

Eksterna revizija financijskih izvještaja društva LONIA d.d.

Zeko, Anđela

Master's thesis / Specijalistički diplomski stručni

2022

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **RRiF College of Financial Management / RRiF Visoka škola za financijski menadžment**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:198:595889>

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

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



Repository / Repozitorij:

[Repository of Final Examination Papers University of Applied Sciences RRiF - Final Examination Papers and Diploma Papers](#)



RRiF VISOKA ŠKOLA ZA FINANCIJSKI MENADŽMENT

SPECIJALISTIČKI DIPLOMSKI STRUČNI STUDIJ KORPORATIVNE FINACIJE

Anđela Zeko

SPECIJALISTIČKI DIPLOMSKI STRUČNI RAD

EKSTERNA REVIZIJA FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA DRUŠTVA

LONIA D.D.

Zagreb, 2022.

RRiF VISOKA ŠKOLA ZA FINANCIJSKI MENADŽMENT

SPECIJALISTIČKI DIPLOMSKI STRUČNI STUDIJ KORPORATIVNE FINACIJE

SPECIJALISTIČKI DIPLOMSKI STRUČNI RAD

**EKSTERNA REVIZIJA FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA DRUŠTVA
LONIA D.D.**

Ime i prezime studenta: Anđela Zeko

Matični broj studenta: 154/19-R-SDS

Mentor: dr. sc. Tamara Cirkveni Filipović, profesor visoke škole

Zagreb, 2022.

ZAHVALA:

Zahvaljujem se profesorici dr. sc. Tamari Cirkveni Filipović na podršci i savjetima koji su pridonijeli izradi ovog diplomskog rada.

Hvala mojim roditeljima, obitelji i prijateljima čija mi je podrška dala veliki motiv za uspješno školovanje i dovršetak ovog studija.

EKSTERNA REVIZIJA FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA DRUŠTVA LONIA D.D.

SAŽETAK:

Potreba za provedbom i analizom eksternih revizorskih izvješća u suvremenom svijetu je sve veća, u skladu s rastom broja poslovnih subjekata gdje je potrebno odvajanje funkcije vlasništva od funkcije upravljanja. Tijekom godina, kao reperkusija brojnih skandala, kriza i propusta nastalo je nepovjerenje u financijsko izvješćivanje i samu reviziju. Budući da je globalizacija dovela do velikih promjena na tržištu kapitala, kako bi društva održala konkurentnost moraju slobodno, realno i objektivno utvrditi stanje financijskih izvješća, što im omogućuju eksterni revizori. U radu je prikazana analiza eksterne revizije financijskih izvještaja društva Lonia d.d., s ciljem provjere je li navedena provedena u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima i regulatornim okvirom.

KLJUČNE RIJEČI: eksterna revizija, financijska izvješća, analiza, Međunarodni revizijski standardi

EXTERNAL AUDIT OF THE FINANCIAL STATEMENTS OF THE COMPANY LONIA D.D.

SUMMARY:

The need for the implementation and analysis of external audit reports in the modern world is increasing, by the growth of the number of business entities where it is necessary to separate the function of ownership from the function of management. Over the years, as a repercussion of numerous scandals, crises, and omissions, distrust has arisen in financial reporting and auditing itself. Since globalization has led to major changes in the capital market, to maintain competitiveness, companies must freely, realistically, and objectively determine the state of financial reports, which is made possible by external auditors. The paper presents an analysis of the external audit of the financial statements of the company Lonia d.d., to verify whether it was carried out by the International Auditing Standards and the regulatory framework.

KEY WORDS: external audit, financial reports, analysis, international auditing standards

SADRŽAJ

1. UVOD.....	1
1.1. Predmet, cilj i metode istraživanja	1
1.2. Struktura rada	2
2. REGULATORNI OKVIR ZA PROVEDBU EKSTERNE REVIZIJE U REPUBLICI HRVATSKOJ.....	3
2.1. Odredbe Zakona o računovodstvu.....	4
2.2. Odredbe Zakona o reviziji	5
2.3. Temeljna načela revizije.....	7
2.4. Direktiva o reviziji i Uredba 537/14.....	9
2.5. Međunarodni revizijski standardi	11
3. PROVEDBA EKSTERNE REVIZIJE U REPUBLICI HRVATSKOJ	15
3.1. Teorijske odrednice eksterne revizije.....	17
3.2. Zadaci eksterne revizije.....	19
3.3. Eksterna revizija kao profesija	20
3.3.1. Edukacija revizora	22
3.3.2. Revizijske tvrtke.....	24
3.4. Revizorsko mišljenje	25
3.4.1. Pozitivno revizorsko mišljenje	27
3.4.2. Revizorsko mišljenje s rezervom.....	27
3.4.3. Negativno revizorsko mišljenje.....	28
3.4.4. Suzdržanost od mišljenja	29

3.4.5. Modifikacija izvješća neovisnog revizora	29
3.5. Suradnja eksternog i internog revizora	30
4. PROCES EKSTERNE REVIZIJE FINANCIJSKIH IZVJEŠĆA PREMA MEĐUNARODNIM REVIZIJSKIM STANDARDIMA	32
4.1. Predrevizijske radnje i planiranje	32
4.2. Razmatranje sustava internih kontrola i provođenje testova kontrole.....	37
4.3. Provođenje dokaznih testova	38
4.4. Dovořavanje revizije i izdavanje izvješća neovisnog revizora	41
5. ANALIZA EKSTERNOG REVIZORSKOG IZVJEŠĆA DRUŠTVA LONIA D.D.	44
5.1. Općenito o druřtvu	44
5.2. Revizorsko izvješće	45
5.3. Komparacija revizorskih izvješća druřtava Lonia d.d. i PREHRANA d.o.o.	50
6. ZAKLJUČAK.....	58
POPIS LITERATURE.....	60
POPIS PRILOGA.....	63

1. UVOD

Tema specijalističkog diplomskog stručnog rada je *Analiza eksternih revizorskih izvješća društva Lonia d.d.* Eksterna revizija je postupak ispitivanja i ocjenjivanja poduzeća koju provode stručni, neovisni i ovlašteni revizori. Svrha provedbe eksterne revizije je zaštita interesa vlasnika kapitala i osiguranje vjerodostojnih informacija potrebnih za upravljanje.

1.1. Predmet, cilj i metode istraživanja

Predmet istraživanja je analiza eksternih revizorskih izvješća s primjerom poduzeća na prostoru Republike Hrvatske. Teorijski i regulatorni okviri revizije financijskih izvješća neminovno određuju eksternu reviziju. Eksterna revizija bit će objašnjena kroz zadatke iste, te će biti prikazana i važnost eksterne revizije kao profesije, uz pripadajuću problematiku. Također, bit će analizirano revizorsko mišljenje, koje može biti pozitivno, revizorsko mišljenje s rezervom, negativno mišljenje, a moguća je i suzdržanost od mišljenja i modifikacija izvješća neovisnog revizora. Svako eksterno revizorsko izvješće mora biti usklađeno s Međunarodnim revizorskim standardima.

Cilj istraživanja je analizirati eksterna revizorska izvješća Lonia d.d., te otkriti i definirati stupanj usklađenosti sa regulativnim okvirom istog. Definirat će se pojam revizije, sukladno propisanoj regulativi. Nastavno, odredit će se proces revizije financijskog izvješća koji će biti temelj analize eksternih revizorskih izvješća društva Lonia d.d. Također, omogućit će se bolje razumijevanje značajnih pitanja i područja koji su bili temelj rasprave tijekom procesa revizije. Na temelju rezultata istraživanja i analize donijet će se sumirani zaključak.

Pri izradi ovog specijalističkog diplomskog stručnog rada koristit će se metode sinteze, metoda deskripcije, induktivna metoda, deduktivna metoda, metoda kompilacije te statističke metode.

Metoda sinteze koristit će se pri spajanju elemenata i procesa u jedinstvene cjeline, a s time u skladu, za opisivanje činjenica i procesa koristit će se metoda deskripcije, radi empirijskih potvrđivanja odnosa i veza istih. Induktivna i deduktivna metoda koristit će se, ovisno o problemu, za opći sud ili pojedinačne zaključke. Pri navodima teorijskih odrednica,

preuzimanjem opažanja autora koristit će se metoda kompilacije. Posljednje, statističke metode koristit će se pri analizi eksternih revizorskih izvješća.

Prilikom izrade rada provest će se sekundarno istraživanje društva Lonia d.d. i PREHRANA d.o.o. u obliku analize izvještaja eksternih revizorskih izvješća navedenih društva te usporedbe istih.

1.2. Struktura rada

Ovaj diplomski rad sastoji se od šest dijelova. Prvi dio je uvod, te isti uključuje predmet, cilj i metode istraživanja te strukturu rada. Drugo poglavlje odnosi se na regulatorni okvir za provedbu eksterne revizije u Republici Hrvatskoj, gdje su detaljno analizirane odredbe Zakona o računovodstvu, odredbe zakona o reviziji, temeljna načela revizije, Direktiva o reviziji i Uredba 537/14 te Međunarodni revizijski standardi. U trećem poglavlju obrađena je provedba eksterne revizije u Republici Hrvatskoj kroz teorijske odrednice i naglašavanje eksterne revizije kao profesije, uz edukaciju revizora i revizijske tvrtke. Sljedeće je objašnjeno revizorsko mišljenje, koje može biti pozitivno, s rezervom, negativno, a može doći i do suzdržanosti od mišljenja ili modifikacije izvješća neovisnog revizora. Također, naglašena je i važnost suradnje eksternog i internog revizora. Četvrto poglavlje bavi se procesom eksterne revizije financijskog izvješća prema Međunarodnim revizijskim standardima, a u istom su analizirane predrevizijske radnje i planiranje, razmatranje sustava internih kontrola i provođenje testova kontrole, provođenje dokaznih testova te dovršavanje revizije i izdavanje izvješća neovisnog revizora. U petom je poglavlju provedena analiza eksternog revizorskog izvješća društva Lonia d.d., gdje su najprije navedeni podaci o društvu, zatim i samo revizorsko izvješće, te je provedena komparacija revizorskih izvješća navedenog društva te društva PREHRANA d.o.o. Sumirani rezultati istraživanja izneseni su u zaključku, nakon čega slijede popisi literature i priloga.

2. REGULATORNI OKVIR ZA PROVEDBU EKSTERNE REVIZIJE U REPUBLICI HRVATSKOJ

Revizija se u Republici Hrvatskoj pojavljuje relativno kasno, a o samom razvoju iste ističu se dva mišljenja. Prema prvom mišljenju, smatralo se da na prostorima Republike Hrvatske ne postoje nikakva revizijska iskustva, a prema drugom mišljenju revizija se počela razvijati u okviru bivše Službe društvenog knjigovodstva od 1972. godine, kada se na zahtjev stranih partnera uvela ekonomsko-financijska revizija. Ipak, smatra se da su oba mišljenja pogrešna, te da ista nisu u skladu sa stvarnim činjenicama.¹

Prema dokazima, razvoj revizije na prostorima današnje Republike Hrvatske započeo je 1935. godine, kada je u sklopu Trgovinsko-industrijske komore u Zagrebu osnovan prvi revizorski ured. Iste je godine osnovano i društvo privrednih savjetnika u Zagrebu, a tri godine kasnije, dakle 1938. izrađeni su prvi prijedlozi nacrtu propisa o revizorstvu i o privrednom savjetništvu.²

Nakon Drugog svjetskog rata revizija je bila pod nadzorom državnih organa, i to Ministarstva financija. Kasnije, razvija se samoupravna radnička kontrola, odnosno specifičan oblik nadzora koji je trebao predstavljati zamjenu za stručnu i neovisnu reviziju. Navedeno se zadržalo do današnjeg dana, kada se uvođenjem tržišnog gospodarstva javila potreba za stručnom i neovisnom revizijom.³ U vrijeme globalizacije, gdje se značaj tržišta i privatne inicijative uvelike naglašavaju, sve se više pažnje posvećuje uvođenju revizije u svakodnevnu praksu.

Revizija financijskih izvještaja u Republici Hrvatskoj u punom smislu riječi započela je pojavom zakonskih preduvjeta. Prva verzija Zakona o Računovodstvu i Zakona o reviziji pojavila se 1993. godine. Osim navedenih zakona, regulatorni okvir revizijske profesije u Republici Hrvatskoj temelji se većinom na novoj 8. Direktivi Europske unije, uz pomoć koje se uređuje moderna revizijska infrastruktura u svim državama članicama. U nastavku poglavlja navedene su zakonske odrednice koje predstavljaju okvir za provedbu eksterne revizije u Republici Hrvatskoj.

¹ Popović, Ž., Vitezić, N. (2009). Revizija i analiza – Instrumenti uspješnog donošenja poslovnih odluka. Zagreb: Sveučilište u Rijeci, str. 25.

² Ibid., str. 63.

³ Ibid.

2.1. Odredbe Zakona o računovodstvu

Zakon o računovodstvu uređuje računovodstvo poduzetnika, te razvrstavanje poduzetnika i grupa poduzetnika. Također, uređuje i knjigovodstvene isprave i poslovne knjige, popis imovine i obveza, primjenu standarda financijskog izvještavanja i tijelo za donošenje standarda financijskog izvještavanja, godišnji financijski izvještaji i konsolidacija godišnjih financijskih izvještaja, izvještaj o plaćanjima javnom sektoru, revizija godišnjih financijskih izvještaja i godišnjeg izvješća, sadržaj godišnjeg izvješća, javna objava godišnjih financijskih izvještaja i godišnjeg izvješća, Registar godišnjih financijskih izvještaja te obavljanje nadzora.⁴

Zakonom je definirano da svi subjekti od javnog interesa postaju obveznici revizije, odnosno, da svi subjekti koji su osnovani sukladno propisima Republike Hrvatske čiji su vrijednosni papiri uvršteni na uređeno tržište bilo koje države članice, financijske institucije, ostali veliki poduzetnici te druga trgovačka društva od javnog interesa, sukladno odluci Vlade Republike Hrvatske o popisu pravnih osoba od posebnog državnog interesa.⁵

Također, obvezi revizije financijskih izvješća podliježu:

- godišnji odvojeni i konsolidirani financijski izvještaji subjekata velikih i srednjih poduzetnika koji nisu subjekti od javnog interesa,
- konsolidirani financijski izvještaji poduzetnika koji su matična društva velikih i srednjih grupa,
- odvojeni i konsolidirani godišnji financijski izvještaji dioničkih društava te komanditnih društava i društava s ograničenom odgovornošću čiji odvojeni, odnosno konsolidirani podatci u godini koja prethodi reviziji prelaze pokazatelje u dva od tri sljedeća uvjeta:
 - iznos ukupne aktive 15.000.000,00 kn,
 - iznos prihoda 30.000.000,00 kn,
 - prosječan broj radnika tijekom poslovne godine iznosi najmanje 25,
- godišnji odvojeni i konsolidirani financijski izvještaji poduzetnika koji su podnijeli zahtjev za uvrštavanje svojih vrijednosnih papira na uređeno tržište te poduzetnika

⁴ Zakon o računovodstvu, Narodne novine, br. 78/15-42/20, Članak 1.

⁵ Ibid., Članak 20.

koji su sudjelovali u poslovnim spajanjima, odnosno podjelama kao preuzimatelji ili novoosnovana društva.⁶

2.2. Odredbe Zakona o reviziji

Osim prethodno objašnjenim Zakonom, revizija financijskih izvještaja u Republici Hrvatskoj uređena je i Zakonom o reviziji. Navedenim je Zakonom uređeno obavljanje revizorskih usluga, ovlaštene osobe za obavljanje revizorskih usluga, uvjeti za isto, izdavanje i ukidanje odobrenja za rad osobama ovlaštenim za obavljanje revizorskih usluga, registri, revizijski odbor, sustav nadzora i javnog nadzora nad osobama ovlaštenim za obavljanje revizorskih usluga, nadzor nad drugim subjektima nadzora, Hrvatska revizijska komora, te je utvrđeno nadležno tijelo i ovlasti istog.⁷

Revizorske usluge u Republici Hrvatskoj može obavljati:

- revizorsko društvo kojemu je odobrenje za rad izdalo Ministarstvo financija, te ima zaposlenog bar jednog ovlaštenog revizora,
- revizorsko društvo iz druge države članice koje je registriralo Ministarstvo financija,
- ovlašteni revizori zaposleni u revizorskom društvu, gdje isti ne smije sklopiti ugovor o radu niti za svoj ili tuđi račun na bilo koji drugi način obavljati revizorske usluge s drugim revizorskim društvom.

Uvjeti za odobrenje za rad ovlaštenom revizoru i revizorskom društvu su sljedeći:

- položen revizorski ispit,
- dobar ugled.⁸

Pri navedenim, revizorskim ispitom dokazuje se sposobnost obavljanja revizorskih usluga, potrebna razina teoretskog znanja kandidata te implementacija istog u praksi. Sukladno tome, revizorskim ispitom obuhvaćena su područja:

- opće računovodstvene teorije i načela,

⁶ Ibid.

⁷ Zakon o reviziji, Narodne novine, br. 127/17, Članak 1.

⁸ Ibid., Članak 7.

- propisa i standarda vezanih uz pripremu godišnjih financijskih izvještaja i godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja,
- Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja i Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja,
- financijske analize,
- računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva,
- upravljanja rizicima i unutarnje kontrole,
- revizije i stručnih vještina,
- propisa vezanih za pripremu godišnjih financijskih izvještaja i godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja subjekata nadzora Hrvatske narodne banke i Hrvatske agencije na nadzor financijskih usluga i revizije istih,
- propisa i profesionalnih standarda vezanih za obavljanje revizorskih usluga te ovlaštene revizore i revizorska društva,
- Međunarodne revizijske standarde,
- profesionalne etike i neovisnosti.⁹

Nadalje, dobar ugled u smislu Zakona o reviziji ima fizička osoba:

- koja nije pravomoćno osuđena za kaznena djela:
 - protiv imovine (osim za kazneno djelo neovlaštene uporabe tuđe pokretne stvari i kazneno djelo oštećenja tuđe stvari) kod kojih se kazneni postupak pokreće po službenoj dužnosti, protiv čovječnosti i ljudskog dostojanstva, protiv života i tijela, protiv radnih odnosa i socijalnog osiguranja, protiv spolnih sloboda, protiv spolnog zlostavljanja i iskorištavanja djeteta, protiv gospodarstva, protiv računalnih sustava, programa i podataka, krivotvorenja, protiv službene dužnosti, protiv pravosuđa,
 - protiv života i tijela, protiv spolne slobode i spolnog ćudoređa, protiv imovine (osim za kazneno djelo oduzimanja tuđe pokretne stvari i kazneno djelo uništenja i oštećenja tuđe stvari) kod kojih se kazneni postupak pokreće po službenoj dužnosti, protiv vrijednosti zaštićenih međunarodnim pravom, protiv sigurnosti platnog prometa i poslovanja, protiv vjerodostojnosti isprava, protiv službene dužnosti, protiv pravosuđa, protiv slobode i prava

⁹ Ibid., Članak 11.

- čovjeka i građanina, i to za kazneno djelo povrede prava na rad i drugih prava iz rada i za kazneno djelo povrede prava na zdravstvenu i invalidsku zaštitu,
- iz Zakona o tržištu vrijednosnih papira,¹⁰
 - iz Zakona o kaznenim djelima protiv tržišta kapitala,¹¹
 - propisana zakonom kojim se uređuju trgovačka društva,
 - propisana zakonom kojim se uređuju investicijski fondovi,
- koja nije pravomoćno kažnjavana za više od tri prekršaja iz područja obavljanja revizorskih usluga u zadnje tri godine,
 - koja nije kao član uprave ili upravnog odbora teže ili sustavno kršila odredbe ovoga Zakona, propise donesene na temelju ovoga Zakona ili ostale propise kojima se uređuje revizija.¹²

2.3. Temeljna načela revizije

Temeljna načela revizije predstavljaju opća osnovna ponašanja revizijske profesije nastala razvojem iste. Ista su nužna za kvalitetno obavljane revizije poslovanja i financijskih izvještaja društva, te podlogu za oblikovanje i razvoj revizijskih standarda.

Temeljna načela koja se u revizorskoj teoriji i praksi navode i koriste su:

- načelo zakonitosti,
- načelo profesionalne etike,
- načelo neovisnosti,
- načelo stručnosti i kompetentnosti,
- načelo odgovornosti,
- načelo dokumentiranosti, odnosno pribavljanja dokaza,
- načelo konkretnog izvješćivanja.¹³

¹⁰ Narodne novine, br. 84/02

¹¹ Narodne novine, br. 152/08

¹² Zakon o reviziji, Narodne novine, br. 127/17, Članak 10.

¹³ Tušek, B. i Žager, L. (2008). Revizija. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str 63.-69.

Načelo zakonitosti smatra se jedinom od najstarijih načela revizije, jer je svaki neovisni revizor dužan u svom radu se pridržavati postojećih zakonskih propisa. Poštivanjem i uvažavanjem načela zakonitosti revizijom se ispituje i prosuđuje usuglašenost postojećeg poslovanja i financijskih izvještaja s važećim zakonskim propisima.¹⁴

Načelo profesionalne etike odnosi se na to da se revizor u svom radu i ponašanju pridržava određenih pravila ponašanja, u svrhu zaštite revizije kao profesije od ponašanja pojedinih revizora koji bi potencijalno svojim ponašanjem mogli narušiti dignitet struke. Zbog toga se donose nacionalni kodeksi profesionalne etike koji uključuju obvezna pravila ponašanja za sve revizore. Ako se revizijske tvrtke ili revizori ne pridržavaju istih, postavlja se pitanje odgovornosti, nakon čega slijede reperkusije, odnosno sankcije.¹⁵

Načelo neovisnosti jedno je od najvažnijih načela revizije, a odnosi se na to da revizori moraju biti neovisni i samostalni.¹⁶ Iz tog razloga, eksternu reviziju moraju vršiti revizorska društva koja nisu ni u kakvoj vezi s poslovanjem klijenata. Nekoliko je vrsta neovisnosti, a to su neovisnost u planiranju, odnosno programiranju revizije, neovisnost u samom postupku ispitivanja ili provedbi revizije te neovisnost u izražavanju mišljenja revizora.

Prema načelu stručnosti i kompetentnosti revizor, uz određene etičke i moralne norme mora imati određeno stručno obrazovanje i znanje koje mu omogućuje da kvalitetno obavlja poslove revizije.¹⁷ Sukladno s navedenim, revizor mora imati visoko stručno obrazovanje ekonomske struke te određen stupanj iskustva kako bi bio kompetentan za obavljanje predviđenog posla.

Načelo odgovornosti obvezuje revizora na utvrđivanje odgovornosti za eventualne propuste učinjene u poslovanju klijenta. Pri tome, u slučaju prikrivanja stvarnog stanja i donošenja pogrešne ocjene, odgovornost snosi revizor, jer pogrešne informacije mogu dovesti do gubitaka u poslovanju poduzeća. Dakle, odgovornost eksternog revizora razmatra se u slučaju kada poduzeće, odnosno klijent ili neki drugi korisnik financijskih izvještaja pretrpi gubitke jer se oslanjao na mišljenje revizora. U tom slučaju postoji mogućnost naknade štete ako se utvrdi da revizor nije korektno obavljao svoj posao, odnosno, ako je bio u dogovoru

¹⁴ Ibid., str. 63.-64.

¹⁵ Mališ, S., Tušek, B. i Žager, L. (2012). Revizija – načela, standardi i postupci. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 67.

¹⁶ Tušek, B. i Žager, L. (2008). Revizija. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 64.-65.

¹⁷ Akrap, V. et al. (2009). Državna revizija. Zagreb: MASMEDIA d.o.o., str. 34.

s klijentom. U navedenim slučajevima revizori mogu ostati bez revizijskog zvanja te im se zabranjuje bavljenje revizijskom profesijom. Pri ovom načelu, vrlo je važno za napomenuti da se smatra da je ovlašteni revizor odgovoran i za poslove koje je netko obavio u njegovo ime, odnosno, kada za određene poslove angažira eksperta.¹⁸

Načelo dokumentiranosti smatra se vrlo starim načelom revizije i usko je povezano s načelima urednog knjigovodstva, jer svaka poslovna promjena mora biti popraćena odgovarajućom dokumentacijom. Načelo dokumentiranosti, odnosno pribavljanja dokaza odnosi se na to da revizori donose svoje mišljenje na temelju dokaza u obliku računovodstvene, statističke i ostale operativne evidencije, koje moraju biti pouzdane, pregledne, ažurne i dobro organizirane. Uz navedeno, svaki prikupljeni revizijski dokaz mora sadržavati odgovarajuća kvantitativna i kvalitativna obilježja.¹⁹

Načelo korektnog izvješćivanja obvezuje revizora da nakon provedenog revizijskog postupka pripremi izvješće o svom cjelokupnom radu, te o zaključcima i nalazima do kojih je došao obavljajući reviziju. Također, dužan je obavijestiti o uočenim slabostima i nedostacima, uključujući i preporuke za otklanjanje istih, ali i na suzdržavanje od izražavanja mišljenja svaki put kad za isto ne postoji mogućnost. Revizorsko mišljenje sastavni je i najvažniji dio revizorskog izvješća o realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja.²⁰

2.4. Direktiva o reviziji i Uredba 537/14

Sustav nadzora eksterne revizije propisan je EU Direktivom iz 2006. godine, s promjenama donesenim u izmjenama i dopunama Direktive iz 2014. godine i donošenjem Uredbe 537/14.

Direktiva iz 2006., punog naziva Direktiva 2006/43/EZ o zakonskim revizijama godišnjih financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja omogućuje svim državama članicama Europske unije sustav osiguranja kvalitetne eksterne revizije na način da se kontrola za svakog pojedinačnog revizora provodi najmanje jednom u šest godina. Osim toga, svaka država članica mora organizirati učinkovit sustav javnog nadzora u matičnoj

¹⁸ Tušek, B. i Žager, L. (2008). Revizija. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 65.-66.

¹⁹ Ibid., str. 67.-68.

²⁰ Ibid., str. 68.-69.

državi, uz osnovni uvjet da isti bude neovisan o ovlaštenim revizorima i revizorskim društvima koji su predmet provjere. Sustav javnog nadzora moraju voditi kompetentni stručnjaci koji imaju odgovarajuće obrazovanje i relevantno iskustvo u provođenju zakonske revizije i financijskog izvještavanja.²¹

Detaljnije, prema Članku 29. navedene Direktive:

- 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,
- financiranje sustava osiguranja kvalitete je sigurno i ne smije biti ni pod kakvim neprimjerenim utjecajem ovlaštenih revizora ili revizorskih društava,
- sustav osiguranja kvalitete ima primjerena sredstva,
- 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,
- 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,
- opseg ispitivanja osiguranja 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,
- ispitivanje osiguranja kvalitete predmetom je izvješća koje sadrži glavne zaključke ispitivanja osiguranja kvalitete,
- ispitivanje osiguranja kvalitete provodi se najmanje jednom u svakih šest godina,
- ukupni rezultati sustava osiguranja kvalitete objavljuju se jednom godišnje,
- preporuke ispitivanja kvalitete ovlašteni revizor ili revizorsko društvo primjenjuju u prihvatljivom roku.²²

²¹ EUR-Lex 1. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=celex:32006L0043> (pristupljeno 5.8.2022.)

²² Ibid.

Osam godina kasnije donesena je Direktiva 2014/56/EU o izmjeni Direktive 2006/43/EZ o zakonskim revizijama godišnjih financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja. Prema istoj, javni nadzor ovlaštenih revizora i revizorskih društava uključuje izdavanje ovlaštenja i registraciju ovlaštenih revizora i revizorskih društava, donošenje standarda u pogledu profesionalne etike i unutarnje kontrole kvalitete revizorskih društava, stalno stručno usavršavanje, i sustave osiguranja kvalitete, istražne radnje te sankcije za ovlaštene revizore i revizorska društva. Također, jedna od promjena je i da je uz obveznu reviziju godišnjih financijskih izvještaja ili konsolidiranih financijskih izvještaja za srednje i velike poduzetnike te subjekte od javnog interesa, omogućeno i svakoj državi članici da doda obveznike revizije, ali i da subjekti samo mogu dobrovoljno provesti reviziju.²³

Iste godine kao i Direktiva 2014/56/EU donesena je i Uredba 537/14. U navedenoj su sadržani posebni zahtjevi u vezi zakonske revizije subjekta od javnog interesa, te provjera osiguranja kvalitete revizije koja bi trebala biti organizirana na način da se svaki ovlašten revizor ili svako revizorsko društvo koje obavlja reviziju subjekta od javnog interesa, najmanje svake tri godine podvrgne provjeri osiguranja kvalitete na temelju analize rizika.²⁴

2.5. Međunarodni revizijski standardi

Međunarodni revizijski standardi, poznati kao MRevS čine jedinstveni set visoko-kvalitetnih globalnih standarda, a koriste se prilikom neovisnog ispitivanja financijskih informacija, profitno ili neprofitno usmjerenog poslovnog subjekta. Temeljna načela i postupci unutar Međunarodnih revizijskih standarda su objašnjenja i ostali materijali koji čine smjernice za uporabu istih. Dakle, primjena temeljnih načela i razumijevanje istih, kao i značajnih postupaka s povezanim smjernicama neophodno je za razmatranje cjeline Međunarodnih revizijskih standarda. Upravno vijeće Hrvatske revizorske komore 2010. godine objavilo je prijevod istih.²⁵

Međunarodni revizijski standardi broičano su označeni i razvrstani kako slijedi:

²³ EUR-Lex 2. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0056&from=EN> (pristupljeno 5.8.2022.)

²⁴ EUR-Lex 3. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?qid=1547201217797&uri=CELEX:32014R0537>

²⁵ Zakon o reviziji, Narodne novine, br. 127/17 (pristupljeno 5.8.2022.)

- uvidi u povijesne financijske informacije (oznake 100-199),
- opća načela i odgovornosti (oznake 200-299),
- procjena rizika i reakcija na procijenjene rizike (oznake 300-399),
- revizijska razmatranja i ocjenjivanja rada drugih i pogrešnih prikaza (oznake 400-499),
- revizijski dokazi (oznake 500-599),
- korištenje radom drugih (oznake 600-699),
- zaključci revizije i izvještavanje (oznake 700-799),
- posebna područja (oznake 800-899),
- povezane usluge (oznake 900-999),
- smjernice međunarodne revizijske prakse (oznake 1000-1100).²⁶

Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja, poznati kao IAASB objavio je 2015. godine *Izvešće neovisnog revizora o financijskim izvještajima*, kojom je obuhvaćeno stupanje na snagu jednog novog standarda i šest izmjena postojećih standarda. S time u skladu, Hrvatska revizorska komora 2016. godine obavila je prijevod novih i izmijenjenih standarda:

- MRevS 260 *Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje*,
- MRevS 570 *Vremenska neograničenost poslovanja*,
- MrevS 700 *Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima*,
- MrevS 701 (novi standard) *Utvrđivanje ključnih pitanja revizije u izvješću neovisnog revizora*,
- MRevS 705 *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora*,
- MRevS 706 *Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora*,
- MRevS 720 *Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama u dokumentima koji sadrže revidirane financijske izvještaje*.²⁷

²⁶ Tušek, B. i Žager, L. (2008). *Revizija*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 127.-129.

²⁷ Hrvatska revizorska komora 1. URL: <http://revizorska-komora.hr/index.php/kodeks-standardi-smjernice/medjunarodni-revizijski-standardi.html> (pristupljeno 5.8.2022.)

U konačnici, Međunarodni revizijski standardi podijeljeni su na sljedeće:

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

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

- Revizijska razmatranja i ocjenjivanja rada drugih i pogrešnih prikaza (400-499)
 - MRev S402 - Revizijska razmatranja u vezi sa subjektima koji koriste uslužne organizacije,
 - MRevS 450 - Ocjenjivanje pogrešnih prikaza ustanovljenih tijekom revizije.

- Revizijski dokazi (500-599)
 - MRevS 500 - Revizijski dokazi,
 - MRevS 501 - Revizijski dokazi - posebna razmatranja za odabrane stavke,
 - MRevS 505 - Eksterne potvrde,
 - MRevS 510 - Početni revizijski angažmani - Početna stanja,
 - MRevS 520 - Analitički postupci,

- MRevS 530 - Revizijsko uzorkovanje,
 - MRevS 540 - Revidiranje računovodstvenih procjena, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti i s tim povezana objavljivanja,
 - MRevS 550 - Povezane stranke,
 - MRevS 560 - Naknadni događaji,
 - MRevS 570 - Vremenska neograničenost poslovanja,
 - MRevS 580 - Pisane izjave.
- Korištenje radom drugih (600-699)
 - MRevS 600 - Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe,
 - MRevS 610 - Korištenje radom internih revizora,
 - MRevS 620 - Korištenje radom revizorovog eksperta.
- Revizijski zaključci i izvještavanje (700-799)
 - MRevS 700 - Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima,
 - MRevS 701 - Utvrđivanje ključnih pitanja revizije u izvješću neovisnog revizora,
 - MRevS 705 - Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora,
 - MRevS 706 - Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora,
 - MRevS 710 - Usporedne informacije - usporedni iznosi i usporedni financijski izvještaji,
 - MRevS 720 - Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama u dokumentima koji sadrže revidirane financijske izvještaje.

Dakle, struktura i sadržaj izvješća neovisnog revizora koje je sastavljeno sukladno novim i izmijenjenim Međunarodnim revizijskim standardima uvelike se razlikuje u odnosu na način na koji su revizori sastavljali svoja izvješća prije stupanja istih na snagu. Posebno je potrebno za naglasiti da su pojmovi *izvješće neovisnog revizora* i *revizorovo izvješće* sinonimi.²⁸

²⁸ Krajačić, D. (2017). *Izvješće neovisnog revizora sukladno novim Međunarodnim revizijskim standardima*. Računovodstvo i financije. Zagreb: Računovodstvo i financije, str. 75.

3. PROVEDBA EKSTERNE REVIZIJE U REPUBLICI HRVATSKOJ

Eksterna revizija promatra se kao postupak ispitivanja i ocjenjivanja poduzeća koji provode stručni, neovisni i ovlašteni revizori. Kao što je već u radu navedeno, revizori ne smiju biti zaposleni u tom poduzeću, niti mogu biti u bilo kakvoj vezi s poduzećem u kojem obavljaju reviziju, jer bi se na taj način narušilo načelo neovisnosti. Nastanak eksterne revizije usko je vezan uz odvajanje funkcije upravljanja od funkcije vlasništva. Svrha provedbe eksterne revizije je zaštita interesa vlasnika kapitala i osiguranje vjerodostojnih informacija potrebnih za upravljanje.²⁹

Eksterna revizija mora:

- imati svoj fokus na reviziji računovodstvenih izvještaja,
- dokazivati realan prikaz financijskog stanja poduzeća prezentiran na fer i istinit način,
- imati unaprijed definirane kriterije za utvrđivanje objektivnosti prikaza financijskih izvještaja po općeprihvaćenim računovodstvenim načelima i standardima,
- bazirati se na objektivnim i istinitim dokazima kako bi se mogli dostaviti korisnicima izvješća,
- biti obavljena od strane stručne i nezavisne osobe (neovisnih revizora) koje nisu zaposlene u poduzeću čije poslovanje podliježe procesu revizije.³⁰

„Eksternu reviziju moguće je promatrati kroz četiri faze:

- odabiranje kriterija je kao prva faza vrlo bitna jer se putem tih kriterija opisuju poželjna stanja različitih događaja,
- pribavljanje dokaza o prošlim događajima,
- usporedba odabranih kriterija i izvršenih poslova,
- izvještavanje o rezultatima i usklađenosti izvršenih radnji s odabranim kriterijima.“³¹

²⁹ Brozović, M. et al. (2020). Revizija – nadzorni mehanizam korporativnog upravljanja. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 56.-60.

³⁰ Vujević, I. (2004). Revizija. Split: Ekonomski fakultet Split, str. 14.

³¹ Tušek, B. i Žager, L. (2007). Revizija. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 48.

Na internetskim stranicama Hrvatske revizorske komore mogu se pronaći sljedeći upisnici:

- Upisnik revizorskih društava,
- Upisnik samostalnih revizora,
- Upisnik ovlaštenih revizora.³²

„Bez obzira što je postupak provedbe revizije kao i sama obveza provedbe postupka, strogo određena zakonskim odredbama, potražnja za revizijom postoji i iz sljedećih razloga:

- moderno računovodstvo i revizija nastali su kao posljedica industrijske revolucije i razvoja trgovačkih društava. Trgovačka društva se najčešće financiraju emisijom i prodajom dionica i obveznica javnosti ili posuđivanjem sredstava od financijskih institucija,
- između menadžera i vlasnika dolazi do sukoba interesa zbog informacijskog nesklada. Menadžeri imaju bolje informacije o financijskom položaju i rezultatu poslovanja od vlasnika jer su prisutni u poduzeću. Svaka strana želi maksimizirati svoje interese pa menadžeri mogu koristiti sredstva stečena kroz poslovanje društva za stjecanje dodatnih osobnih koristi,
- kako bi se izbjeglo manipulativno ili prijevarno djelovanje menadžera on mora podnositi izvještaje vlasniku o upravljanju imovinom. Budući da je menadžer odgovoran i za izvješćivanje provodi se i revizija kako bi se spriječilo manipuliranje izvještajima. Zadatak revizora je utvrditi istinitost i objektivnost izvještaja koje je sastavio menadžer,
- zajmodavci u ugovore o zajmu uvode restriktivne odredbe za poduzeća koja koriste zajam kako bi zaštitili svoje interese. Zajmodavci često traže mišljenje revizora o tome pridržava li se poduzeće ugovorenenih odredbi,
- poslodavci također koriste različite oblike revizije kako bi provodili kontrolu nad svojim zaposlenicima. Zaposlenici često imaju obvezu da izvješćuju poslodavce o odstupanjima između planiranih i ostvarenih rezultata kako bi se omogućilo praćenje njihovih aktivnosti.“³³

³² Hrvatska revizorska komora 2. URL: <http://www.revizorska-komora.hr/index.php/registri/pretraga.html> (pristupljeno 5.8.2022.)

³³ Vujević, I. (2004). Revizija. Split: Ekonomski fakultet Split, str. 25.-27.

3.1. Teorijske odrednice eksterne revizije

Iako se čini jednostavno, pojmovno određenje eksterne revizije vrlo je kompleksno. Brojni su se teoretičari bavili time, stoga se u revizijskoj literaturi pojavljuju razne definicije eksterne revizije. Načelno, revizija je postupak provjere i ocjene financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja obveznika revizije te podataka i metoda koje se primjenjuju prilikom sastavljanja financijskih izvještaja. Potom, na temelju navedenog, daje se stručno i neovisno mišljenje o istinitosti i objektivnosti financijskog stanja, rezultata poslovanja i novčanih tokova.³⁴

Također, revizija se može definirati i kao sistematiziran proces objektiviziranog pribavljanja i stvaranja dokaza o ekonomskim događajima i rezultatima. Cilj iste je uspostavljanje usklađenosti između postojećih izvještaja o poslovanju i unaprijed postavljenih kriterija te dostave istog zainteresiranim korisnicima.

Korisnici koji se koriste revizijskim izvještajima te relevantnim informacijama su:

- investitori, kojima su revizijski izvještaji od velike važnosti radi procjene rizika u svezi s kapitalnim ulaganjem,
- postojeći dioničari, kojima revizijski izvještaji daju relevantne informacije u svezi držanja ili prodaje dionica,
- uprava revidiranog poduzeća, koja se interesira za informacije u svezi s poslovnim planiranjem i donošenjem kvalitetnih poslovnih odluka,
- radnici i sindikati, kojima su od velikog značaja informacije u svezi s procjenom stabilnosti i profitabilnosti revidiranog poduzeća, osiguranja plaća, zapošljavanja te informacije u svezi s mirovinskim i socijalnim pravima,
- zajmodavci, npr. kreditne banke koje su zainteresirane za informacije o sigurnosti i pravodobnosti povrata zajma s pripadajućim kamatama,
- dobavljači i ostali vjerovnici, kojima su informacije od velike koristi u realizaciji pravodobne naplate iznosa potraživanja,
- kupci, zainteresirani za informacije na temelju kojih daju bonitetnu ocjenu komitentu, odnosno trgovačkom društvu koja je od velike važnosti u smislu budućih poslovnih suradnji,

³⁴ Tušek, B., Filipović, I. i Filipović, D. (2009). Istraživanje odnosa eksterne revizije i nadzornog odbora u Republici Hrvatskoj. Zagreb; Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, 7(1), str. 123.

- vlada, koja je zainteresirana za informacije o poslovnoj produktivnosti revidiranih subjekata, plaćanju poreza, pristojbi, carina i ostalo,
- javnost, prije svega lokalna, kojoj su u interesu informacije u svezi uspješnosti poslovanja poduzeća, jer je to bitna pretpostavka za moguća otvaranja novih radnih mjesta, ulaganja u lokalnu infrastrukturu i slično,
- znanstvenici, analitičari i strukovne organizacije, također zainteresirani za financijsko-računovodstvene i ostale informacije potrebne za zadovoljenje njihovih ciljeva i interesa.³⁵

Osim toga, revizija se promatra kao ispitivanje ili istraživanje financijskih izvještaja i drugih računovodstvenih evidencija te ostalih evidencija o poslovanju poduzeća obavljenog od strane neovisnih javnih računovođa.

Načelno, za eksternu reviziju karakteristična su sljedeća obilježja:

- naknadno ispitivanje financijskih izvještaja i financijskih informacija, kad je takvo ispitivanje zatraženo od strane poslovnog subjekta ili predstavlja zakonsku obvezu,
- istu obavljaju neovisne i stručne osobe,
- revidiranjem se utvrđuje prikazuju li sastavljeni i prezentirani financijski izvještaji realno i objektivno financijsko stanje i rezultat poslovanja subjekta,
- objektivnost i realnost financijskih izvještaja utvrđuje se prema definiranim kriterijima,
- kriteriji za ocjenu objektivnosti i realnosti financijskih izvještaja moraju biti unaprijed poznati, a čine ih:
 - računovodstvena načela,
 - Međunarodni standardi financijskog izvještavanja,
 - zakonski propisi,
 - usvojene računovodstvene politike.
- obavlja se u skladu s MRevS-ima i Kodeksom profesionalne etike revizora,
- mišljenje o realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja potpisuje ovlašteni revizor,
- revizorovo izvješće se temelji na objektivnim revizijskim dokazima i dostavlja se zainteresiranim korisnicima,

³⁵ Filipović I. (2009.). Revizija. Zagreb: Sinergija nakladništvo d.o.o., str. 15.

- revizorsko izvješće dostupno je javnosti.³⁶

3.2. Zadaci eksterne revizije

Temeljni zadatak eksterne revizije je zaštita interesa vlasnika kapitala i stvaranje pouzdane informacijske podloge za racionalno odlučivanje i upravljanje. Eksterna revizija mora biti pretpostavka kvalitetnih i vjerodostojnih informacija, zbog čega je ista jedan od ključnih instrumenata upravljačke ekonomije. Revizorovo mišljenje o realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja temeljni je cilj procesa revizije, no, isto ne može biti jamstvo za uspješnost poslovanja poduzeća u budućnosti.³⁷

Sumirano, zadaci eksterne revizije su:

- upoznavanje s poslovanjem poduzeća,
- razumijevanje poslovnih aktivnosti te sustava za evidentiranje financijskih informacija i pripremu financijskih izvještaja,
- istraživanje je li financijska informacija evidentirana kompletno, potpuno i uz potrebno ovlaštenje,
- kontrola usklađenosti računa dobiti i gubitka i bilanca s glavnom knjigom i analitičkom evidencijom,
- istraživanje računovodstvenih politika i razmatranje jesu li iste u skladu s računovodstvenim standardima primijenjene dosljedno i na odgovarajući način, a u slučaju da to nije tako, razmotriti je li objava takvih podataka izazvala promjene u računovodstvenim politikama,
- dobivanje objašnjenja od strane uprave za neobične fluktuacije ili nedosljednosti u financijskim izvještajima kao i traženje odgovora na pitanja koja su sastavni dio metodološke upute za provjeru podataka u bilanci i računu dobiti i gubitka,
- uspoređivanje rezultata s rezultatima iz prethodnih razdoblja, kao i onima koja se očekuju za tekuće razdoblje.

³⁶ Mališ, S., Tušek, B. i Žager, L. (2012). op. cit., str. 52.

³⁷ Tušek, B., Filipović, I. i Filipović, D. (2009). Istraživanje odnosa eksterne revizije i nadzornog odbora u Republici Hrvatskoj. Zagreb; Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, 7(1), str. 123.-124.

- raspravljanje bitnih promjena s Upravom, te dobivanje uvida u događaje nastale nakon datuma bilance,
- istraživanje je li priznavanje značajnih prihoda i troškova uslijedilo u odgovarajućim razdobljima,
- analiziranje ostalih i neobičnih stavki,
- uzimanje u obzir odnosa između povezanih stavaka, te drugih sličnih odnosa, kao i ostalih informacija koje su na raspolaganju revizoru,
- izvršavanje provjere materijalno značajnih stavaka s naglaskom na one stavke koje su u programu obavljanja revizije deklarirane s naglašenim revizijskim rizikom za:
 - potraživanja od kupaca,
 - vrijednosno usklađenje potraživanja i obveza na određeni dan,
 - obveze prema dobavljačima,
 - temeljni kapital,
 - ostalo
- konačno izvješće revizije financijskih izvještaja.

Osim eksternog revizora, i klijent kod kojeg se revizija obavlja ima svoje obveze, a to su da na raspolaganje revizoru stavi sve izvještaje, evidencije i isprave te da istom pruži sve informacije koje su potrebne za obavljanje revizije i pripremu izvješća neovisnog revizora. Navedeno je propisano Zakonom o reviziji, Međunarodni, revizijskim standardima te Kodeksom profesionalne etike revizora.

3.3. Eksterna revizija kao profesija

Revizija proizlazi iz računovodstva, zbog čega se ovlašteni javni računovođa promatra kao najviše računovodstveno i revizorsko zvanje. Uvjet za postanak revizorom je polaganje ispita kod instituta ovlaštenih javnih računovođa, a za pristup spomenutom ispitu potrebno je odgovarajuće radno iskustvo.³⁸ Eksternu reviziju provode neovisne i stručne osobe koje nisu zaposlenici subjekta u kojem se ova obavlja.³⁹

³⁸ Mališ, S., Tušek, B. i Žager, L. (2012). Revizija – načela, standardi i postupci. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 98.

³⁹ Crnković, L., Mijoč, I. i Mahaček, D. (2010). Osnove revizije. Osijek: Ekonomski fakultet u Osijeku, str. 18.

Revizorska zvanja u okviru profesije javnog računovođe su mlađi revizor (revizor – pripravnik), revizor te ovlašteni revizor (eng. Certified Public Accountant - CPA). U revizijskim tvrtkama najčešće se zapošljavaju mlađi ljudi u statusu revizora – pripravnika, koji, ovisno od postignutih rezultata mogu postati revizori, stariji revizori, supervizori, menadžeri, a na kraju mogu postati partneri, odnosno vlasnici idealnog dijela poduzeća. Ipak, u praksi mali broj zaposlenih dosegne status partnera, za što je potrebno osam do deset godina.⁴⁰

Postoje tri aspekta razmatranja eksterne revizije kao profesije:

- zvanje i status revizora kao osobe koja se bavi poslovima revizije,
- položaj revizijske tvrtke kao institucije koja provodi postupak revizije i koja je pozicionirana između obveznika revizije, korisnika informacija o provedenoj reviziji i instituta za reviziju,
- uloga i značaj instituta za reviziju (računovodstvo) kao temeljne pretpostavke provedbe revizije putem koje se utvrđuju revizijski standardi i kodeks profesionalne etike revizora.⁴¹

Potražnja za revizorom nastala je iz potrebe za neovisnom i profesionalnom osobom koja kontrolira ugovore između principala i agenta. Zbog toga, ako revizor nije stručan ili neovisan, stranke ugovora neće dati dovoljno značaja pruženim uslugama.⁴² Općenito, skup etičkih normi koje reguliraju ponašanje neke profesije sadržan je u etičkom kodeksu. Najpoznatiji, Kodeks profesionalne etike donesen je od strane Američkog instituta ovlaštenih revizora (AICPA), a sastoji se od četiri dijela:

- načela,
- pravila ponašanja,
- interpretacija pravila ponašanja,
- ponašanje prema etičkim pravilima.⁴³

⁴⁰ Tušek, B. i Žager, L. (2008). Revizija. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 98.-99.

⁴¹ Ibid., str. 99.

⁴² Messier, W. (2000). Revizija – priručnik za revizore i studente s rješenjem zadataka, Zagreb: Faber i Zgombić Plus, str. 47.

⁴³ Popović, Ž., i Vitezić, N. (2009). Revizija i analiza – Instrumenti uspješnog donošenja poslovnih odluka. Zagreb: Sveučilište u Rijeci, str. 41.

Detaljniji kodeks koji predstavlja temelj revizijske struke je Kodeks etike profesionalnih računovođa kojeg je objavila Međunarodna federacija računovođa, odnosno International Federation of Accountants – IFAC, odnosno odbor zadužen za etička pitanja. Kodeks etike za profesionalne računovođe s engleskog jezika prevela je Hrvatska revizorska komora. Prema Kodeksu, postoji pet temeljnih načela koji se profesionalni računovođa treba pridržavati:

- integritet – biti iskren i pošten u svim profesionalnim i poslovnim odnosima,
- objektivnost – ne dopustiti da pristranost, sukob interesa ili neprimjeren utjecaj drugih kompromitiraju profesionalne ili poslovne prosudbe,
- profesionalna kompetentnost i dužna pažnja – stjecati i održavati stručno znanje i vještinu na razini koja je potrebna kako bi se osiguralo da klijent ili poslodavna organizacija dobije kompetentnu profesionalnu uslugu, temeljenu na najnovijim stručnim i profesionalnim standardima, te relevantnim pravnim propisima i pažljivo obavljati svoje poslove, u skladu s primjenjivim stručnim i profesionalnim standardima,
- povjerljivost – poštovati povjerljivost podataka koji su stečeni kao posljedica profesionalnih i poslovnih odnosa,
- profesionalno ponašanje – pridržavati se relevantnih zakona i regulativa, te izbjegavati bilo kakvo ponašanje za koje profesionalni računovođa zna ili bi trebao znati da bi moglo diskreditirati profesiju.⁴⁴

3.3.1. Edukacija revizora

Edukacija je vrlo važan čimbenik u poslu revizora. Primarno, da bi isti mogao obavljati svoj posao, potrebna je stručnost. Zahtijevana stručnost vezana je, osim za školovanje, i za iskustvo stečeno obavljanjem revizijske profesije, odnosno, neophodno je imati i teorijsko i praktično obrazovanje. Provedba revizije dozvoljena je samo osobama koje su licencirane za isto te imaju certifikat o revizijskom zvanju. Primjerice, mlađi revizor, odnosno revizor-

⁴⁴ International Federation of Accountants (2020). Priručnik s međunarodnim kodeksom etike za profesionalne računovođe (s Međunarodnim standardima neovisnosti). Zagreb: Hrvatska revizorska komora, str. 18.

pripravnik i revizor ne mogu potpisati revizorovo izvješće, već to može učiniti samo ovlašteni revizor.⁴⁵

Revizorski ispit kojim se dokazuje sposobnost obavljanja revizorskih usluga, potrebna razina teorijskog znanja kandidata i mogućnost primjene navedenog u praksi organizira i provodi Hrvatska revizorska komora, najmanje jednom godišnje.⁴⁶ Jedan dio ispita mora biti u pisanoj formi, a razinu teorijskog znanja moguće je provjeravati i u pisanoj i u usmenoj formi. Praktični dio mora biti u pisanoj formi, jer se radi o rješavanju konkretnog slučaja, te je obavezna javna obrana.⁴⁷ U praksi, problematika edukacije revizora i provedbe ispita za revizijska zvanja najčešće je u kompetenciji nacionalnih strukovnih udruženja ili instituta za reviziju.

Prema Zakonu o reviziji, pravo na polaganje revizorskog ispita ima kandidat koji ispunjava sljedeće uvjete:

- završio je najmanje preddiplomski i diplomski sveučilišni studij ili integrirani preddiplomski i diplomski sveučilišni studij ili preddiplomski stručni studij i specijalistički diplomski stručni studij, čijim je završetkom stekao najmanje 300 ECTS bodova, ili sveučilišni studij čijim je završetkom stekao visoku stručnu spremu,
- pet godina radnog iskustva od čega minimalno tri godine u obavljanju zakonske revizije pod nadzorom ovlaštenog revizora u zadnjih osam godina prije polaganja revizorskog ispita.⁴⁸

Stručno osposobljavanje za polaganje revizorskog ispita provodi se od strane Hrvatske revizorske komore ili drugih organizatora prema programu za koji Ministarstvo financija daje suglasnost. Pohađanje stručnog osposobljavanja za polaganje revizorskog ispita predstavlja uvjet za polaganje revizorskog ispita. Osim toga, ovlašteni revizor ima obvezu kontinuirano se stručno usavršavati u području obavljanja revizorskih usluga, u trajanju od

⁴⁵ Kovačević, R.(1993). Revizorska profesija i tvrtke. Računovodstvo, revizija i financije br. 1/1993., Zagreb: RRIF plus, str. 108.

⁴⁶ Pravilnik o stručnom osposobljavanju za polaganje revizorskog ispita, revizorskom i posebnom ispitu te ispitu osposobljenosti, Narodne novine, br. 59/2019, Članak 2.

⁴⁷ Zakon o reviziji, Narodne novine, br. 127/17

⁴⁸ Ibid., Članak 11.

najmanje 10 sati unutar neprekinutog razdoblja od tri godine, od dana izdavanja odobrenja za rad.⁴⁹ Dakle, stalna edukacija revizora u poslu je neminovna.

3.3.2. Revizijske tvrtke

Revizijske tvrtke (*Certified Public Accountants Firms – CPA firms*) su organizacije ili trgovačka društva ovlaštene za provedbu stručne i neovisne revizije. Dakle, riječ je o eksternoj reviziji čiji su objekt financijski izvještaji određenog poduzeća. Da bi obavljale svoj posao, revizijske tvrtke moraju biti članice nacionalnih instituta za reviziju ili/i računovodstvo koji imaju i velike ovlasti u nadziranju rada revizijskih tvrtki, to jest provjeravaju obavlja li se revizijski posao stručno i profesionalno te primjenjuje li revizijska tvrtka revizijske standarde i poštuje li Kodeks profesionalne etike revizora.⁵⁰

Također, revizijske tvrtke smiju obavljati i usluge u području financija, računovodstva, financijske analize, kontrole, poreznog savjetovanja, sudskih vještačenja i slično. Ipak, obavljanje navedenih djelatnosti isključuje mogućnost obavljanja revizije istoj pravnoj osobi za tu poslovnu godinu.⁵¹

U Republici Hrvatskoj revizorsko izvješće prema Međunarodnim revizijskim standardima i Zakonu o reviziji mora biti potpisano u ime tvrtke, jer samo tvrtka može obavljati reviziju. Također, revizijska tvrtka snosi odgovornost za iskazano mišljenje te za moguću naknadu štete prouzročene neprimjerenim obavljanjem revizije.

Najveće, najznačajnije i nepoznatije revizijske tvrtke u svijetu su Deloitte, Ernst & Young, KPMG i PriceWaterhouseCoopers. Poznate su pod nazivom *četiri velikih*, odnosno *The Big 4*.⁵²

⁴⁹ Pravilnik o stručnom osposobljavanju za polaganje revizorskog ispita, revizorskom i posebnom ispitu te ispitu osposobljenosti, Narodne novine, br. 59/2019

⁵⁰ Mališ, S., Tušek, B. i Žager, L. (2012). Revizija – načela, standardi i postupci. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 103.

⁵¹ Ibid., str. 115.

⁵² Tušek, B. i Žager, L. (2008). Revizija. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 104.

3.4. Revizorsko mišljenje

Revizorsko izvješće je rezultat revizije financijskih izvještaja u kojem je prikupljeno dovoljno odgovarajućih dokaza, a dio u kojem se izražava mišljenje revizora smatra se ključnim dijelom na koji korisnik treba posebno obratiti pažnju.⁵³ Revizorsko mišljenje daje vrijednost revizorskom izvješću, jer daje neovisno i objektivno mišljenje revizora o realnosti prikazanih informacija u financijskim izvještajima.⁵⁴

Dakle, revizorsko mišljenje smatra se krajnjim rezultatom obavljenog postupka revizije, a ono može biti:

- pozitivno revizorsko mišljenje,
- revizorsko mišljenje s rezervom,
- negativno revizorsko mišljenje.

Isto tako, može doći do suzdržanosti od mišljenja ili do modifikacije izvješća neovisnog revizora.⁵⁵

Profesionalna i zakonska odgovornost revizora je izvijestiti o tome da izvještaj obveznika revizije ne daje realne i objektivne podatke, ili da u nekom značajnom dijelu isti nisu u skladu su računovodstvenim standardima, zakonskim propisima ili stvarnim okolnostima nastalih događaja. Elementi revizorskog mišljenja propisani su Zakonom o reviziji.⁵⁶ Vrlo je važno za napomenuti da revizorsko mišljenje o financijskim izvještajima ne može osigurati buduću sposobnost opstanka poslovnog subjekta, kao ni učinkovitost i uspješnost s kojima uprava vodi poslovanje trgovačkog društva.

Revizorsko izvješće mora biti u pisanom obliku i mora sadržavati:

- identifikacijske podatke o revidiranom subjektu čiji su godišnji financijski izvještaji ili godišnji konsolidirani financijski izvještaji predmet zakonske revizije,
- naziv godišnjeg financijskog izvještaja ili godišnjeg konsolidiranog financijskog izvještaja i naznaku datuma te razdoblje na koje se odnosi,

⁵³ Mališ, S., Tušek, B. i Žager, L. (2012). Revizija – načela, standardi i postupci. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 288.

⁵⁴ Messier, W. (2000). Revizija – priručnik za revizore i studente s rješenjem zadataka, Zagreb: Faber i Zgombić Plus, str. 52,

⁵⁵ Zakon o reviziji, Narodne novine, br. 127/17, Članak 58.

⁵⁶ Ibid.

- okvir financijskog izvještavanja koji je primijenjen prilikom sastavljanja godišnjeg financijskog izvještaja ili godišnjeg konsolidiranog financijskog izvještaja,
- opis opsega zakonske revizije i revizijske standarde u skladu s kojima se obavila zakonska revizija,
- revizorsko mišljenje koje može biti pozitivno, s rezervom ili negativno,
- upućivanje na sva pitanja na koja je revizorsko društvo upozorilo u posebnom naglasku koji ne predstavlja ograđivanje u revizorskom mišljenju,
- mišljenje i izjavu je li izvješće posloводства usklađeno s godišnjim financijskim izvještajima za istu poslovnu godinu, je li izvješće posloводства sastavljeno u skladu sa zakonom kojim se uređuje računovodstvo poduzetnika i ostalim propisima te je li, a na temelju znanja i razumijevanja stečenih tijekom zakonske revizije o revidiranom subjektu i njegovu okruženju, ovlaštenu revizor utvrdio značajne pogrešne prikaze u izvješću posloводства uz opis prirode tih utvrđenih značajnih pogrešnih prikaza,
- izjavu u vezi s bilo kakvom značajnom neizvjesnošću u vezi s događajima ili okolnostima koji značajno mogu dovesti u pitanje sposobnost revidiranog subjekta za nastavak vremenski neograničenog poslovanja,
- podatak o sjedištu revizorskog društva.

U svom mišljenju, revizor najprije deklarira predmet revizije, a zatim izražava mišljenje o revidiranom predmetu revizije. Vezano za deklariranje predmeta revizije, revizor treba:

- navesti naziv subjekta čiji su financijski izvještaji revidirani,
- konstatirati da je obavljena revizija financijskih izvještaja tog subjekt,
- navesti naziv svakog izvješća sadržanog u revidiranim financijskim izvještajima,
- specificirati datum ili razdoblje svakog obuhvaćenog izvještaja sadržanog u revidiranim financijskim izvještajima,
- pozvati se na bilješke, uključujući i na sažetak značajnih računovodstvenih politika.⁵⁷

⁵⁷ Krajačić, D. (2017). Izvješće neovisnog revizora sukladno novim Međunarodnim revizijskim standardima. Računovodstvo i financije. Zagreb: Računovodstvo i financije, str. 76.

U revizorskom mišljenju, osim ako zakonom ili regulativom nije drugačije zahtijevano, koriste se sljedeće fraze:

- *Prema našem mišljenju, priloženi financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, [...] u skladu s [navesti primjenjivi okvir financijskog izvještavanja],*
- *Prema našem mišljenju, priloženi financijski izvještaji istinito i fer prikazuju [...] u skladu s [navesti primjenjiv okvir financijskog izvještavanja].⁵⁸*

3.4.1. Pozitivno revizorsko mišljenje

Pozitivno mišljenje revizor izražava kada ustanovi da financijski izvještaji pružaju istinit i fer prikaz, u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Navedeno predstavlja standardno najčešću vrstu revizorskog mišljenja.

Pozitivno mišljenje se izdaje kada:

- ne postoji značajno kršenje općeprihvaćenih računovodstvenih načela,
- je objavljivanje primjereno,
- je revizor bio u mogućnosti obaviti sve potrebne postupke,
- nije bilo promjena u računovodstvenim načelima koja imaju značajan učinak na financijske izvještaje,
- je revizor obavio svoju revizijsku funkciju uz potpunu neovisnost,
- ne postoji značajna sumnja o vremenskoj neograničenosti poslovanja klijenta.⁵⁹

3.4.2. Revizorsko mišljenje s rezervom

Revizorsko mišljenje s rezervom revizor može donijeti u slučaju odbijanja izjave od strane uprave, odnosno, ograničenjem djelokruga rada revizora.⁶⁰

⁵⁸ Ibid.

⁵⁹ Soltani B., (2009). Revizija: Međunarodni pristup, Zagreb: MATE, str. 339.

⁶⁰ Tušek, B., Filipović, I. i Filipović, D. (2009). Istraživanje odnosa eksterne revizije i nadzornog odbora u Republici Hrvatskoj. Zagreb; Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, 7(1), str. 129.

Mišljenje s rezervom izdaje se kada:

- revizor nakon što je pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze, zaključi da su pogrešna prikazivanja, pojedinačno ili u ukupnosti, značajna ali ne i prožimajuća za financijske izvještaje,
- revizor ne može pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze na kojima bi temeljio mišljenje, ali revizor zaključi da bi mogući učinci neotkrivenih pogrešnih prikazivanja na financijske izvještaje, ako ih ima, bili značajni ali ne i prožimajući.⁶¹

Također, ako nakon prihvaćanja angažmana revizor shvati da je menadžment nametnuo ograničenje djelokruga revizije za koje revizor smatra da će vjerojatno imati za posljedicu potrebu da se izrazi mišljenje s rezervom ili suzdržati mišljenje o financijskim izvještajima, revizor će zatražiti da isti ukloni ograničenje.⁶²

3.4.3. Negativno revizorsko mišljenje

Negativno revizorsko mišljenje izdaje se kada financijski izvještaji ne prikazuju istinit i fer prikaz u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja i kada nisu u skladu s propisima.⁶³

U slučaju kada revizor smatra da je neophodno izraziti negativno mišljenje o financijskim izvještajima kao cjelini, izvješće istog neće uključivati nemodificirano mišljenje u vezi s okvirom financijskog izvještavanja. Kada revizor izrazi negativno mišljenje ili suzdržanost od mišljenja, mora u odjeljku s osnovom za mišljenje opisati razloge za ostala pitanja za koja je revizor spoznao da bi zahtijevala modifikaciju mišljenja.⁶⁴

Ako je izraženo negativno ili suzdržano mišljenje o financijskim izvještajima, revizor u dijelu za mišljenje mora opisati razloge i učinke na financijske izvještaje za bilo koje ostalo pitanje za koje revizor smatra da bi zahtijevalo modifikaciju, s obzirom na to da takva pitanja također mogu biti relevantna za korisnike financijskih izvještaja.

⁶¹ Soltani B., (2009). Revizija: Međunarodni pristup, Zagreb: MATE, str. 339.

⁶² International Standard on Auditing (2015). Međunarodni revizijski standard (MRevS) 705 (izmijenjen) - Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora. Zagreb: Hrvatska revizorska komora, str. 5.

⁶³ Zakon o reviziji, Narodne novine, br. 127/17, Članak 58.

⁶⁴ International Standard on Auditing (2015). Međunarodni revizijski standard (MRevS) 705 (izmijenjen) - Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora. Zagreb: Hrvatska revizorska komora, str. 7.

3.4.4. Suzdržanost od mišljenja

Kao i u slučaju mišljenja s rezervom, u slučaju odbijanja izjave od strane uprave ili ograničenjem djelokruga rada revizora, isti se može suzdržati od mišljenja.⁶⁵

Suzdržanost od mišljenja se izdaje kada:

- revizor nije u mogućnosti pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze na kojima bi temeljio mišljenje i zaključi da bi mogući učinci neotkrivenih pogrešnih prikazivanja, ako ih ima, bili značajni i prožimajući na financijske izvještaje,
- revizor zaključi u iznimno rijetkim okolnostima koje uključuju višestruke neizvjesnosti, da unatoč tome što je pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze u vezi sa svakom pojedinom neizvjesnošću, nije moguće formirati mišljenje o financijskim izvještajima zbog moguće interakcije neizvjesnosti i njihovog mogućeg kumulativnog učinka na financijske izvještaje.⁶⁶

3.4.5. Modifikacija izvješća neovisnog revizora

Modificirano izvješće neovisnog revizora je izvješće sastavljeno na temelju revizije financijskih izvještaja, a sadrži mišljenje koje je različito od pozitivnog. Modifikacija revizorova mišljenja zahtijeva se kada:

- revizor zaključi da, temeljeno na dobivenim revizijskim dokazima, financijski izvještaji kao cjelina nisu bez značajnog pogrešnog prikaza,
- revizor ne može dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze da bi zaključio kako su financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikaza.⁶⁷

Također, u trenutnoj situaciji, utjecaj krize uzrokovane pandemijom COVID-19 imao je velik utjecaj na modifikaciju mišljenja neovisnog revizora. Dakle, do istoga može doći i zbog novih okolnosti poslovanja, te novih uvjeta u kojima se obavlja proces eksterne

⁶⁵ Tušek, B., Filipović, I. i Filipović, D. (2009). Istraživanje odnosa eksterne revizije i nadzornog odbora u Republici Hrvatskoj. Zagreb; Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, 7(1), str. 129.

⁶⁶ Soltani B., (2009). Revizija: Međunarodni pristup, Zagreb: MATE, str. 339.

⁶⁷ International Standard on Auditing (2015). Međunarodni revizijski standard (MRevS) 705 (izmijenjen) - Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora. Zagreb: Hrvatska revizorska komora, str. 4.

revizije. Primjerice, to može biti nemogućnost prikupljanja odgovarajućih revizijskih dokaza, značajna neizvjesnost u pogledu vremenske neograničenosti poslovanja i slično.⁶⁸

3.5. Suradnja eksternog i internog revizora

Iako su različite, eksterna i interna revizija su komplementarne profesije, a rad interne revizije može biti vrlo koristan eksternim revizorima, jer može utjecati na vrstu, vremenski raspored i obujam postupaka eksternih revizora i smanjiti troškove eksterne revizije za revidirana društva.⁶⁹ Za razliku od revizije financijskih izvještaja koja je usmjerena na ispitivanje i ocjenu realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja i koju uobičajeno obavljaju eksterni revizori, interna je revizija dakle usmjerena na ispitivanje i ocjenu poslovanja te na razvoj i povećanje uspješnosti organizacije u cjelini.⁷⁰

Eksterni revizor snosi odgovornost za izražavanje mišljenja o provedenoj reviziji financijskih izvještaja, pa o prosudbi istog ovisi hoće li koristiti rezultate rada internog revizora. Zbog toga, „revizorovoj ocjeni sustava internih kontrola klijenta i konačnoj procjeni kontrolnog rizika, kao podlozi za definiranje vrste, opsega i vremenskog rasporeda dokaznih postupaka, prethodi upoznavanje i razumijevanje sustava internih kontrola.“⁷¹

Dakle, eksterni revizor u fazi planiranja mora upoznati i procijeniti djelovanje i samu profesionalnost interne revizije. Navedeno se utvrđuje temeljem dokaza da je rad planiran, kontroliran i dokumentiran. Također, eksterni revizor mora razmotriti organizacijski status, djelokrug funkcije i tehničku osposobljenost, a kada isti procjeni da je sve zadovoljavajuće, može skratiti vrijeme ili smanjiti obujam dokaznih testova koje provodi kako bi izrazio mišljenje o realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja. Prije konačne odluke o korištenju rezultata rada internog revizora, eksterni revizor mora provesti testiranje pregledavanjem

⁶⁸ Tušek, B., Ježovita, A. i Halar, P. (2020). Izazovi djelovanja interne i eksterne revizije u eri pandemije COVID-19. Zbornik radova Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru (26). Mostar: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Mostaru, str. 114.

⁶⁹ Čular, M. (2019). Utjecaj organizacije interne revizije i učinkovitog revizijskog odbora na korištenje rada interne revizije u eksternoj reviziji. *Ekonomski misao i praksa*, (1), str. 3

⁷⁰ Tušek, B. i Sever, S. (2007). Uloga interne revizije u povećanju kvalitete poslovanja poduzeća u Republici Hrvatskoj-empirijsko istraživanje. Zagreb: Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, 5 (1), str. 279.

⁷¹ Tušek, B. i Žager, L. (2007). *Revizija*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 199.

radne dokumentacije internog revizora kako bi se rekonstruirao cjelokupni proces obavljenog posla.⁷²

⁷² Tušek, B. i Žager, L. (2008). Revizija. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 405.

4. PROCES EKSTERNE REVIZIJE FINANCIJSKIH IZVJEŠĆA PREMA MEĐUNARODNIM REVIZIJSKIM STANDARDIMA

Cilj revizije je osiguranje točnosti i istinitosti financijskih izvještaja kako bi se upravljalo financijskim sredstvima, te utvrđivanje ispunjenja misije i ciljeva subjekta revizije. Proces eksterne revizije financijskog izvješća vrlo je kompleksan i sastavljen od više faza, zbog čega revizor oblikovanju mora pristupiti detaljno. Ujedno, proces eksterne revizije je subjektivan, stoga ne postoji određena univerzalna metodologija, nego je izbor metodologije uvjetovan profesionalnom prosudbom određenih čimbenika. Proces eksterne revizije u Republici Hrvatskoj provodi se uz primjenu Međunarodnih revizijskih standarda koji pružaju okvir za provođenje revizije, no ne i rješenja za provedbu iste.⁷³

Proces eksterne revizije financijskih izvještaja razmatra se kroz nekoliko faza, od kojih svaka faza utječe na kvalitetu revizorovog mišljenja o financijskim izvještajima. Faze su povezane i isprepletene, stoga kvaliteta aktivnosti u jednoj fazi određuje kvalitetu aktivnosti u sljedećoj, te se u konačnici na taj način uvjetuje kvaliteta cjelokupnog procesa. Dakle, proces karakteriziraju sljedeće radnje:

- predrevizijske radnje i planiranje,
- razmatranje sustava internih kontrola i provođenje testova kontrole,
- provođenje dokaznih postupaka,
- provođenje dokaznih testova,
- dovršavanje revizije i izdavanje izvješća neovisnog revizora.⁷⁴

4.1. Predrevizijske radnje i planiranje

Proces eksterne revizije financijskih izvještaja započinje nizom preliminarnih radnji koje prethode ostalim revizijskim aktivnostima. Dakle, prije planirana revizije i ostalih faza revizor:

- razmatra hoće li prihvatiti novog odnosno zadržati postojećeg klijenta,

⁷³ Mališ, S., Tušek, B. i Žager, L. (2012). Revizija – načela, standardi i postupci. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 192.

⁷⁴ Filipović I. (2009.). Revizija. Zagreb: Sinergija nakladništvo d.o.o, str. 102.

- uspostavlja komunikaciju s revizijskim odborom,
- priprema pismo o preuzimanju obveze revizije,
- razmatra i procjenjuje rad internog revizora.⁷⁵

U navedenoj se fazi revizor najviše bavi pitanjima povezanim s prihvaćanjem novog ili zadržavanjem novog klijenta. Pri tome, svako revizorsko društvo mora imati definirane kriterije i postupke na temelju kojih će donijeti odluku o prihvaćanju novog, ili zadržavanju postojećeg klijenta. Prije toga, revizor mora provesti određena ispitivanja i procjene vezane za klijenta, što uključuje prikupljanje raspoloživih financijskih informacija, te informacija o poštenju i ugledu rukovodstva klijenta. Kada je kod potencijalnog klijenta provedena revizija, novi revizor se treba prije pristupa obavljanju prve revizije raspitati o klijentu kod prethodnog revizora. Novi revizor često traži dopuštenje od potencijalnog klijenta za komunikaciju s prethodnim revizorom, a ako isti zabrani komunikaciju, tada je to znak za nešto loše. Nadalje, kada dođe do nastavka poslovne suradnje s postojećim klijentom, tada revizor već ima sve potrebne informacije.⁷⁶

Iako se čini idealnim, pri zadržavanju postojećeg klijenta revizor treba periodično procjenjivati hoće li zadržati postojećeg klijenta.⁷⁷ Indikacije koje upućuju na to da ne treba zadržati postojećeg klijenta su:

- pojavilo se bitno nesuglasje između menadžmenta i klijenta,
- neslaganje oko visine naknade za usluge revizora,
- tijekom godine je došlo do događaja koji rezultira rizikom u budućem poslovanju klijenta,
- došlo je do širenja/rasta društva i sadašnji revizorski kapaciteti (broj ljudi i/ili stručna spremnost) nisu dovoljni da bi revizija mogla biti obavljena u skladu s MRevS-ima i/ili Kodeksom profesionalne etike revizora.⁷⁸

⁷⁵ Ibid., str. 102.-103.

⁷⁶ Miletić, A. (2010). Planiranje revizije. RRiF br. 12/10., str. 127.

⁷⁷ Filipović, I. (2009). Osnove revizije. Split: Ekonomski fakultet Split, str. 52

⁷⁸ Miletić, A. (2010). op. cit., str. 127.

Nakon provedenog postupka predrevizijske radnje, ako revizor prihvati obavljanje revizije, sastavlja se pismo ili ugovor o preuzimanju obveze revizije. Time revizor potvrđuje imenovanje, cilj i djelokrug revizije te opseg odgovornosti prema klijentu.⁷⁹

U pismu ili ugovoru o prihvaćanju obveze revizije revizor treba:

- odrediti predmet revizije,
- odrediti okvir financijskog izvještavanja klijenta,
- utvrditi obveze i odgovornosti menadžmenta klijenta o sastavljanju financijskih izvještaja i o pružanju svih značajnih informacija revizoru,
- utvrditi obveze i odgovornosti revizije,
- utvrditi oblik izvještaja o obavljenoj reviziji,
- utvrditi cijenu revizije,
- utvrditi vrijeme obavljanja revizije.⁸⁰

Prilog 1. Primjer pisma o preuzimanju obveze revizije

Pismo koje slijedi služi kao uputa u svezi s razmatranjima u ovom Standardu, a razlikovat će se prema pojedinačnim zahtjevima i okolnosti.

Upravnom odboru ili odgovarajućem predstavniku višega menadžmenta:

Zahtijevali ste da obavimo reviziju bilance _____ na _____ i pripadajućeg izvještaja o dobiti i novčanih tijekova u godini koja tada završava. Drago nam je da ovim pismom možemo potvrditi naše prihvaćanje i naše razumijevanje preuzetog angažmana. Reviziju ćemo obaviti s ciljem izražavanja mišljenja o financijskim izvještajima.

Reviziju ćemo obaviti u skladu s Međunarodnim revizijskim standardom (ili se pozvati na odgovarajuće nacionalne standarde, ili praksu). Ti standardi zahtijevaju da planiramo i obavimo reviziju kako bismo stekli razumno uvjerenje da u financijskim izvještajima nema značajnih pogrešnih prikazivanja. Revizija uključuje ispitivanja dokaza, na bazi testova, koji potvrđuju iznose i objave iz financijskih izvještaja.

⁷⁹ Crnković, L., Mijoč, I. i Mahaček, D. (2010). Osnove revizije. Osijek: Ekonomski fakultet u Osijeku, str. 209.

⁸⁰ Roška, V. (2012). Skripta predavanja iz predmeta Revizija. Zagreb, str. 73.

Zbog vrste testiranja i drugih ograničenja svojstvenih reviziji, zajedno s ograničenjima svojstvenim svakom računovodstvenom sustavu i sustavu interne kontrole, postoji neizbježan rizik da čak neka značajna pogrešna prikazivanja ostanu neotkrivena.

Osim našeg izvješća o financijskim izvještajima, očekujemo da ćemo Vam dostaviti odvojeno pismo o uočenim bitnim slabostima računovodstvenoga sustava i sustava internih kontrola.

Dopustite da Vas podsjetimo na odgovornost Vašeg menadžmenta za sastavljanje i odgovarajuće objavljivanje financijskih izvještaja. To uključuje vođenje odgovarajućih računovodstvenih evidencija i internih kontrola, izbor i primjenu računovodstvenih politika te zaštitu imovine kompanije. U sklopu revizije zahtijevat ćemo od menadžmenta pisane potvrde o izjavama danim u svezi s obavljanjem revizije.

Sa zadovoljstvom iščekujemo punu suradnju s Vašim osobljem i vjerujemo da će nam dati na korištenje sve evidencije, dokumentaciju i ostale informacije prijeko potrebne tijekom revizije. Naknade za koje ćemo Vam ispostaviti račune tijekom rada, temelje se na utrošku vremena koje će pojedincima trebati prilikom izvršavanja obveza, uvećano za uobičajene rashode. Pojedinačna cijena radnog sata razlikuje se prema stupnju odgovornosti i potrebnom iskustvu i vještini.

Ovo pismo vrijedi i za iduće godine, osim ako ne bi bilo opozvano, dopunjeno, ili zamijenjeno drugim.

Molimo Vas da nam vratite potpisan primjerak ovog pisma, što će značiti Vaš pristanak na uvjete revizije financijskih izvještaja.

XYZ & Co.

Primljeno na znanje

Tvrtka ABC

(Potpis)

Izvor: Propisi.hr. URL: <http://www.propisi.hr/print.php?id=5656> (pristupljeno 10.8.2022.)

Planiranje revizije sljedeća je faza nakon dogovora poslovne suradnje između revizijskog društva i klijenta. U fazi planiranja potrebno je upoznati se s cjelokupnim poslovanjem klijenta, procijeniti utjecaj revizorskog poslovnog rizika, značenjem određenih salda i funkcioniranjem sustava internih kontrola, te pribaviti i dokumentirati prethodno razumijevanje računovodstvenog sustava. U fazi planiranja revizor razrađuje opću strategiju revizije i plan revizije, uz primjenu analitičkih postupaka koji obuhvaćaju:

- usporedbu financijskih informacija tekuće godine s usporedivim informacijama prethodnih razdoblja,
- usporedbu financijskih informacija tekuće godine s očekivanim rezultatima (proračunima, projekcijama i prognozama),
- međusobne odnose pozicija financijskih izvještaja tekuće godine,
- usporedbu financijskih informacija klijenta s informacijama za ukupnu djelatnost,
- odnose između financijskih i nefinancijskih informacija.⁸¹

„Planiranje revizije obuhvaćeno je sljedećim standardima:

- MRevS 300 – Planiranje revizije financijskih izvještaja,
- MRevS 315 – Razumijevanje poslovnog subjekta i njegova okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja,
- MRevS 320 – Značajnost u reviziji,
- MRevS 330 – Revizijski postupci kao reakcija na procijenjene rizike.“⁸²

Isto tako, planiranje revizije obuhvaća i nekoliko podfaza koje se odnose na:

- revizorovo upoznavanje s poslovanjem klijenta,
- primjenu preliminarnih analitičkih postupaka,
- procjenu značajnosti i rizika revizije,
- izradu općeg plana i programa revizije,
- upoznavanje i ocjenu sustava internih kontrola klijenta.⁸³

⁸¹ Tušek, B. i Žager, L. (2008). Revizija. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 154.

⁸² Miletić, A. (2010). Planiranje revizije. Zagreb: RRiF br. 12/10. str. 122.

⁸³ Tušek, B. i Žager, L. (2008). Revizija. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 167.

Prilikom upoznavanja i razumijevanja poslovanja klijenta potrebno je imati odgovor na najmanje tri relevantna i međusobno povezana pitanja:

- Koja je svrha stjecanja znanja o poslovanju klijenta u procesu revizije financijskih izvještaja?
- Koje su vrste znanja o poslovanju klijenta potrebne revizoru?
- Koji su izvori informacija na raspolaganju revizoru u stjecanju tih znanja i, koji su najčešći načini prikupljanja informacija o poslovanju klijenta?⁸⁴

Rizik revizije promatra se u mogućnosti revizora da dâ neodgovarajuće mišljenje o financijskim informacijama koje mogu biti pogrešno iskazane. Primjerice, revizor može dati pozitivno mišljenje o financijskim izvještajima, a da isti nije znao da su podaci koji su navedeni iskazani pogrešno.

Rizik revizije može se promatrati s aspekta poslovnog rizika te rizika revizije. Poslovni rizik odnosi se na moguću štetu koja može nastati za revizijsku tvrtku, neovisno za kvalitetu usluge koju su pružili klijentu. Suprotno, revizijski rizik podrazumijeva mogućnost nastanka štete ili gubitka isključivo u svezi s obavljanjem revizije financijskih izvještaja. Revizijski rizik može biti na općoj razini, razini financijskog izvještavanja i na razini stanja računa i vrsti transakcije.⁸⁵

4.2. Razmatranje sustava internih kontrola i provođenje testova kontrole

Bez obzira na utvrđenu preliminarnu strategiju, razmatranje sustava internih kontrola i provođenje testova kontrole sljedeća je faza procesa. Odgovarajući sustav internih kontrola poslovnog subjekta povećava vjerojatnost da će informacije o financijskom položaju, uspješnosti poslovanja i promjenama u financijskom položaju biti realne i objektivne. Upoznavanje sustava internih kontrola pomaže revizoru prilikom procjene u kojoj se mjeri može osloniti na klijentov sustav interne kontrole. Interne kontrole predstavljaju:

- koordinirani sustav politika, procedura i postupaka koji pomažu upravi u ostvarenju ciljeva organizacije – osnova dobrog korporativnog upravljanja,

⁸⁴ Mališ, S., Tušek, B. i Žager, L. (2012). Revizija – načela, standardi i postupci, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 207.

⁸⁵ Ibid.

- fundamentalni koncept kojeg trebaju razumjeti interni i eksterni revizori,
- različit način promatranja poslovanja – perspektiva koja se fokusira na poduzimanje pravih stvari (efikasnost) na pravi način (efektivnost).⁸⁶

Razmatranje i razumijevanje sustava internih kontrola pomaže revizoru pri procjeni mogućnosti oslanjanja na sustav internih kontrola i odabira strategije nepouzdanja u sustav internih kontrola ili strategije pouzdanja u sustav internih kontrola.

Nadalje, u svrhu efikasnog planiranja revizije oblikuju se testovi kontrole, što podrazumijeva utvrđivanje:

- vrste testova kontrole – podrazumijevaju se revizijski postupci koji će biti uključeni u neki test kontrole,
- opsega testova kontrole – opseg testova kontrole određen je revizorovom procjenom kontrolnog rizika,
- vremenskog raspored testova kontrole – odnosi se na utvrđivanje onih intervala tijekom godine kada bi bilo primjereno provoditi planirane testove kontrole.⁸⁷

Testovi kontrole usmjeravaju na pogreške u primjeni kontrole. Rezultati primjene testova kontrole temelj su za konačnu procjenu kontrolnog rizika, koja je podloga za konačnu procjenu rizika neotkrivanja i definiranje vrste, opsega i vremenskog rasporeda dokaznih testova.

4.3. Provođenje dokaznih testova

Provođenje dokaznih testova odnosi se na revizijske postupke koji se obavljaju u svrhu prikupljanja revizijskih dokaza o pogreškama u iznosima na računima te pozicijama financijskih izvještaja. Provođenje dokaznih testova vremenski je najzahtjevnija faza cjelokupnog procesa. Dokazni testovi dijele se na:

- neovisne testove poslovnih događaja,
- analitičke postupke,

⁸⁶ Tušek, B. i Žager, L. (2008). Revizija. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 268.

⁸⁷ Filipović, I. (2009). Osnove revizije. Split: Ekonomski fakultet Split, str. 122.

- testove salda.⁸⁸

Detaljnije, neovisni testovi poslovnih događaja uključuju testiranje pojedinačnih poslovnih događaja koji utječu na povećanje ili smanjenje salda na računima glavne knjige. Istima se provjerava dokumentacija na temelju kojih su poslovni događaji evidentirani, odnosno postojanje, potpunost i valjanost istih.⁸⁹

Analitički postupci koriste se za pomoć revizoru prilikom planiranja revizije, kako bi se odredile vrste, opseg i vremenski raspored daljnjih revizijskih postupaka. Osim toga, koriste se i kao dokazni postupci kada primjena istih može biti učinkovitija u smanjivanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja i kao sveobuhvatni pregled financija na kraju revizije. Primjena navedenih postupaka ne iziskuje mnogo vremena niti troškova.⁹⁰

Dakle, analitički postupci kao revizijski dokazni testovi najčešće uključuju:

- izračunavanje aproksimativnih rezultata te uspoređivanje sa stvarnim rezultatima,
- detaljno raščlanjivanje (npr. kvartalno) i pretraživanje pojedinih pozicija financijskih izvješća kako bi se identificirali neočekivani rezultati,
- usporedbu postojećih rezultata s rezultatima prethodnih razdoblja, budžetiranim ili očekivanim rezultatima,
- utvrđivanje različitih pokazatelja za cjelinu poslovanja i/ili za pojedine segmente poslovanja.⁹¹

Posljednji, testovi salda usmjereni su na provjeravanje stavki koje čine konačno stanje na računima glavne knjige, te na pozicijama financijskih izvještaja.⁹² Navedeni su testovi vrlo važni, jer se pomoću istih dokazuje postojanje kako bi se odredile vrste, opseg i vremenski raspored daljnjih revizijskih postupaka.

Nastavno na navedeno, važno je napomenuti da su revizijski dokazi primjereni i dostatni ako su u zavisnosti od:

- dostupnosti svim informacijama i dokumentaciji,
- stupnju pouzdanosti prikupljenih informacija,

⁸⁸ Ibid., str. 125.-127.

⁸⁹ Ibid., str. 125.

⁹⁰ Ibid., str. 126.

⁹¹ Ibid., str. 63.

⁹² Ibid., str. 127.

- izvorima prikupljenih informacija,
- revizorovog iskustva i mogućnošću procjene revizijskog rizika,
- određivanja značajnosti informacija,
- raspoloživog vremena za reviziju finansijskih izvještaja,
- metoda i postupaka kojima je revizor ovladao,
- metodološkog uputstva revizorske tvrtke.⁹³

Revizijski dokazi se prema stupnju pouzdanosti dijele na:

- vrlo pouzdane dokaze – dokazi se smatraju vrlo pouzdanih ukoliko revizor osobno fizički provjeri određenu imovinu, ponovno izvodi postupke klijente, te ukoliko dobije potvrde od neovisnih osoba izvan subjekta o stanjima salda na pojedinim računima (banke, dobavljači itd.),
- primjereno pouzdane dokaze – revizor koristi analitičke postupke, te uvid u izvornu dokumentaciju,
- nedovoljno pouzdane dokaze – revizorovo promatranje poslovnih procedura i usmene informacije koje dobiva.⁹⁴

Općenito, opseg dokaznih testova ovisi o profesionalnoj prosudbi revizora, pri tome, veći opseg revizijskih dokaznih testova potreban je u slučaju kada je revizor donio odluku o prihvaćanju niže razine rizika neotkrivanja. Dakle, prihvatljiva razina rizika neotkrivanja neposredno utječe i na vremenski raspored dokaznih testova. Sukladno tome, viša razina neotkrivanja zahtijeva provedbu dokaznih testova nekoliko mjeseci prije kraja poslovne godine, dok niža razina rizika neotkrivanja zahtijeva provedbu dokaznih testova blizu kraja poslovne godine.

Pri tome, provođenje dokaznih testova nekoliko mjeseci prije datuma bilance može povećati rizik postojanja materijalno značajnih pogrešaka u finansijskim izvještajima. Kako bi se testovi mogli ispravno oblikovati i provesti potrebno je poznavati temeljna načela i revizijske standarde te uvažavati sve specifičnosti konkretne situacije u kojoj se obavlja revizijsko ispitivanje. U većini revizija dokazni testovi se obavljaju simultano s testovima kontrole.⁹⁵

⁹³ Brekalo, F. (2007). Revizija finansijskih izvještaja. Zagreb: Zgombić & Partneri – nakladništvo i informatika d.o.o., str. 30.

⁹⁴ Ibid.

⁹⁵ Filipović, I. (2009). Osnove revizije. Split: Ekonomski fakultet Split, str. 127.

4.4. Dovořavanje revizije i izdavanje izvješća neovisnog revizora

Nakon provedenih dokaznih testova, isti se sumiraju i vrednuju. U završnoj fazi revizije revizor obavlja poslove koji se odnose na period od vremena prije ili poslije završetka poslovne godine do trenutka kada izražava svoje mišljenje. U tom se periodu vrše predzaključna knjiženja, pripremne radnje za izradu financijskih izvještaja i sastavljanje konačnih financijskih izvještaja. Najvažniji postupci u fazi dovršavanja revizije su:

- razmatranje potencijalnih financijskih obveza,
- razmatranje događaja nakon datuma bilance,
- završni postupci procjene revizijskih dokaza.⁹⁶

Potencijalna financijska obveza promatra se kao postojeće stanje, položaj ili skup okolnosti koje sadržavaju neizvjesnost u vezi mogućeg gubitka, koja će se razriješiti kada se neki budući događaj ostvari. Bitne značajke potencijalne obveze su:

- riječ je o potencijalnom budućem plaćanju nekom subjektu izvan poduzeća ili značajnom smanjenju oblika imovine,
- postoji nesigurnost gleda iznosa budućeg plaćanja ili smanjenja imovine,
- utjecaj na financijske izvještaje uvjetovan je ishodom nekog budućeg događaja.⁹⁷

Kao što je već navedeno, revizor je odgovoran i za ispitivanje događaja nastalih nakon datuma bilance, što se naziva naknadnim događajima, koji mogu biti:

- oni koji neposredno utječu na financijske izvještaje i zahtijevaju ispravljanje (korekciju) u financijskim izvještajima,
- oni koji neposredno ne utječu na financijske izvještaje, ali zahtijevaju odgovarajuće objavljivanje u financijskim izvještajima.⁹⁸

„Završni postupci procjene dokaza uključuju:

- provedbu završnih analitičkih postupaka u svrhu oblikovanja sveobuhvatnog zaključka,
- ocjena pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja,

⁹⁶ Tušek, B. i Žager, L. (2008). Revizija. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 243.-249.

⁹⁷ Filipović I. (2009). Revizija. Zagreb: Sinergija nakladništvo d.o.o, str.127.-128.

⁹⁸ Ibid., str. 283.

- konačni uvid i pregledavanje sadržaja radne dokumentacije.⁹⁹

Završni postupci procjene revizijskih dokaza predstavljaju fazu u kojoj revizor provodi završne analitičke postupke, te procjenjuje sposobnost klijenta da posluje vremenski neograničeno, pribavlja pismo o predavljanju menadžmenta i obavlja konačni uvid u radnu dokumentaciju. Pri tome, završni koraci procjene revizijskih dokaza uključuju konačni uvid i pregledavanje sadržaja radne dokumentacije, koja služi kao podloga za oblikovanje mišljenja i sastavljanje revizorova izvješća. Nakon navedenog, voditelj revizorskog tima obavlja detaljan uvid kako bi mogao izdati revizorovo izvješće.¹⁰⁰

Radna dokumentacija najčešće sadrži:

- dokumente i druge prikupljene informacije i podatke od klijenta,
- prikupljene podatke, informacije i dokumente prikupljene od trećih osoba ili putem sredstava javnog informiranja,
- standardizirane upitnike, obrasce i tabele i slično koji su sadržani u programu revizije,
- radne papire ili zapise na bilo kojim medijima koje revizor priprema u tijeku revizije.¹⁰¹

Izgled mišljenja te forme i strukture izvješća standardizirani su izmjenama koje su se dogodile 2016. godine. Cilj novog modela revizijskog izvještavanja je pružiti korisnicima financijskih izvještaja relevantne i transparentne podatke prilagođene društvu koje se revidira te na taj način reducirati razinu informacijske asimetrije između korisnika revizijskih izvještaja i samih revizora. Također, novim modelom teži se smanjenju problema nerealnih očekivanja na način da se uvode eksplicitne izjave o neovisnosti revizora.¹⁰²

„Kada se revizija provela sukladno MRevS-ima sastavlja se revizorsko izvješće, ono daje vrijednost i vjerodostojnost financijskim izvještajima zbog neovisnog mišljenja revizora o realnosti i objektivnosti prikazanih financijskih izvještaja.“¹⁰³

⁹⁹ Tušek, B. i Žager, L. (2008). Revizija. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 249.

¹⁰⁰ Ibid, str. 250.

¹⁰¹ Brekalo, F. (2007). Revizija financijskih izvještaja. Zagreb: Zgombić & Partneri – nakladništvo i informatika d.o.o., str. 24.

¹⁰² Vuko, T. (2016). Trendovi i promjene u revizijskom izvještavanju. Zbornik radova s 51. savjetovanja „Računovodstvo, revizija i porezi u praksi“. Split: Udruga računovođa i financijskih djelatnika Split, str. 15.

¹⁰³ Filipović I. (2009). Revizija. Zagreb: Sinergija nakladništvo d.o.o, str. 78.-79.

Revizijsko izvješće mora biti u pisanom obliku i napisano na hrvatskom jeziku, a uz njega se moraju priložiti svi financijski izvještaji koji su bili predmet revizije.

5. ANALIZA EKSTERNOG REVIZORSKOG IZVJEŠĆA DRUŠTVA LONIA D.D.

Za analizu eksternog revizorskog izvješća odabrano je društvo Lonia d.d. sa sjedištem u Kutini. Za analizu je odabrano najnovije dostupno revizorsko izvješće za 2021. godinu. Također, kako bi analiza bila detaljnija, za komparaciju revizorskog izvješća odabrano je društvo PREHRANA d.o.o.

5.1. Općenito o društvu

Dioničko društvo Lonia registrirano je za prodaju mješovite robe na veliko i malo, a od 1. rujna 2020. godine osnovna djelatnost društva Lonia d.d. je poslovanje nekretninama i iznajmljivanje istih. Lonia d.d. upisana je u registar Trgovačkog suda u Sisku pod poslovnim brojem 080096471.

Temeljni kapital Društva iznosi 21.223.000 HRK, te se sastoji od 106.115 dionica, nominalne vrijednosti 200,00 HRK/dionica. Na dan 31. prosinca 2021. godine dioničko društvo Lonia je imalo 11 zaposlenika dok je godinu prije, na dan 31. prosinca 2020. godine zapošljavalo 1 zaposlenika.

Prema članku 5. Zakona o računovodstvu, Društvo je klasificirano u kategoriju srednjih poduzetnika, te je u skladu s navedenim Uprava (izvršni direktor) sastavila sljedeće financijske izvještaje za javnu objavu:

- Izvještaj o financijskom položaju,
- Izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti,
- Izvještaj o novčanim tokovima,
- Izvještaj o promjenama vlasničke glavnice,
- pripadajuće Bilješke uz financijske izvještaje.

5.2. Revizorsko izvješće

U nastavku ovog diplomskog rada prikazano je revizorsko izvješće društva Lonia d.d. sa sjedištem u Kutini. Revidirana su financijska izvješća za 2021. godinu, a reviziju je provelo društvo Deloitte.

Prilog 2.: Izvještaj neovisnog revizora vlasnicima društva Lonia d.d., Kutina

Mišljenje

Obavili smo reviziju financijskih izvještaja društva Lonia d.d. („Društvo“), koji obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju na dan 31. prosinca 2021. godine, izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o promjenama vlasničke glavnice i izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu te bilješke uz financijske izvještaje, uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Prema našem mišljenju, priloženi financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, financijski položaj Društva na dan 31. prosinca 2021. godine i njegovu financijsku uspješnost te njegove novčane tokove za tada završenu godinu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja koje je usvojila Europska unija („MSFI“).

Osnova za mišljenje

Obavili smo našu reviziju u skladu sa Zakonom o reviziji i Međunarodnim revizijskim standardima („MRevS“). Naše odgovornosti prema tim standardima su detaljnije opisane u našem izvješću neovisnog revizora u odjeljku Odgovornosti revizora za reviziju financijskih izvještaja. Neovisni smo od Društva u skladu s Međunarodnim kodeksom etike za profesionalne računovođe (uključujući Međunarodne standarde neovisnosti) („IESBA Kodeks“) i ispunili smo naše etičke odgovornosti u skladu s IESBA Kodeksom. Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje.

Ostale informacije

Uprava je odgovorna za ostale informacije. Ostale informacije sadrže informacije uključene u Godišnje izvješće, ali ne uključuju financijske izvještaje i naše izvješće neovisnog revizora o njima.

Naše mišljenje o financijskim izvještajima ne obuhvaća ostale informacije.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA (nastavak)

U vezi s našom revizijom finansijskih izvještaja, naša je odgovornost pročitati ostale informacije i, u provođenju toga, razmotriti jesu li ostale informacije značajno proturječne finansijskim izvještajima ili našim saznanjima stečenim u reviziji ili se drugačije čini da su značajno pogrešno prikazane. U pogledu Izvješća posloводства Društva koje je uključeno u Godišnje izvješće, obavili smo i postupke propisane Zakonom o računovodstvu. Ti postupci uključuju provjeru uključuje li Izvješće posloводства potrebne objave navedene u članku 21. Zakona o računovodstvu.

Temeljem provedenih postupaka tijekom naše revizije, u mjeri u kojoj smo bili u mogućnost to procijeniti,

izvještavamo sljedeće:

- 1. Informacije uključene u ostale informacije u skladu su, u svim značajnim odrednicama, s priloženim finansijskim izvještajima.*
- 2. Izvješće posloводства pripremljeno je, u svim značajnim odrednicama, u skladu sa člankom 21. Zakona o računovodstvu.*

Na temelju poznavanja i razumijevanja poslovanja Društva i njegova okruženja stečenog u okviru revizije finansijskih izvještaja, nismo ustanovili značajne pogrešne prikaze u ostalim informacijama.

Odgovornosti Uprave i onih koji su zaduženi za upravljanje za finansijske izvještaje

Uprava je odgovorna za sastavljanje i fer prikaz finansijskih izvještaja u skladu s MSFI-jevima, i za one interne kontrole za koje Uprava odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja finansijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikaza uslijed prijevare ili pogreške.

U sastavljanju finansijskih izvještaja, Uprava je odgovorna za procjenjivanje sposobnosti Društva da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, objavljivanje, ako je primjenjivo, pitanja povezanih s vremenski neograničenim poslovanjem i korištenjem računovodstvene osnove utemeljene na vremenskoj neograničenosti

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA (nastavak)

poslovanja, osim ako Uprava ili namjerava likvidirati Društvo ili prekinuti poslovanje ili nema realne alternative nego da to učini.

Oni koji su zaduženi za upravljanje su odgovorni za nadziranje procesa financijskog izvještavanja kojeg je ustanovilo Društvo.

Odgovornosti revizora za reviziju financijskih izvještaja

Naši ciljevi su steći razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikaza uslijed prijevare ili pogreške i izdati izvješće neovisnog revizora koje uključuje naše mišljenje. Razumno uvjerenje je visoka razina uvjerenja, ali nije garancija da će revizija obavljena u skladu s MRevS-ima uvijek otkriti značajno pogrešno prikazivanje kada ono postoji. Pogrešni prikazi mogu nastati uslijed prijevare ili pogreške i smatraju se značajni ako se razumno može očekivati da, pojedinačno ili skupno, utječu na ekonomske odluke korisnika donijete na osnovi tih financijskih izvještaja.

Kao sastavni dio revizije u skladu s MRevS-ima, stvaramo profesionalne prosudbe i održavamo profesionalni skepticizam tijekom revizije. Mi također:

- Prepoznavamo i procjenjujemo rizike značajnog pogrešnog prikaza financijskih izvještaja, zbog prijevare ili pogreške, oblikujemo i obavljamo revizijske postupke kao reakciju na te rizike i pribavljamo revizijske dokaze koji su dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje. Rizik neotkrivanja značajnog pogrešnog prikaza nastalog uslijed prijevare je veći od rizika nastalog uslijed pogreške, jer prijevara može uključiti tajne sporazume, krivotvorenje, namjerno ispuštanje, pogrešno prikazivanje ili zaobilaženje internih kontrola.*
- Stječemo razumijevanje internih kontrola relevantnih za reviziju kako bismo oblikovali revizijske postupke koji su primjereni u danim okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola Društva.*
- Ocjenjujemo primjerenost korištenih računovodstvenih politika i razumnost računovodstvenih procjena i povezanih objava koje je stvorila Uprava.*

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA (nastavak)

• *Zaključujemo o primjerenosti korištene računovodstvene osnove utemeljene na vremenskoj neograničenosti poslovanja koju koristi Uprava i, temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, zaključujemo o tome postoji li značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost Društva da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem. Ako zaključimo da postoji značajna neizvjesnost, od nas se zahtijeva da skrenemo pozornost u našem izvješću neovisnog revizora na povezane objave u financijskim izvještajima ili, ako takve objave nisu odgovarajuće, da modificiramo naše mišljenje. Naši zaključci se temelje na revizijskim dokazima pribavljenim sve do datuma našeg izvješća neovisnog revizora. Međutim, budući događaji ili uvjeti mogu uzrokovati da Društvo prekine s nastavljanjem poslovanja po vremenski neograničenoj osnovi.*

• *Ocjenjujemo cjelokupnu prezentaciju, strukturu i sadržaj financijskih izvještaja, uključujući i objave, kao i odražavaju li financijski izvještaji transakcije i događaje na kojima su zasnovani na način kojim se postiže fer prezentacija.*

Mi komuniciramo s onima koji su zaduženi za upravljanje u vezi s, između ostalih pitanja, planiranim djelokrugom i vremenskim rasporedom revizije i važnim revizijskim nalazima, uključujući i onima u vezi sa značajnim nedostacima u internim kontrolama koji su otkriveni tijekom naše revizije.

Izvor: Izvješće neovisnog revizora vlasnicima društva Lonia d.d., Kutina za 2021. godinu

Analizom eksternog revizorskog izvješća društva Lonia d.d. može se utvrditi da je isto dobilo pozitivno mišljenje revizora za financijska izvješća. Navedena financijska izvješća obuhvaćaju:

- izvještaj o financijskom položaju na dan 31. prosinca 2021. godine,
- izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti,
- izvještaj o promjenama vlasničke glavnice,
- izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu,
- bilješke uz financijske izvještaje,
- sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Svi navedeni financijski izvještaji prikazani su fer, kao što nalažu Međunarodni standardi financijskog izvještavanja usvojeni od strane Europske Unije, što i samo Dioničko društvo Lonia često naglašava.

Osim toga, eksterna revizija provedena je u skladu s odredbama Zakona o reviziji, kao i Međunarodnim revizijskim standardima. Za ostale informacije odgovorna je Uprava te mišljenje eksternog revizora o financijskim izvještajima ne uključuje iste. Odgovornost eksternog revizora obuhvaća čitanje ostalih informacija i razmatranje jesu li iste značajno proturječne financijskim izvještajima i revizijskim saznanjima, te jesu li na drugi način pogrešno prikazane. Na temelju postupaka provedenih tijekom revizije, utvrđeno je da su činjenice iznesene u ostalim informacijama u skladu s priloženim financijskim izvještajima te da je izvješće posloводства pripremljeno u skladu sa člankom 21. Zakona o računovodstvu.

Promatrajući detaljnije odgovornosti Uprave, odgovornost iste je sastaviti te u konačnici fer prikazati financijske izvještaje, sukladno Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja. Također, odgovornost Uprave je i provesti interne kontrole za koje smatra da su potrebne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja, minimizirajući mogućnost značajnog pogrešnog prikaza. Nadalje, Uprava mora procijeniti sposobnosti društva da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, te za objavljivanje pitanja povezanih s vremenski neograničenim poslovanjem te korištenjem računovodstvene osnove utemeljene na istom, osim ako planira likvidirati društvo, prekinuti poslovanje ili nema izbora osim da učini navedeno. Oni koji su zaduženi za upravljanje su odgovorni za nadziranje procesa financijskog izvještavanja kojeg je ustanovilo Društvo.

Ciljevi eksternog revizora odnose se na stjecanje razumnog uvjerenja o nepostojanju značajnog pogrešnog prikaza u financijskim izvještajima kao cjelini te izdavanje izvješća neovisnog revizora koje uključuje mišljenje istog.

Sumirano, temeljem analize eksternog revizorskog izvješća društva Lonia d.d., može se utvrditi da eksternom revizijom nisu utvrđene primjedbe na financijska izvješća, te da se zbog istog nisu morale poduzimati dodatne radnje. Prikupljeni dokazi bili su dostatni i primjereni za osiguranje osnove za pozitivno mišljenje revizora, te za utvrđivanje sukladnosti financijskih izvještaja i zahtjeva Zakona o računovodstvu.

5.3. Komparacija revizorskih izvješća društava Lonia d.d. i PREHRANA d.o.o.

Društvo s ograničenom odgovornošću PREHRANA registrirano je za proizvodnju prehrambenih proizvoda. PREHRANA d.o.o. upisana je u registar Trgovačkog suda u Varaždinu pod poslovnim brojem 070065500.

Uprava društva PREHRANA d.o.o. sastavila je sljedeće financijske izvještaje za javnu objavu:

- Izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti,
- Izvještaj o financijskom položaju,
- Izvještaj o novčanom tijeku,
- Izvještaj o stanju i promjenama kapitala,
- Bilješke uz financijske izvještaje.

U nastavku je prikazano revizorsko izvješće navedenog društva. Revidirana su financijska izvješća za 2021. godinu, a reviziju je provelo društvo HLB Revidicon. Nakon prikaza izvješća, provedena je komparacija eksternog revizorskog izvješća primarno odabranog društva Lonia d.d. i PREHRANE d.o.o.

Mišljenje s rezervom

Obavili smo reviziju godišnjih financijskih izvještaja društva PREHRANA d.o.o., Varaždin (dalje: Društvo), koji obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju (bilancu) na 31. prosinca 2021., račun dobiti i gubitka, izvještaj o novčanim tokovima, izvještaj o promjenama kapitala za tada završenu godinu te bilješke uz financijske izvještaje, uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Prema našem mišljenju, osim za učinke pitanja opisanog u našem izvješću neovisnog revizora u odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom priloženi godišnji financijski izvještaji istinito i fer prikazuju financijski položaj Društva na 31. prosinca 2021, njegovu financijsku uspješnost i novčane tokove za tada završenu godinu u skladu sa Zakonom o računovodstvu i Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja (HSF-ima).

Osnova za mišljenje s rezervom

1. Društvo je u izvještaju o financijskom položaju (bilanci) iskazalo vrijednost dugotrajne nematerijalne imovine u iznosu od 1.352.301 kn (bilješka 3.1) i dugotrajne materijalne imovine u iznosu od 24.202.678 kn (bilješka 3.2.). Na datum izvještaja Društvo nije sukladno usvojenim računovodstvenim politikama (bilješka 1.d. i 1.e.) ocijenilo da li postoje pokazatelji da vrijednost neke dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine može biti umanjena te, posljedično tome, nije procijenilo nadoknadivi iznos imovine. Iz tog razloga nismo u mogućnosti potvrditi iskazanu vrijednost dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine u bilanci Društva kao i eventualni utjecaj na račun dobiti i gubitka.

2. Zalihe sirovina, proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda čiji se troškovi neće moći nadoknaditi u cijelosti Društvo nije otpisalo ispod troškova do njihove neto utržive vrijednosti. Iznos otpisa koji je trebalo priznati kao rashod nismo u mogućnosti utvrditi.

3. Društvo je iskazalo potraživanja od kupaca za koja postoji objektivan dokaz da je njihova vrijednost umanjena s obzirom da su ti kupci u značajnim financijskim teškoćama uslijed čega je došlo do nepoštivanja ugovora u smislu nepodmirenja obveza. Slijedom navedenog, smatramo da je Društvo ranijih godina trebalo priznati gubitak od

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA (nastavak)

umanjenja vrijednosti potraživanja od kupaca u iznosu od 312.406 kn pa bi zadržana dobit iskazana u bilanci na 31. prosinca 2021. godine bila manja za navedeni iznos.

4. Društvu su tijekom 2018. i 2019. godine dodijeljene potpore za pokriće prihvatljivih troškova ulaganja u opremu i mehanizaciju te podizanje novih nasada lijeske u ukupnom iznosu od 2.483.446 kn i iste je iskazalo u prihodima. Društvo nije postupilo sukladno Hrvatskom standardu financijskog izvještavanja 15 Prihodi, prema kojem državne potpore treba priznati u prihode na sustavnoj osnovi tijekom više razdoblja kako bi se sučelili s odgovarajućim rashodima.

Tijekom 2021. godine trošak amortizacije koji je obračunat a koji se odnosi na nabavljenu opremu i mehanizaciju za koje su primljene potpore iznosio je 95.177 kn te je za taj iznos podcijenjena dobit tekuće godine i podcijenjeni odgođeni prihodi od državnih potpora za investicije za 2.316.564 kn i precijenjena zadržana dobit za 2.411.741 kn.

Obavili smo našu reviziju u skladu sa Zakonom o računovodstvu, Zakonom o reviziji i Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS-ima). Naše odgovornosti prema tim standardima su detaljnije opisane u našem izvješću neovisnog revizora u odjeljku o revizorovim odgovornostima za reviziju godišnjih financijskih izvještaja. Neovisni smo od Društva u skladu s Kodeksom etike za profesionalne računovođe Odbora za međunarodne standarde etike za računovođe (IESBA Kodeksom) i ispunili smo naše ostale etičke odgovornosti u skladu s IESBA Kodeksom. Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo dobili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje s rezervom.

Ostale informacije u godišnjem izvješću

Uprava je odgovorna za ostale informacije. Ostale informacije sadrže informacije uključene u godišnje izvješće, ali ne uključuju godišnje financijske izvještaje i naše izvješće neovisnog revizora o njima.

Naše mišljenje o godišnjim financijskim izvještajima ne obuhvaća ostale informacije, osim u razmjeru u kojem je to izričito navedeno u dijelu našeg izvješća neovisnog

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA (nastavak)

revizora pod naslovom Izvješće o drugim zakonskim zahtjevima, i mi ne izražavamo bilo koji oblik zaključka s izražavanjem uvjerenja o njima.

U vezi s našom revizijom godišnjih financijskih izvještaja, naša je odgovornost pročitati ostale informacije i, u provođenju toga, razmotriti jesu li ostale informacije značajno proturječne godišnjim financijskim izvještajima ili našim saznanjima stečenim u reviziji ili se drugačije čini da su značajno pogrešno prikazane. Ako, temeljeno na poslu kojeg smo obavili, zaključimo da postoji značajni pogrešni prikaz tih ostalih informacija, od nas se zahtijeva da izvijestimo tu činjenicu. Zaključili smo da su zbog razloga opisanih u odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom značajno pogrešno prikazane ostale informacije u izvješću posloводства Društva u vezi s tim iznosima i stavkama u godišnjim financijskim izvještajima.

Odgovornosti Uprave i onih koji su zaduženi za upravljanje za godišnje financijske izvještaje

Uprava je odgovorna za sastavljanje godišnjih financijskih izvještaja koji daju istinit i fer prikaz u skladu s HSF-ima, i za one interne kontrole za koje Uprava odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja godišnjih financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikaza uslijed prijevare ili pogreške.

U sastavljanju godišnjih financijskih izvještaja, Uprava je odgovorna za procjenjivanje sposobnosti Društva da nastavi s poslovanjem po vremenski neograničenom poslovanju, objavljivanje, ako je primjenjivo, pitanja povezanih s vremenski neograničenim poslovanjem i korištenjem računovodstvene osnove utemeljene na vremenskoj neograničenosti poslovanja, osim ako Uprava ili namjerava likvidirati Društvo ili prekinuti poslovanje ili nema realne alternative nego da to učini.

Oni koji su zaduženi za upravljanje su odgovorni za nadziranje procesa financijskog izvještavanja kojeg je ustanovilo Društvo.

Revizorove odgovornosti za reviziju godišnjih financijskih izvještaja

Naši ciljevi su steći razumno uvjerenje o tome jesu li godišnji financijski izvještaji kao

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA (nastavak)

cjelina bez značajnog pogrešnog prikaza uslijed prijevare ili pogreške i izdati revizorovo izvješće koje uključuje naše mišljenje. Razumno uvjerenje je viša razina uvjerenja, ali nije garancija da će revizija obavljena u skladu s MRevS-ima uvijek otkriti značajno pogrešno prikazivanje kada ono postoji. Pogrešni prikazi mogu nastati uslijed prijevare ili pogreške i smatraju se značajni ako se razumno može očekivati da, pojedinačno ili u zbroju, utječu na ekonomske odluke korisnika donijete na osnovi tih godišnjih financijskih izvještaja.

Kao sastavni dio revizije u skladu s MRevs-ima, stvaramo profesionalne prosudbe i održavamo profesionalni skepticizam tijekom revizije. Mi također:

- prepoznamo i procjenjujemo rizike značajnog pogrešnog prikaza godišnjih financijskih izvještaja, zbog prijevare ili pogreške, oblikujemo i obavljamo revizijske postupke kao reakciju na te rizike i pribavljamo revizijske dokaze koji su dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje. Rizik neotkrivanja značajno pogrešnog prikaza nastalog uslijed prijevare je veći od rizika nastalog uslijed pogreške, jer prijevare može uključiti tajne sporazume, krivotvorenje, namjerno ispuštanje, pogrešno prikazivanje ili zaobilaženje internih kontrola.*
- stječemo razumijevanje internih kontrola relevantnih za reviziju kako bismo oblikovali revizijske postupke koji su primjereni u danim okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola Društva.*
- ocjenjujemo primjerenost korištenih računovodstvenih politika i razumnost računovodstvenih procjena i povezanih objava koje je stvorila Uprava.*
- zaključujemo o primjerenosti korištene računovodstvene osnove utemeljene na vremenskoj neograničenosti poslovanja koju koristi Uprava i, temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, zaključujemo o tome postoji li značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost Društva da nastavi s poslovanjem po vremenski neograničenom poslovanju. Ako zaključimo da postoji značajna neizvjesnost, od nas se zahtijeva da skrenemo pozornost u našem izvješću neovisnog revizora na povezane objave u godišnjim financijskim izvještajima ili, ako takve objave nisu odgovarajuće, da modificiramo naše mišljenje. Naši zaključci se temelje na*

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA (nastavak)

revizijskim dokazima pribavljenim sve do datuma našeg izvješća neovisnog revizora. Međutim, budući događaji ili uvjeti mogu uzrokovati da Društvo prekine s nastavljanjem poslovanja po vremenski neograničenom poslovanju.

- *ocjenjujemo cjelokupnu prezentaciju, strukturu i sadržaj godišnjih financijskih izvještaja, uključujući i objave, kao i odražavaju li godišnji financijski izvještaji transakcije i događaje na kojima su zasnovani na način kojim se postiže fer prezentacija.*

Mi komuniciramo s onima koji su zaduženi za upravljanje u vezi s, između ostalih pitanja, planiranim djelokrugom i vremenskim rasporedom revizije i važnim revizijskim nalazima, uključujući i u vezi sa značajnim nedostacima u internim kontrolama koji su otkriveni tijekom naše revizije.

Izvješće o drugim zakonskim zahtjevima

1. Prema našem mišljenju, temeljeno na poslovima koje smo obavili tijekom revizije, informacije u priloženom izvješću posloводства Društva za 2021. godinu usklađene su s priloženim godišnjim financijskim izvještajima Društva za 2021. godinu.

2. Prema našem mišljenju, temeljeno na poslovima koje smo obavili tijekom revizije, priloženo izvješće posloводства Društva za 2021. godinu je sastavljeno u skladu sa Zakonom o računovodstvu.

3. Na temelju poznavanja i razumijevanja poslovanja Društva i njegova okruženja stečenog u okviru revizije, osim iznijetog u odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom, nismo ustanovili da postoje drugi značajni pogrešni prikazi u priloženom izvješću posloводства Društva.

Izvor: Izvješće neovisnog revizora članu društva PREHRANA d.o.o. Varaždin za 2021. godinu

Iz priloženog eksternog revizorskog izvješća društva PREHRANA d.o.o. Varaždin vidljivo je da je isto dobilo mišljenje s rezervom za godišnje financijske izvještaje, odnosno za:

- izvještaj o financijskom položaju (bilancu) na dan 31. prosinca 2021. godine,
- račun dobiti i gubitka,
- izvještaj o novčanim tokovima,
- izvještaj o promjenama kapitala,
- bilješke uz financijske izvještaje,
- sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Pri komparaciji eksternih revizorskih izvješća društva Lonia d.d. i PREHRANA d.o.o. primjećuju se znatne razlike. Eksterni revizori pri reviziji financijskih izvješća društva PREHRANA d.o.o. izrazili su svoje mišljenje kao mišljenje s rezervom, što su argumentirali time da, osim za učinke pitanja opisanog u izvješću u odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom, priloženi godišnji financijski izvještaji istinito i fer prikazuju financijski položaj Društva.

Za osnovu za mišljenje s rezervom navedeno je više stavki. Društvo je u izvještaju o financijskom položaju (bilanci) iskazalo vrijednost dugotrajne nematerijalne imovine u iznosu od 1.352.301 kn te dugotrajne materijalne imovine u iznosu od 24.202.678 kn, te na datum izvještaja nije ocijenilo postoje li pokazatelji da vrijednost neke dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine može biti umanjena, te nije procijenilo nadoknadivi iznos imovine. Sukladno tome, nije bilo moguće potvrditi iskazanu vrijednost imovine u bilanci Društva, kao ni eventualni utjecaj na račun dobiti i gubitka.

Također, naglašeno je i da zalihe sirovina, proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda čiji se troškovi neće moći nadoknaditi u cijelosti nisu otpisani ispod troškova do njihove neto utržive vrijednosti, zbog čega nije bilo moguće utvrditi iznos otpisa koji je trebalo priznati kao rashod.

Isto tako, budući da je Društvo iskazalo potraživanja od kupaca za koja postoji objektivan dokaz da je vrijednost istih umanjena s obzirom na to da su navedeni kupci u značajnim financijskim teškoćama uslijed čega je došlo do nepodmirenja obveza, smatra se da je Društvo i ranijih godina trebalo priznati gubitak od umanjenja vrijednosti potraživanja od kupaca.

Društvu su tijekom 2018. i 2019. godine dodijeljene potpore za pokriće prihvatljivih troškova ulaganja u opremu i mehanizaciju te podizanje novih nasada lijeske, a iste je iskazalo u prihodima, dakle, nije postupilo sukladno Hrvatskom standardu financijskog izvještavanja *15 – Prihodi*, prema kojem je državne potpore potrebno priznati u prihode na sustavnoj osnovi tijekom više razdoblja.

Promatrajući ostale informacije u godišnjem izvješću, eksterni revizori zaključili su da su zbog razloga opisanih u odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom značajno pogrešno prikazane ostale informacije u izvješću posloводства Društva u vezi s tim iznosima i stavkama u godišnjim financijskim izvještajima.

Posljednje, sukladno drugim zakonskim zahtjevima, informacije priložene u izvješću posloводства Društva za 2021. godinu usklađene su s priloženim godišnjim financijskim izvještajima Društva za 2021. godinu, te je isto sastavljeno u skladu sa Zakonom o računovodstvu. Osim iznijetog u odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom, nisu ustanovljeni drugi značajni pogrešni prikazi u priloženom izvješću posloводства Društva.

Dakle, eksterno izvješće društva PREHRANA d.o.o. mnogo je opširnije od eksternog izvješća društva Lonia d.d., iz razloga što je isto mišljenje s rezervom, što je eksterni revizor, u ovom slučaju HLB Revidicon morao opravdati. Iako većina podataka u priloženim godišnjim financijskim izvještajima istinito i fer prikazuju financijski položaj Društva, određene informacije nisu vjerodostojne i istinite, zbog čega je stečeno mišljenje s rezervom.

6. ZAKLJUČAK

Eksterna revizija promatra se kao postupak provjere i ocjene financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja obveznika revizije te podataka i metoda koje se primjenjuju prilikom sastavljanja financijskih izvještaja na temelju čega se daje se stručno i neovisno mišljenje o istinitosti i objektivnosti financijskog stanja, rezultata poslovanja i novčanih tokova.

Eksterna se revizija u Republici Hrvatskoj pojavila relativno kasno, a regulatorni okvir za provedbu iste uključuje odredbu Zakona o računovodstvu, odredbe Zakona o reviziji, temeljna načela revizije, Direktivu o reviziji i Uredbu 537/14 te Međunarodne revizijske standarde.

Revizijska profesija temelji se na temeljnim načelima, koja uključuju načelo zakonitosti, načelo profesionalne etike, načelo neovisnosti, načelo stručnosti i kompetentnosti, načelo odgovornosti, načelo dokumentiranosti, odnosno pribavljanja dokaza te načelo konkretnog izvješćivanja.

Temeljni zadatak eksterne revizije je zaštita interesa vlasnika kapitala i stvaranje pouzdane informacijske podloge za racionalno odlučivanje i upravljanje. Eksterna revizija mora biti pretpostavka kvalitetnih i vjerodostojnih informacija, zbog čega je ista jedan od ključnih instrumenata upravljačke ekonomije.

Proces eksterne revizije vrlo je kompleksan, a uključuje predrevizijske radnje i planiranje, razmatranje sustava internih kontrola i provođenje testova kontrole, provođenje dokaznih postupaka, provođenje dokaznih testova, te dovršavanje revizije i izdavanje izvješća neovisnog revizora.

U ovom diplomskom provedena je analiza eksternog revizorskog izvješća društva Lonia d.d., provedenog od strane revizijskog društva Deloitte, u skladu s odredbama Zakona o reviziji i Međunarodnim revizijskim standardima te komparacija istog s eksternim revizorskim izvješćem društva PREHRANA d.o.o. Budući da je Društvo Lonia d.d. subjekt od javnog interesa, provedbom eksterne revizije ispunilo je svoje obveze vezano za istu, kao i Društvo PREHRANA d.o.o. Eksternom revizijom financijskih izvještaja Društva Lonia d.d. izdano je pozitivno mišljenje revizora i omogućen daljnji rad Društva, dok je eksternom

revizijom društva PREHRANA d.o.o. utvrđeno da određene informacije nisu vjerodostojne i istinite, zbog čega je izdano mišljenje s rezervom.

POPIS LITERATURE

Knjige:

1. Akrap, V. et al. (2009). Državna revizija. Zagreb: MASMEDIA d.o.o.
2. Brekalo, F. (2007). Revizija financijskih izvještaja. Zagreb: Zgombić & Partneri – nakladništvo i informatika d.o.o.
3. Brozović, M. et al. (2020). Revizija – nadzorni mehanizam korporativnog upravljanja. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
4. Crnković, L., Mijoč, I. i Mahaček, D. (2010). Osnove revizije. Osijek: Ekonomski fakultet u Osijeku.
5. Filipović I. (2009.). Revizija. Zagreb: Sinergija nakladništvo d.o.o.
6. Filipović, I. (2009). Osnove revizije. Split: Ekonomski fakultet Split.
7. International Federation of Accountants (2020). Priručnik s međunarodnim kodeksom etike za profesionalne računovođe (s Međunarodnim standardima neovisnosti). Zagreb: Hrvatska revizorska komora.
8. International Standard on Auditing (2015). Međunarodni revizijski standard (MRevS) 705 (izmijenjen) - Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora. Zagreb: Hrvatska revizorska komora.
9. Mališ, S., Tušek, B. i Žager, L. (2012). Revizija – načela, standardi i postupci, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
10. Messier, W. (2000). Revizija – priručnik za revizore i studente s rješenjem zadataka, Zagreb: Faber i Zgombić Plus.
11. Popović, Ž., Vitezić, N. (2009). Revizija i analiza – Instrumenti uspješnog donošenja poslovnih odluka. Zagreb: Sveučilište u Rijeci.
12. Soltani B., (2009). Revizija: Međunarodni pristup, Zagreb: MATE.
13. Tušek, B. i Žager, L. (2007). Revizija. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
14. Tušek, B. i Žager, L. (2008). Revizija. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
15. Vujević, I. (2004). Revizija. Split: Ekonomski fakultet Split.
16. Žager, K. et. al. (2017). Analiza financijskih izvještaja – načela, postupci, slučajevi. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

Članci objavljeni u časopisima:

1. Kovačević, R.(1993). Revizorska profesija i tvrtke. Računovodstvo, revizija i financije br. 1/1993., Zagreb: RRIF plus.
2. Krajačić, D. (2017). Izvješće neovisnog revizora sukladno novim Međunarodnim revizijskim standardima. Računovodstvo i financije. Zagreb: Računovodstvo i financije.
3. Miletić, A. (2010). Planiranje revizije. Zagreb: RRiF br. 12/10.
4. Pretnar Abičić, S.(2017). Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora: Specifičnosti oblika i sadržaja revizorova izvješća u uvjetima modifikacije mišljenja. Računovodstvo, revizija i financije.

Članci objavljeni u zbornicima radova:

1. Tušek, B., Filipović, I. i Filipović, D. (2009). Istraživanje odnosa eksterne revizije i nadzornog odbora u Republici Hrvatskoj. Zagreb: Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, 7(1), str. 13.-24.
2. Tušek, B., Ježovita, A. i Halar, P. (2020). Izazovi djelovanja interne i eksterne revizije u eri pandemije COVID-19. Zbornik radova Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru (26). Mostar: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Mostaru, str. 111.-130.

Članci objavljeni na mrežnim stranicama:

1. Čular, M. (2019). Utjecaj organizacije interne revizije i učinkovitog revizijskog odbora na korištenje rada interne revizije u eksternoj reviziji. Ekonomska misao i praksa, (1), str. 3.-22.
2. Tušek, B. i Sever, S. (2007). Uloga interne revizije u povećanju kvalitete poslovanja poduzeća u Republici Hrvatskoj-empirijsko istraživanje. Zagreb: Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, 5 (1), str. 273.-294.

Skripta predavanja:

1. Roška, V. (2012). Skripta predavanja iz predmeta Revizija. Zagreb.

Propisi:

1. Pravilnik o stručnom osposobljavanju za polaganje revizorskog ispita, revizorskom i posebnom ispitu te ispitu osposobljenosti, Narodne novine, br. 59/2019
2. Zakon o kaznenim djelima protiv tržišta kapitala, Narodne novine, br. 152/08
3. Zakon o računovodstvu, Narodne novine, br. 78/15-42/20
4. Zakon o reviziji, Narodne novine, br. 127/17
5. Zakon o tržištu vrijednosnih papira, Narodne novine, br. 84/02

Mrežne stranice:

1. EUR-Lex 1. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=celex:32006L0043> (pristupljeno 5.8.2022.)
2. EUR-Lex 2. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0056&from=EN> (pristupljeno 5.8.2022.)
3. EUR-Lex 3. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?qid=1547201217797&uri=CELEX:32014R0537> (pristupljeno 5.8.2022.)
4. Hrvatska revizorska komora 1. URL: <http://revizorska-komora.hr/index.php/kodeksi-standardi-smjernice/medjunarodni-revizijski-standardi.html> (pristupljeno 5.8.2022.)
5. Hrvatska revizorska komora 2. URL: <http://www.revizorska-komora.hr/index.php/registri/pretraga.html> (pristupljeno 5.8.2022.)
6. Propisi.hr. URL: <http://www.propisi.hr/print.php?id=5656> (pristupljeno 10.8.2022.)

POPIS PRILOGA

Prilog 1. Primjer pisma o preuzimanju obveze revizije	34
Prilog 2.: Izvještaj neovisnog revizora vlasnicima društva Lonia d.d., Kutina	45
Prilog 3.: Izvještaj neovisnog revizora članu društva PREHRANA d.o.o. Varaždin ..	51