamenta i Vijeća od 16. travnja 2014. o posebnim zahtjevima u vezi zakonske revizije subjekata od javnog interesa, <https://publications.europa.eu/hr/publication-detail/-/publication/567809be-e656-11e3-8cd4-01aa75ed71a1/language-hr> [02/11/18].
- Zakon o reviziji, Narodne novine, 146/05-144/12, Zagreb.
- Zakon o reviziji, Narodne novine, 127/17, Zagreb.