

Prethodno priopćenje
UDK: 005.35:657.6(497.5)
Datum primitka članka u uredništvo: 16. 2. 2023.
Datum slanja članka na recenziju: 15. 5. 2023.
Datum prihvatanja članka za objavu: 3. 7. 2023.

Izv. prof. dr. sc. Ivana Dropulić*

Doc. dr. sc. Marko Čular**

Ivan Tadić, univ. mag. oec.***

ANALIZA IZVJEŠTAVANJA DRUŠTVENO ODGOVORNOG POSLOVANJA REVIZORSKIH DRUŠTAVA U HRVATSKOJ¹

ANALYSIS OF CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY DISCLOSURE AUDIT FIRMS IN CROATIA

SAŽETAK: Cilj ovog rada jest analiza izvještavanja o društveno odgovornom poslovanju (DOP) revizorskih društava u Hrvatskoj koja revidiraju godišnje financijske izvještaje subjekata od javnog interesa čiji su vrijednosni papiri uvršteni na Zagrebačku burzu. S obzirom na to da u literaturi postoji nedostatak teorijskih, ali i empirijskih saznanja o odnosu između revizije i DOP-a, svrha je ovog istraživanja utvrditi u kojoj mjeri revizorska društva u Hrvatskoj izvještavaju o DOP-u, koje su domene DOP-a u fokusu izvještavanja te postoji li razlika u izvještavanju o DOP-u među revizorskim društvima, s obzirom na pripadnost Velikoj četvorci i međunarodnoj mreži. Na temelju dobivenih rezultata može se zaključiti da postoji značajna razlika u praksi izvještavanja o poduzetim aktivnostima iz područja DOP-a u promatranim revizorskim društvima. Prosječna vrijednost Indeksa izvještavanja o DOP-u značajno je veća kod revizorskih društava koja pripadaju Velikoj četvorci, kao i kod revizorskih društava koja pripadaju međunarodnoj mreži.

KLJUČNE RIJEČI: društveno odgovorno poslovanje (DOP), Indeks izvještavanja o društveno odgovornom poslovanju, revizorska društva, Hrvatska

JEL KLASIFIKACIJA: M14, M42, M49

* Izv. prof. dr. sc. Ivana Dropulić, Ekonomski fakultet, Sveučilište u Splitu, Cvite Fiskovića 5, 21 000 Split, e-mail: ivana.dropulic@efst.hr

** Doc. dr. sc. Marko Čular, Ekonomski fakultet, Sveučilište u Splitu, Cvite Fiskovića 5, 21 000 Split, e-mail: marko.cular@efst.hr

*** Ivan Tadić, univ. mag. oec., About You AG & Co. KG, Domstrasse 10, 20 095 Hamburg e-mail: ivan.tadic@aboutyou.com

¹ Empirijski dijelovi rada rezultat su diplomskog rada Ivana Tadića, univ. mag. oec., pod mentorstvom doc. dr. sc. Marka Čulara, iz kojeg su pojedini dijelovi preuzeti.

ABSTRACT: The aim of this paper is to analyze corporate social responsibility (CSR) reporting of audit firms in Croatia that audited financial statements of listed companies. The purpose of this research is to determine whether and to what extent audit firms in Croatia report on CSR, which domain of CSR is the focus of reporting and whether there is a difference in reporting on CSR between audit firms regarding to affiliation to the Big Four and the international network. Based on the obtained results, it can be concluded that there is a significant difference in reporting practice in the field of CSR for observed audit firms. The average value of CSR Reporting Index is significantly higher for those audit firms that belong to the Big Four, as well as for audit firms that belong to the international network.

KEYWORDS: Corporate Social Responsibility (CSR), Corporate Social Disclosure Index, audit firms, Croatia

JEL CLASSIFICATION: M14, M42, M49

1. UVOD

Putem izvještavanja o društveno odgovornom poslovanju (DOP), organizacije dobrotoljno otkrivaju informacije o društvenim i okolišnim aktivnostima dionicima i zainteresiranoj javnosti (Gamerschlag *et al.*, 2011). DOP se može promatrati kao koncept koji opisuje odnos između organizacije i društva čije se aktivnosti koriste za kreiranje pozitivnog korporativnog imidža te razvijanja pozitivnog odnosa s dionicima, budući da je postao sastavnim dijelom poslovanja (Yoon *et al.*, 2006). DOP je intenzivno povezan s visokom produktivnošću i inovativnošću organizacije, kao i angažiranošću zaposlenika, stoga organizacije s kvalitetno razrađenim DOP-om i održivim programom uživaju visok moral i odanost, što svakako doprinosi njihovoj reputaciji, ali i sveukupnom radu zaposlenika (Institut za društveno odgovorno poslovanje). Većina organizacija izvještava o aktivnostima iz područja DOP-a u sklopu godišnjeg izvješća o održivosti, a najčešće korišteni format i struktura takvog izvještavanja su Smjernice Globalne inicijative za izvještavanje (GRI) (Pucheta-Martínez *et al.*, 2019). Broj organizacija koja izvještavaju o informacijama iz područja DOP-a konstantno se povećava tijekom godina budući da je sve veći pritisak, kako javnosti tako i regulatornih tijela, za objavljivanjem istih (Dropulić *et al.*, 2019, str. 298). Prema zadnjem istraživanju KPMG-a (2022), čak je 96 % najvećih svjetskih organizacija (G250 – 250 najvećih svjetskih kompanija prema prihodu) objavilo izvješće o DOP-u.

Revizorska društva, kao i ostali dionici u gospodarstvu, ne izvještavaju samo o financijskim informacijama, već objavljuju i informiraju zainteresiranu javnost i o nefinancijskim podacima poput okolišnih i društvenih pitanja. Nakon raznih financijskih skandala, kako u zemlji tako i u svijetu, kvaliteta revizije dovedena je u pitanje, što posljedično znači da revizorska društva nastoje vratiti kredibilitet među korisnicima financijskih izvještaja (Skinner i Srinivasan, 2012), a jedan od načina jest i izvještavanje o DOP-u, što može pomoći u ublažavanju asimetrije informacija između menadžera i dionika (Pucheta-Martínez *et al.*, 2019). DOP može biti posebno važna metoda za povećanje ugleda revizorskih društava s obzirom na to da ona pružaju usluge klijentima koji donose svoje odluke na temelju povjerenja u pružatelja usluga (Gunn *et al.*, 2022; Lins *et al.*, 2017). Budući da je sastavni dio revizije služenje javnom interesu, angažiranje revizorskih društava u aktivnostima iz

područja DOP-a ukazuje na njihovu istinsku brigu za javni interes, a samim time dovodi do povećanja povjerenja javnosti i njihova reputacijskog kapitala (Gunn *et al.*, 2022).

S obzirom na prethodno navedeno, cilj ovog rada jest istražiti kako su revizorska društva u Hrvatskoj prihvatila DOP, odnosno jesu li u svoje poslovanje ugradili aktivnosti iz domena DOP-a, te izvještavaju li o poduzetim aktivnostima na svojim internetskim stranicama. Preciznije, istraživanjem se želi analizirati praksa izvještavanja o društveno odgovornom poslovanju revizorskih društava koja revidiraju godišnje financijske izvještaje (GFI) listanih društava. Također, želi se utvrditi postoji li značajna razlika u praksi izvještavanja među promatranim revizorskim društvima, mjerena Indeksom izvještavanja o društveno odgovornom poslovanju, s obzirom na pripadnost Velikoj četvorci i međunarodnoj mreži.

Ovo istraživanje ima nekoliko doprinosa kako u teoriji tako i u praksi. Prvo, istraživanjem se dobiva uvid u praksu izvještavanja o aktivnostima DOP-a revizorskih društava kod kojih je izvještavanje ključno i nedvojbeno utječe na ugled i reputaciju. Također, doprinos istraživanja ogleda se i u vidu usporedbe prakse izvještavanja DOP-a promatranih revizorskih društava u kontekstu pripadnosti Velikoj četvorci, odnosno međunarodnoj mreži. Budući da od poduzetih aktivnosti DOP-a korist imaju i sama društva u obliku izgradnje pozitivnog imidža, jačanja konkurentske prednosti, povećanja tržišnog udjela, poboljšanja odnosa s dionicima i sl. (Trynchuk *et al.*, 2019) za očekivati je da će u budućnosti izvještavanje o poduzetim aktivnostima iz područja DOP-a postati sastavnim dijelom poslovne prakse kao rezultat kombinacije pritiska javnosti, regulatornih tijela i veće osviještenosti u poslovanju.

Ovaj se rad sastoji od pet poglavlja uključujući uvod i zaključak. U uvodnom, prvom dijelu objašnjava se uloga i značaj društveno odgovornog poslovanja te izvještavanja u kontekstu revizorskih društava, dok drugi dio rada obuhvaća pregled prethodnih istraživanja. U trećem dijelu rada predstavljena je metodologija istraživanja, dok su rezultati do kojih se došlo istraživanjem prikazani u četvrtom dijelu. U završnom, petom dijelu rada iznose se zaključci do kojih se došlo navedenim istraživanjem, kao i smjernice za buduća istraživanja.

2. PREGLED PRETHODNIH ISTRAŽIVANJA

Kroz povijest proučavanja i istraživanja DOP-a postoje razne definicije ovog koncepta, što je rezultiralo mnogobrojnim, iako ne i uvijek kompatibilnim, definicijama DOP-a (Dropulić i Čular, 2019). Društveno odgovorno poslovanje jest širok koncept koji se javlja kada se organizacija uključuje u aktivnosti koje promiču društveni i okolišni aspekt izvan onoga što zahtijeva zakon (Siegel i Vitaliano, 2007). Postoje mnogobrojna istraživanja, kako u zemlji tako i u svijetu, o konceptu DOP-a, njegovu značaju i ulozi u organizaciji kao i praksi izvještavanja o poduzetim aktivnostima DOP-a (Dropulić, 2020). Međutim, u kontekstu revizije i revizorskih društava ova tema slabo je zastupljena (Chen *et al.*, 2023, Pucheta-Martínez *et al.*, 2019).

Dosadašnja istraživanja o reputaciji revizora oslanjaju se na premisu da kada je reputacija važna na revizijskom tržištu, uočeno opadanje u kvaliteti revizorskog društva dovodi do negativnih posljedica za njezine klijente (Skinner i Srinivasan, 2012). Angažiranjem u društveno odgovorno poslovanje revizorska društva stvaraju i izgrađuju povjerenje te reputacijski kapital na tržištu, što posljedično utječe na povećanje baze klijenata u usporedbi s revizorskim društvima koja se ne bave DOP-om (Gunn *et al.*, 2022).

Japanska je agencija za financijske usluge 2006. godine poduzela korak bez presegdana, suspendirala je podružnicu PwC-a u Japanu zbog svoje uloge u velikoj računovodstvenoj prijeviri, zbog čega je PwC poduzimao vlastite korake u pokušaju saniranja štete i poboljšanja kvalitete revizije, čime je jasno pokazao da je pitanje kvalitete revizije u suspendiranoj podružnici potencijalno štetno za njihovu međunarodnu reputaciju (Skinner i Srinivasan, 2012). U kontekstu navedenog, prethodna istraživanja utvrdila su nedvojbene dokaze utjecaja kvalitete revizije na to kako klijenti doživljavaju usluge revizije, odnosno narušena reputacija ima značajne posljedice za revizore kako u stopi fluktuacije klijenata tako i u smanjenju udjela na revizorskom tržištu (Gunn *et al.*, 2022). U skladu s argumentom reputacije, Weber *et al.* (2008) su ustanovili i pad cijena dionica klijenata revizorskog društva povezanog sa skandalom i narušenom reputacijom, kao i neobično velik odljev klijenata tog istog revizorskog društva.

S druge strane, istraživanja o tome kako revizori grade pozitivnu reputaciju dosta su limitirana te su prvenstveno fokusirana na revizorska društva koja već imaju izgrađenu reputaciju (Gunn *et al.*, 2022). Prema rezultatima istraživanja Pucheta-Martínez *et al.* (2019) velika revizorska društva imaju značajnu ulogu u izvještavanju o DOP-u, odnosno, utvrđena je pozitivna veza, što sugerira da su velika revizorska društva relevantan mehanizam za otkrivanje praksi DOP-a, budući da je vjerojatnije da će organizacije koje su oni revidirali poboljšati izvještavanje o DOP-u. Do sličnog su zaključka došli i Du *et al.* (2020) koji su utvrdili da će organizacije s višim performansama DOP-a vjerojatnije odabrati revizorsko društvo Velike četvorke, što je u skladu s tezom da društveno odgovorne organizacije zahtijevaju višu razinu kvalitete revizije, odnosno organizacije s višim stupnjem DOP-a teže većoj kvaliteti revizije i rade selekciju revizora specijaliziranih za njihovu djelatnost (Sun *et al.*, 2017). Na tragu ovih istraživanja, propisi koji obvezuju određene organizacije na objavljivanje informacija o DOP-u nisu dovoljni da bi ih motivirali na intenzivniju praksu objavljivanja informacija (Nasution i Kalanjati, 2022), što znači da kvaliteta revidiranih financijskih izvještaja igra važnu ulogu u izvještavanju o DOP-u. DOP je također povezan s višom kvalitetom revizije te revizorskim naknadama, što sugerira da DOP odražava kvalitetu revizorskog društva (Gunn *et al.*, 2022).

Istraživanja iz domene računovodstva utvrdila su da objavljivanjem informacija o DOP-u organizacije pružaju vrijednosno relevantne informacije koje su komplementarne financijskim informacijama prilikom vrednovanja organizacije (Gunn *et al.*, 2022). Također, prethodna istraživanja tvrde da su učinci DOP-a značajniji za organizacije koje nude *credence* robu i usluge, odnosno one za koje tržište nema savršene *ex-ante* informacije o kvaliteti kao što su revizorske usluge. Točnije, revizorska društva određuju odgovarajuću razinu usluge, radne snage i radnih sati revizije, koji su potrebni za ispunjavanje profesionalnih standarda, dok klijenti imaju ograničenu mogućnost procjene prikladnosti zaključaka revizorskog društva o ovim pitanjima, a kao rezultat toga, moraju imati određenu količinu povjerenja da je revizija obavljena na odgovarajući način (McWilliams i Siegel, 2001).

Rastuća svijest o važnosti i ulozi DOP-a ističe ulaganje u aktivnosti DOP-a potencijalno važnim segmentom poslovanja za revizorska društva, međutim, ovo je područje izrazito slabo istraženo, kao i učinci DOP-a na revizorska društva. Između ostalog, svrha je istraživanja ispitati jesu li revizorska društva u Hrvatskoj prepoznala važnost DOP-a te izvještavaju li i u kojoj mjeri o društveno odgovornom poslovanju svojim ciljanim skupinama.

3. METODOLOGIJA ISTRAŽIVANJA

Kao predmet istraživanja odabrana su 23 revizorska društva koja su obavila zakonsku reviziju nad GFI-em listanih društava. Tablica 1. prikazuje revizorska društva kod kojih je provedeno istraživanje, kao i broj ovlaštenih revizora u trenutku kada su provodili reviziju, te njihovo sjedište.

Tablica 1. Popis revizorskih društava

Rb.	Naziv revizorskog društva	Broj ovlaštenih revizora	Sjedište
1.	Alpha Capitalis	3	Zagreb
2.	Antares revizija	3	Zagreb
3.	BDO Hrvatska	16	Zagreb
4.	Consultum Komparić	3	Zagreb
5.	Deloitte Hrvatska	13	Zagreb
6.	EY Hrvatska	8	Zagreb
7.	HLB Inženjerski biro	2	Rijeka
8.	iAudit	4	Rijeka
9.	Interexpert Zagreb	3	Zagreb
10.	Iris Nova	8	Zagreb
11.	KPMG Croatia	17	Zagreb
12.	LeitnerLeitner Hrvatska	4	Zagreb
13.	Mervis revizija	4	Kastav
14.	Moore Revidens	5	Varaždin
15.	PwC Hrvatska	18	Zagreb
16.	Revidicon	7	Varaždin
17.	Revizija ReMar	5	Zagreb
18.	RSM Croatia	8	Zagreb
19.	Russell Bedford Croatia	3	Zagreb
20.	SKT revizija	2	Zagreb
21.	Šibenski Revicon	4	Šibenik
22.	UHY Rudan	4	Zagreb
23.	Vedanta Audit	1	Zagreb

Izvor: prikaz autora

S obzirom na to da se u promatranom uzorku nalaze 23 revizorska društva od kojih neka imaju samo jednog ovlaštenog revizora, dok druga imaju po čak 18, kao i činjenicu da neka promatrana društva pripadaju međunarodnoj mreži i Velikoj četvorci može se očekivati značajna razlika u praksi izvještavanja o društveno odgovornom poslovanju. S obzirom na navedeno te rezultate prethodnih istraživanja (Pucheta-Martínez *et al.*, 2019) može se pretpostaviti da:

H1: Postoji statistički značajna razlika u praksi izvještavanja o društveno odgovornom poslovanju revizorskih društava koja pripadaju Velikoj četvorci, u odnosu na ostala revizorska društva.

H2: Postoji statistički značajna razlika u praksi izvještavanja o društveno odgovornom poslovanju revizorskih društava koja pripadaju međunarodnoj mreži, u odnosu na ostala revizorska društva.

Postoje različiti pristupi u mjerenju poduzetih aktivnosti iz područja DOP-a, međutim u ovom istraživanju, kako bi se utvrdila razina izvještavanja o aktivnostima DOP-a kod revizorskih društava, koristit će se analiza sadržaja (Dropulić i Čular, 2019). Rogošić i Kundid (2012) su konstruirale Indeks izvještavanja o društvenoj odgovornosti banaka (engl. *Bank Social Disclosure Indeks – BSDI*), temeljen na prethodnim istraživanjima, čiji je metodološki okvir korišten u ovom istraživanju. Kako je već navedeno, a u svrhu lakše usporedivosti te harmonizaciji, Indeks je izrađen po uzoru istraživača koji su prethodno proučavali ovu problematiku kod banaka te društava za osiguranje i reosiguranje (Dropulić, 2020), te se sastoji od dvadeset i četiri aktivnosti grupirane u šest domena i to: ljudski potencijali, dobročinstvo prema lokalnoj zajednici, tržišni odnosi i poslovne strategije, odnosi s partnerima, usluge te aktivnosti očuvanja prirode i okoliša.

Revizorska društva o poduzetim aktivnostima iz područja DOP-a mogu informirati širu javnost putem izvješća o transparentnosti, zasebnog izvještaja o društvenoj odgovornosti, internetskih stranica, a u zadnje vrijeme sve više i preko društvenih mreža. Rezultati istraživanja Amin *et al.* (2021) ukazuju na sve veću popularnost Twittera kao platforme za objavljivanje informacija o DOP-u, koja je značajno porasla u posljednjih nekoliko godina, kao i činjenicu da veće organizacije objavljuju više informacija o DOP-u na društvenim mrežama. Tablica 2, prikazuje Indeks izvještavanja o društveno odgovornom poslovanju, koji se sastoji od šest domena DOP-a, a unutar svake domene DOP-a nalaze se aktivnosti djelovanja kojih ukupno ima 24.

Tablica 2. Indeks izvještavanja o društveno odgovornom poslovanju

Domene DOP-a	Aktivnosti unutar domena DOP-a
Ljudski potencijali	1) Edukacija u obliku stručnih usavršavanja, seminara i sl. 2) Poštivanje prava zaposlenika te elementarnih ljudskih prava 3) Zaštita na radu 4) Zapošljavanje 5) Ispitivanje stupnja zadovoljstva zaposlenika 6) Uvažavanje koncepta ravnopravnosti među spolovima i poticanje politike raznolikosti
Dobročinstvo prema lokalnoj zajednici	7) Donacije po osnovama zdravstvene zaštite 8) Donacije po osnovama promicanja znanosti i obrazovanja 9) Donacije po osnovama promicanja umjetnosti i kulture 10) Donacije za sport 11) Donacije prema humanitarnim udrugama 12) Preuzimanje inicijative te organiziranje humanitarnih akcija
Tržišni odnosi i poslovna strategija	13) Program i mjere za suzbijanje korupcije 14) Etički kodeks 15) Zaštita i gospodarenje podacima 16) Odnos prema tržišnim konkurentima
Odnosi s partnerima	17) Nagrade 18) Posebne usluge koje pruža društvo

Domene DOP-a	Aktivnosti unutar domena DOP-a
Usluge	19) Posebna priznanja za usluge koje pruža društvo 20) Razvoj usluga koje pruža društvo
Očuvanje prirode i okoliša	21) Donacije po osnovama ekoloških projekta 22) Interna politika zaštite prirode i okoliša 23) Eksterna politika zaštite prirode i okoliša 24) Posebni proizvodi za projekte očuvanja prirode i okoliša

Izvor: prema Rogošić i Kundid (2012), Dropulić i Čular (2019) i Dropulić (2020)

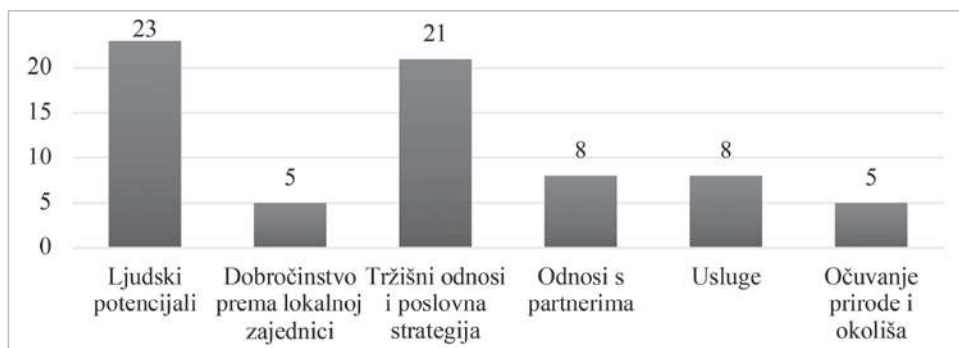
Analiziranjem internetskih stranica promatranih revizorskih društava, u razdoblju od rujna do studenog 2021. godine, dodijeljen je odgovarajući broj bodova svakome od društava ovisno izvještava li promatrano revizorsko društvo o navedenim aktivnostima (ako društvo izvještava o navedenoj aktivnosti dodjeljuje mu se 1 bod, odnosno 0 bodova ako društvo ne izvještava o navedenoj aktivnosti). Razina konačnog Indeksa utvrđuje se sumiranjem svih ostvarenih bodova po promatranim aktivnostima, zbog čega se isti kreće u rasponu od 0 do 24, a ukazuje na informaciju koliko promatrana revizorska društava izvještavaju o aktivnostima DOP-a, odnosno koliko je razvijena praksa izvještavanja o DOP-u u kontekstu revizije.

4. REZULTATI ISTRAŽIVANJA

U nastavku rada analiziraju se vrijednosti Indeksa DOP-a promatranih revizorskih društava, daje se pregled distribucije podataka, srednjih vrijednosti te disperzije. Grafikon 1. prikazuje koliki broj revizorskih društava izvještava o svakoj od promatranih šest domena DOP-a.

Na svojim internetskim stranicama, gotovo sva promatrana revizorska društva izvještavaju o domeni ljudskih potencijala. Sljedeća je najzastupljenija domena u vezi tržišnih odnosa i poslovne strategije društva, odnosno 21 (91,3 %) revizorsko društvo izvještava o navedenim aktivnostima. 8 (34,8 %) revizorskih društava izvještava o aktivnostima iz domene odnosa s partnerima i uslugama. O aktivnostima iz domene dobročinstva prema lokalnoj zajednici te aktivnostima vezanim uz očuvanje prirode i okoliša izvještava tek 5 (21,7 %) revizorskih društava.

Grafikon 1. Broj revizorskih društava koja izvještavaju o pojedinoj domeni DOP-a



Izvor: prikaz autora

Sljedeća tablica prikazuje ostvareni broj bodova promatranih revizorskih društava, u odnosu na maksimalni mogući broj bodova svake promatrane domene DOP-a.

Tablica 3. Ostvareni i maksimalni bodovi iz promatranih domena DOP-a

Promatrane domene DOP-a	Maksimalni broj bodova	Ostvareni broj bodova	%
Ljudski potencijali	138	57	41,30
Dobročinstvo prema lokalnoj zajednici	138	5	3,62
Tržišni odnosi i poslovna strategija	92	55	59,78
Odnosi s partnerima	46	11	23,91
Usluge	46	11	23,91
Očuvanje prirode i okoliša	92	9	9,78
Ukupno	552	148	26,81

Izvor: prikaz autora

Revizorska društva najviše izvještavaju o aktivnostima iz domene tržišni odnosi i poslovna strategija, odnosno od maksimalna 92 boda iz promatrane kategorije ostvarila su 55 bodova, tj. 59,78 %. Razlog tome leži dijelom zbog obveze objave Izvješća o transparentnosti u kojima, između ostalog, društva prikazuju informacije o sustavima kontrole, etičkom kodeksu, aktivnostima usmjerenim prema osiguranju neovisnosti revizora, naknadama revizora itd.

Zabrinjavajući je podatak da samo 11 revizorskih društava ima jasno naznačenu izjavu o privatnosti, odnosno 11 revizorskih društava traži privolu za sakupljanje kolačića (engl. *cookies*). 57 bodova (41,30 %) dodijeljeno je revizorskim društvima za izvještavanje o ljudskim potencijalima, iako nijedno od promatranih društava iz uzorka nije javno objavilo podatke o zadovoljstvu zaposlenika, odnosno jedino PwC Hrvatska izvještava o stupnju fluktuacije zaposlenika kroz proces napredovanja. Po 11 bodova (23,91 %) dodijeljeno je revizorskim društvima za izvještavanje o aktivnostima vezanima uz odnose s partnerima i uslugama. Što se tiče izvještavanja o aktivnostima očuvanja prirode i okoliša te dobročinstva prema lokalnoj zajednici, može se zaključiti da je ono slabo zastupljeno. Revizorska društva ostvarila su samo 9 (9,78 %) bodova u kategoriji očuvanja prirode i okoliša, odnosno 5 (3,62 %) bodova u kategoriji dobročinstva prema lokalnoj zajednici. Tablica 4. prikazuje vrijednosti Indeksa promatranih revizorskih društava.

Tablica 4. Vrijednosti Indeksa DOP-a revizorskih društava

Rb.	Naziv društva	Vrijednost indeksa DOP-a
1.	Alpha Capitalis	8
2.	Antares revizija	4
3.	BDO Hrvatska	10
4.	Consultum Komparić	4
5.	Deloitte Hrvatska	15
6.	EY Hrvatska	14
7.	HLB Inženjerski biro	6
8.	iAudit	5
9.	Interexpert Zagreb	2
10.	Iris Nova	2
11.	KPMG Croatia	13
12.	LeitnerLeitner Hrvatska	6
13.	Mervis revizija	3
14.	Moore Revidens	3
15.	PwC Hrvatska	15
16.	Revidicon	4
17.	Revizija ReMar	3
18.	RSM Croatia	6
19.	Russell Bedford Croatia	4
20.	SKT revizija	4
21.	Šibenski Revicon	5
22.	UHY Rudan	8
23.	Vedanta Audit	4

Izvor: prikaz autora

Prosječna vrijednost Indeksa revizorskih društava koja obavljaju reviziju subjekata od javnog interesa iznosi 6,43. Nadalje, 50 % revizorskih društava ima vrijednost Indeksa veću ili jednaku 5, odnosno ostalih 50 % ima vrijednost nižu od 5. Najčešća vrijednost Indeksa u promatranom uzorku jest 4. Prosječno kvadratno odstupanje vrijednosti Indeksa od aritmetičke sredine iznosi 4,15. Stavljanjem u omjer standardne devijacije i aritmetičke sredine dobiva se koeficijent varijacije koji iznosi 64,56 % te se može zaključiti da se radi o velikoj disperziji. Kako bi se objasnila disperzija, društva su grupirana te je u nastavku ispitano postoji li statistički značajna razlika u praksi izvještavanja o društveno odgovornom poslovanju revizorskih društava koja pripadaju Velikoj četvorci (PwC Hrvatska, EY Hrvatska, Deloitte Hrvatska i KPMG Croatia), u odnosu na ostala revizorska društva.

Tablica 5. Pregled srednjih vrijednosti indeksa DOP-a

	Prosječna vrijednost	Medijalna vrijednost	Minimum	Maksimum	Standardna devijacija
Društvo pripada Velikoj četvorci	14,25	14,50	13	15	0,957
Društvo ne pripada Velikoj četvorci	4,79	4	2	10	2,123

Izvor: izrada autora

Prosječna vrijednost Indeksa Velike četvorke iznosi 14,25, pri čemu minimalnu vrijednost ima društvo KPMG Croatia, a maksimalnu PwC Hrvatska. Prosječna vrijednost Indeksa iznosi 4,79 za društva koja ne pripadaju Velikoj četvorci. Društva Interexpert Zagreb i Iris Nova imaju najnižu vrijednost Indeksa, dok najvišu vrijednost indeksa, u ovoj kategoriji, ima BDO Hrvatska.

Tablica 6. Rezultati testiranja nezavisnih uzoraka t-testom

t	Stupnjevi slobode	P* vrijednost	Donja granica intervala	Gornja granica intervala
13,852	10,545	0,000	7,321	11,600

Izvor: izrada autora

Na temelju provedenog testiranja, može se zaključiti da postoji statistički značajna razlika između vrijednosti Indeksa kod Velike četvorke i ostalih revizorskih društava, čime se potvrđuje hipoteza H1. Prosječna vrijednost Indeksa DOP-a statistički je značajno veća kod onih društava koja pripadaju Velikoj četvorci, što je na tragu prethodnih istraživanja (Pucheta-Martínez *et al.*, 2019; Du *et al.*, 2020).

Nadalje, ovim se istraživanjem želi istražiti postoji li statistički značajna razlika u praksi izvještavanja o društveno odgovornom poslovanju revizorskih društava koja pripadaju međunarodnoj mreži, u odnosu na ostala revizorska društva.

Tablica 7. Pregled srednjih vrijednosti indeksa DOP-a

	Prosječna vrijednost	Medijalna vrijednost	Minimum	Maksimum	Standardna devijacija
Društvo pripada internacionalnoj mreži	7,93	6	2	15	4,448
Društvo ne pripada internacionalnoj mreži	3,63	4	2	5	0,916

Izvor: izrada autora

Prosječna vrijednost Indeksa iznosi 7,93 za društva koja pripadaju međunarodnoj mreži, pri čemu minimalnu vrijednost ima društvo Interexpert Zagreb, a maksimalnu društvo BDO Hrvatska. Prosječna vrijednost Indeksa za društva koja ne pripadaju međunarodnoj mreži iznosi 3,63. Društvo Iris Nova ima najnižu vrijednost Indeksa, dok je najviša vrijednost kod društva iAudit.

Tablica 8. Rezultati testiranja nezavisnih uzoraka t-testom

t	Stupnjevi slobode	P* vrijednost	Donja granica intervala	Gornja granica intervala
3,611	16,112	0,002	0,827	7,79

Izvor: izrada autora

Na temelju provedenog testiranja, može se zaključiti da postoji statistički značajna razlika između vrijednosti Indeksa društava koja pripadaju međunarodnoj mreži i onih koja ne pripadaju, čime se potvrđuje hipoteza H2.

5. ZAKLJUČAK

Aktivnosti koje su po svojoj prirodi društveno odgovorne imaju razne pozitivne učinke na ekonomski subjekt, kao što su smanjenje troškova (npr. troškovi energije), poboljšanje produktivnosti radnika (kroz povećanu motivaciju), poboljšanje ugleda i imidža društva i slično. Kao što je prethodno spomenuto, cilj rada je bio utvrditi u kojoj mjeri promatrana revizorska društva u Hrvatskoj izvještavaju o implementiranim aktivnostima DOP-a putem svojih internetskih stranica. Da bi se to ustanovilo korišten je Indeks izvještavanja o društveno odgovornom poslovanju, koji se sastoji od šest domena relevantnih za DOP, a čija se vrijednost kreće u rasponu od 0 do 24.

Budući da je prosječna vrijednost Indeksa kod promatranih revizorskih društava koja obavljaju zakonsku reviziju nad GFI-em društava čiji vrijednosni papiri kotiraju na Zagrebačkoj burzi, odnosno sukladno ZOR-u, smatraju se subjektima od javnog interesa, samo 6,43, može se zaključiti kako promatrana revizorska društva nedovoljno izvještavaju o aktivnostima iz područja društveno odgovornog poslovanja na svojim internetskim stranicama. Budući da revizorska društva često nude i usluge poslovnog savjetovanja, dobiveni su rezultati izrazito nepovoljni. Promatrana revizorska društva najviše izvještavaju o tržišnim odnosima, a upravo to izvještavanje vodi se putem izvješća o transparentnosti koje je definirao zakonodavac te ono nije zasnovano na dobrovoljnoj osnovi. Uz tržišne odnose, kod promatranih revizorskih društava dosta je zastupljeno izvještavanje o aktivnostima vezanim uz ljudske potencijale, što je i očekivano budući da revizorska društva pružaju svojevrsnu intelektualnu uslugu. Postoji velika disperzija među revizorskim društvima u uzorku pa su tako podaci klasterizirani na društva koja (ne)pripadaju Velikoj četvorci i međunarodnoj mreži.

Istraživanjem je dokazano da Velika četvorka ima značajno veći Indeks DOP-a, kao i revizorska društva koja pripadaju međunarodnoj mreži. Prema rezultatima provedenog istraživanja može se zaključiti kako je praksa izvještavanja o DOP-u među promatranim

revizorskim društvima dosta neujednačena i nedovoljno zastupljena. Ako se dobiveni rezultati usporede s rezultatima sličnih istraživanja provedenih u RH kod društava za osiguranje i reosiguranje (Dropulić, 2020) čiji Indeks iznosi 10,45 i banaka (Dropulić i Topić, 2019) čiji Indeks iznosi 7,65, može se zaključiti da promatrana revizorska društva imaju značajno niži Indeks te dosta prostora za poboljšanje.

Budući da je korištena sadržajna analiza pri utvrđivanju Indeksa izvještavanja o društveno odgovornom poslovanju, glavni nedostatak ovoga istraživanja se očituje u vidu mjerenja izvještavanja o poduzetim aktivnostima iz područja DOP-a. Manjkavost sadržajne analize prvenstveno je subjektivnost istraživača koja se ogleda u svim fazama procesa istraživanja od odabira domena DOP-a do interpretacije podataka. Kako bi se smanjila ili eliminirala subjektivnost istraživača, buduća istraživanja o praksi izvještavanja o aktivnostima DOP-a revizorskih društava trebala bi primijeniti i neke druge pristupe u mjerenju DOP-a, kao što su neki od indeksa specijaliziranih agencija. Osim toga, izvještavanje o aktivnostima DOP-a još uvijek je uglavnom dobrovoljno, što znači da informacije koje objavljuju društva na svojim internetskim stranicama treba uzimati s rezervom zbog pristranosti u cilju stvaranja boljeg imidža. Nadalje, nedostatak istraživanja jest i to što je fokus na Hrvatskoj, što svakako može ograničiti opću primjenjivost i relevantnost rezultata kroz međunarodnu primjenu. S obzirom na mali broj istraživanja prakse izvještavanja o DOP-u kod revizorskih društava zanimljivo bi bilo provesti slična istraživanja u zemljama iz okruženja, kao i pratiti daljnji trend izvještavanja kod revizorskih društava u Hrvatskoj.

LITERATURA

1. Alpha Capitalis. <https://alphacapitalis.com/>. Pristupljeno 9. 11. 2021.
2. Antares revizija. <https://www.antares23.hr/>. Pristupljeno 9. 11. 2021.
3. Amin, M. H., Mohamed, E. K. A., Elragal, A. (2021). CSR disclosure on Twitter: Evidence from the UK. *Information Systems*, 40, 100500.
4. BDO Hrvatska. <https://www.bdo.hr/hr-hr/home-hr>. Pristupljeno 9. 11. 2021.
5. Chen, H., Liu, S., Liu, X., Wang, J. (2023). Do socially responsible audit firms provide higher audit quality? An investigation of corporate social responsibility activity in audit firms. *Managerial Auditing Journal*, 38(2), 206–240.
6. Consultum Komparić. <https://www.consultum.hr/>. Pristupljeno 9. 11. 2021.
7. Deloitte Hrvatska. <https://www2.deloitte.com/hr/hr.html>. Pristupljeno 9. 11. 2021.
8. Dropulić, I. (2020). Analiza prakse izvještavanja o društvenoj odgovornosti društava za osiguranje i reosiguranje. *Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu*, 18(1), 27–44.
9. Dropulić, I., Čular, M. (2019). The effect of corporate social disclosure practice on reporting quality: evidence from the insurance sector in Croatia. *Management: Journal of Contemporary Management Issues*, 24(2), 23–38.
10. Dropulić, I., Letica, M., Dragija Kostić, M. (2019). *Upravljačko računovodstvo u teoriji i praksi*. Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet, Split.
11. Dropulić, I., Topić, J. (2019). Analiza prakse izvještavanja o društvenoj odgovornosti banaka u Republici Hrvatskoj. *Zbornik radova – Univerzitet*, 28, 43–58.

12. Du, S., Xu, X., Yu, K. (2020). Does corporate social responsibility affect auditor-client contracting? Evidence from auditor selection and audit fees. *Advances in Accounting*, 51, 100499.
13. EY Hrvatska. https://www.ey.com/hr_hr. Pristupljeno 9. 11. 2021.
14. Flammer, C. (2015). Does corporate social responsibility lead to superior financial performance? A regression discontinuity approach. *Management Science*, 61(11), 2549–2568.
15. Gamerschlag, R., Möller, K., Verbeeten, F. (2011). Determinants of voluntary CSR disclosure: Empirical evidence from Germany, *Review of Managerial Science*, 5, 233–262.
16. Gunn, J. L., Li, C., Liao, L., Yang, J., Zhou, S. (2022). Audit Firms' Corporate Social Responsibility Activities and Auditor Reputation, *SSRN Electronic Journal*, 4011935.
17. HLB Inženjerski biro. <https://ibr.hr/hr/>. Pristupljeno 9. 11. 2021.
18. iAudit. <https://iaudit.hr/>. Pristupljeno 9. 11. 2021.
19. Institut za društveno odgovorno poslovanje – IDOP. Zašto održivi razvoj mora biti ugrađen u ljudske resurse. <https://idop.hr/zasto-odrzivi-razvoj-mora-bitu-ugraden-u-ljudske-resurse/>. Pristupljeno 9. 11. 2021.
20. Interexpert Zagreb. <https://interexpert.hr/>. Pristupljeno 9. 11. 2021.
21. Iris nova. <http://www.iris-nova.hr/>. Pristupljeno 9. 11. 2021.
22. KPMG Croatia. <https://home.kpmg/hr/en/home.html>. Pristupljeno 9. 11. 2021.
23. KPMG (2022). Survey of sustainability reporting 2022. <https://kpmg.com/rs/en/home/insights/2022/09/survey-of-sustainability-reporting-2022.html>. Pristupljeno 9. 11. 2022.
24. LeitnerLeitner Hrvatska. <https://www.leitnerleitner.hr/croatia/hr/about-us>
25. Lins, K. V., Servaes, H., Tamayo, A. (2017). Social Capital, Trust, and Firm Performance: The Value of Corporate Social Responsibility during the Financial Crisis. *The Journal of Finance* LXXII (4), 1785–1824.
26. McWilliams, A., Siegel, D. (2001). Corporate social responsibility: A theory of the firm perspective. *Academy of Management Review*, 26, 117–127.
27. Mervis. <https://www.mervis.hr/>. Pristupljeno 9. 11. 2021.
28. Moore Revidens. <https://revidens.moore-global.com/>. Pristupljeno 9. 11. 2021.
29. Nasution, D., Kalanjati, D. S., (2022). The complementary nature of audited financial reporting and corporate social responsibility disclosure. *Journal of Sustainable Finance & Investment*.
30. Pucheta-Martínez, M. C., Bel-Oms, I., Rodrigues, L. L. (2019). The engagement of auditors in the reporting of corporate social responsibility information. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 26, 46–56.
31. PwC Hrvatska. <https://www.pwc.hr/hr.html>. Pristupljeno 9. 11. 2021.
32. Revidicon. <https://www.revidicon.hr/>. Pristupljeno 9. 11. 2021.
33. Revizija ReMar. <http://www.remar.hr/Naslovnica.html>. Pristupljeno 9. 11. 2021.
34. Rogošić, A., Kundid, A. (2012). Izvještavanje o društvenoj odgovornosti banaka u Hrvatskoj. *Praktični menadžment*, 3(2), 15–20.

35. RSM Croatia. <https://www.rsm.global/croatia/hr>. Pristupljeno 9. 11. 2021.
36. Russell Bedford Croatia. <https://russellbedford.hr/>. Pristupljeno 9. 11. 2021.
37. Siegel, D. S., Vitaliano, D. F. (2007). An Empirical Analysis of the Strategic Use of Corporate Social Responsibility. *Journal of Economics & Management Strategy*, 16(3), 773–792.
38. Skinner, D. J., Srinivasan, S. (2012). Audit Quality and Auditor Reputation: Evidence from Japan. *The Accounting Review*, 87(5), 1737–1765.
39. SKT revizija. <http://www.skt-revizija.hr/>. Pristupljeno 9. 11. 2021.
40. Sun, W. C., Huang, H. W., Dao, M., Young, C. S. (2017). Auditor selection and corporate social responsibility. *Journal of Business, Finance & Accounting*, 44(9-10), 1241–1275.
41. Šibenski Revicon. <https://www.sibenskirevicon.hr/>. Pristupljeno 9. 11. 2021.
42. Tadić, I. (2022). *Društveno odgovorno poslovanje revizorskih društava u Republici Hrvatskoj*. Diplomski rad. Split: Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet.
43. Trynchuk, V., Khovrak, I., Dankiewicz, R., Ostrowska-Dankiewicz, A., Chushak-Holoborodko, A. (2019). The role of universities in disseminating the social responsibility practices of insurance companies. *Problems and Perspectives in Management*, 17(2), 449–461.
44. UHY Rudan. <https://www.uhyincroatia.com/>. Pristupljeno 9. 11. 2021.
45. Vedanta Audit, <http://vedanta-audit.hr/>. Pristupljeno 9. 11. 2021.
46. Yoon, Y., Gürhan-Canli, Z., Schwarz, N. (2006). The Effect of Corporate Social Responsibility (CSR) Activities on Companies With Bad Reputations. *Journal of Consumer Psychology*, 16(4), 377–390.
47. Weber, J., M. Willenborg, J. Zhang. (2008). Does auditor reputation matter? The case of KPMG Germany and ComROAD AG. *Journal of Accounting Research*, 46, 941–972.