REVIZIJA DUGOTRAJNE MATERIJALNE I NEMATERIJALNE IMOVINE

Dodig, Petra

Undergraduate thesis / Završni rad

2018

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

Permanent link / Trajna poveznica: https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:124:636077

Rights / Prava: In copyright / Zaštićeno autorskim pravom.

Download date / Datum preuzimanja: **2024-03-29**

Repository / Repozitorij:

REFST - Repository of Economics faculty in Split

zir.nsk.hr

UNIVERSITY OF SPLIT

dabar
DIGITALNI AKADEMSKI ARHIVI I REPOZITORIJI

SVEUČILIŠTE U SPLITU

EKONOMSKI FAKULTET SPLIT

ZAVRŠNI RAD

REVIZIJA DUGOTRAJNE MATERIJALNE I NEMATERIJALNE IMOVINE

Mentor:

Izv.prof.dr.sc. Tina Vuko

Student:

Petra Dodig

Broj indeksa: 1150634

Split, rujan, 2018.

SADRŽAJ:

1. UVOD 3

2. RAČUNOVODSTVENA OBILJEŽJA DUGOTRAJNE IMOVINE.....4
   2.1. Priznavanje dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine.....6
   2.2. Naknadno mjerenje dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine.....6
      2.2.1. Amortizacija dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine.....7
      2.2.2. Revalorizacija dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine.....11
   2.3. Porezni aspekti amortizacije i revalorizacije.....14

3. REVIZIJA STAVKI DUGOTRAJNE IMOVINE.....16
   3.1. Ciljevi revizije dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine...18
   3.2. Metode revizije dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine..19
   3.3. Revizorsko izvješće i donošenje mišljenja.....20

4. ANALIZA REVIZIJSKIH KVALIFIKACIJA U VEZI RAČUNOVODSTVENOG EVIDENTIRANJA DUGOTRAJNE MATERIJALNE IMOVINE.....25
   4.1. Opis uzorka.....25
   4.2. Analiza učestalosti i prirode revizorove modifikacije mišljenja zbog računovodstvenog priznavanja i vrednovanja dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine.....27
   4.3. Analiza ključnih revizorskih pitanja koja se odnose na dugotrajnu materijalnu i nematerijalnu imovinu.....29

5. ZAKLJUČAK.....32

LITERATURA.....34

POPIS SLIKA.....36

POPIS TABLICA.....36

POPIS GRAFIKONA.....36

SAŽETAK.....37

SUMMARY.....38

1. UVOD

Razvojem trgovačkih društava došlo je do razdvajanja funkcije vlasništva od funkcije upravljanja. Upravo to razdvajanje stvaralo je jaz i povećavalo problem asimetrije informacija između vlasnika i menadžera. Nedostatak aktivne prisutnosti vlasnika i uključenosti u poslovanje omogućavao je menadžmentu visok stupanj samostalnosti što je u velikoj mjeri otvaralo put ka manipulaciji financijskim izvještajima. Kako bi spriječili takve situacije, vlasnici angažiraju ovlaštene revizore. Uloga računovodstva i revizije je da poveća razinu povjerenja i sigurnosti u financijske izvještaje. Jedna od stvaki koje čine značajan udio u ukupnoj imovini trgovačkog društva je dugotrajna imovina. Upravo je revizija dugotrajne imovine, posebice primjena politika amortizacije i revalorizacije, u fokusu istraživanja ovog završnog rada. Stoga će se u praktičnom dijelu rada analizirati revizijska izvješća trgovačkih društava iz djelatnosti hotelijerstva kako bi se analizirala učestalost i vrste značajnih pogrešnih prikazivanja stavki dugotrajne materijalne imovine na temelju provedene revizije i danih revizijskih mišljenja u revizorovom izvješću. Hotelijerska djelatnost je izabrana za analizu jer hoteli imaju značajan udio dugotrajne imovine u svojoj ukupnoj imovini.

Dakle, elementi financijskih izvještaja kao što su dugotrajna materijalna i nematerijalna imovina predstavljaju jednu od bitnih stavki za poduzetnika kojima revizori trebaju pristupiti s određenom pažnjom i pozornošću. Ti elementi podliježu različitim oblicima i vrstama rizika, tj. postoji rizik značajnog pogrešnog prikazivanja ovih stavki zbog prijevare ili pogreške. Cilj većine poduzeća je minimiziranje troškova poslovanja i ostvarivanje što veće dobiti na kraju obračunskog razdoblja, tj. poduzimanje onih postupaka kojima pridonese očuvanju i jačanju svog položaja na tržištu. Kod određivanja visine troškova, tj. rashoda poduzeća veliku ulogu ima trošak amortizacije. S obzirom na to da politika amortizacije dugotrajne imovine uključuje značajan stupanj procjene, otvara se i mogućnost njezine zlouporabe bilo u svrhu precjenjivanja ili podcjenjivanja financijskog rezultata. Osim politike amortizacije, naknadno vrednovanje dugotrajne imovine može se provoditi i primjenom metode revalorizacije. Ponovnom procjenom imovine, osim što se mijenja knjigovodstvena vrijednost te imovine u bilanci, mijenjaju se istovremeno i pozicije kapitala i dobiti. Ovim radom želi se prikazati mogućnost nastanka pogrešaka ili prijevara na poziciji dugotrajne imovine te analizirati postupke i nalaze revizora koji se odnose na pogrešna prikazivanja računa dugotrajne imovine.

Rad se sastoji od pet poglavlja, uključujući uvod i zaključak.

U uvodnom dijelu definira se problem, predmet i ciljevi istraživanja te se daje kratki prikaz strukture rada.

U drugom poglavlju „Računovodstvena obilježja dugotrajne imovine“ obrađuju se i objašnjavaju računovodstvena obilježja i politike priznavanja i mjerenja dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine. Naglasak je stavljen na dvije osnovne računovodstvene politike naknadnog mjerenja dugotrajne materijalne imovine – politiku amortizacije i politiku revalorizacije.

U trećem poglavlju „Revizija stavki dugotrajne imovine“ navodi se pojam i značajke same revizije te se obrađuju ciljevi i metode revizije dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine. Na kraju se ukazuje na važnost i izgled revizorskog izvješća te se objašnjavaju različite vrste revizorskog mišljenja.

U četvrtom dijelu rada analizirat će se revizijske kvalifikacije u vezi računovodstvenog evidentiranja dugotrajne imovine trgovačkih društava u hotelijerskoj djelatnosti. U fokusu su modificirana revizorska mišljenja nastala uslijed pogrešnih prikazivanja stavki dugotrajne materijalne imovine te ključna revizorska pitanja koja se odnosne na istu.

U petom dijelu rada izneseni su temeljni zaključci i spoznaje do kojih se došlo na temelju provedenog istraživanja.

2. RAČUNOVODSTVENA OBILJEŽJA DUGOTRAJNE IMOVINE

Dugotrajna materijalna imovina predstavlja nekretnine, postrojenja i opremu koju poduzetnik posjeduje radi korištenja u proizvodnji proizvoda ili usluga, za iznajmljivanje drugima ili u administrativne svrhe, pri čemu očekuje da će ih rabiti dulje od jedne godine. Dugotrajna nematerijalna imovina je nemonetarna imovina koja nema fizičkih obilježja, nastala iz ugovornih i zakonskih prava, a koja se može odvojiti od poduzetnika prodajom,iznajmljivanjem, licenciranjem ili razmjenom. Tu pripadaju izdaci za razvoj, patenti, licencije, koncesije, zaštitni znakovi, softver, franšize, goodwill.

Dugotrajna imovina se protekom vremena troši i upravo taj trošak amortizacije predstavlja bitnu stavku u određivanju visine troškova, tj. rashoda poduzeća.

U hrvatskoj računovodstvenoj i revizorskoj praksi potrebno je sukladno odredbama Zakona o računovodstvu[1], utvrditi je li poduzetnik obveznik primjene Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja ili je obveznik Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja. Veliki poduzetnici i poduzetnici čije su dionice ili dužnički vrijednosni papiri uvršteni na organizirano tržište su dužni primjenjivati Međunarodne standarde financijskog izvještavanja, dok su ostali poduzetnici obavezni sastavljati i prezentirati u skladu sa Hrvatskim standardima.

Tablica 1: Pregled MRS-a/MSFI-a i HSFI-a koji predstavljaju okvir za izvještavanje dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine

MRS/MSFI	HSFI
MRS 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema	HSFI 5 – Dugotrajna nematerijalna imovina
MRS 36 – Umanjenje imovine	HSFI 6 – Dugotrajna materijalna imovina
MRS 38 – Nematerijalna imovina	HSFI 7 – Ulaganja u nekretnine
MRS 40 – Ulaganje u nekretnine	HSFI 8 – Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja
MSFI 5 – Dugotrajna imovina namijenjena prodaji i prestanak poslovanja	

Izvor: Prikaz autora

[1] Narodne novine, (2017): Zakon o računovodstvu, pročišćeni tekst zakona br. 78/15, 134/15, 120/16

2.1. Priznavanje dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine

Standard koji propisuje računovodstveni tretman nematerijalne imovine je Međunarodni računovodstveni standard 38. Međunarodni računovodstveni standard koji predstavlja okvir za izvještavanje materijalne imovine, tj. nekretnina, postrojenja i opreme je MRS 16. Standardima su određeni uvjeti za priznavanje dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine, te ono što trebaju zadovoljiti je da postoji vjerojatnost da će ekonomske koristi od te imovine u budućnosti pritjecati u subjekt te da je trošak imovine pouzdano mjerljiv. Ekonomske koristi od nematerijalne imovine mogu biti prihodi od prodaje proizvoda ili usluga te ušteda troškova prilikom korištenja intelektualnog vlasništva u proizvodnom procesu. Ona se početno mjeri po trošku. Prilikom zasebnog stjecanja nematrijalne imovine trošak imovine predstavlja njena nabavna cijena te svi troškovi koji su direktno vezani za samo pripremanje imovine za upotrebu. U slučaju da se nematerijalna imovina stječe kao dio poslovnog spajanja onda je trošak njena fer vrijednost na dan spajanja. Nekretnine, postrojenja i oprema izravno ne pridonose povećanju ekonomskih koristi, ali su nužne za subjekt da ostvari ekonomske koristi neke druge povezane imovine. Trošak pojedine nekretnine, postrojenja i opreme jednak je cijeni za plaćanje na datum priznavanja te imovine. U trošak ulazi nabavna cijena, svi izravni troškovi te početno procijenjeni troškovi demontaže, uklanjanja sredstva i obnavljanja mjesta na kojem je imovina smještena. Prestanak priznavanja, tj. isknjižavanje odvija se u uvjetima otuđenja i kada se ne očekuju buduće koristi od uporabe ili otuđenja imovine.

2.2. Naknadno mjerenje dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine

Dvije osnovne računovodstvene politike naknadnog mjerenja dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine su politika amortizacije i politika revalorizacije. Prilikom naknadnog mjerenja, tj. mjerenja nakon početnog priznavanja, subjekt je dužan odabrati jednu od metoda kao svoju računovodstvenu politiku te ju primjeniti na cjelokupnu imovinu. Jedna od metoda je model troška prema kojem se materijalna i nematerijalna imovina prikazuju po trošku umanjenom za akumuliranu amortizaciju te akumulirane gubitke od umanjenja.

Druga metoda je metoda revalorizacije koja propisuje da se imovina prikaže po revaloriziranom iznosu. Revalorizirani iznos čini fer vrijednost imovine na datum revalorizacije umanjen za kasnije akumuliranu amortizaciju i kasnije akumulirane gubitke od umanjenja. Ovisno o promjenama fer vrijednosti dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine, tj. njihove tržišne vrijednosti utvrđene procjenom, ovisit će učestalost revaloriziranja. Važno ju je provoditi dovoljno redovito kako se knjigovodstvena vrijednost imovine ne bi značajno razlikovala od njene fer vrijednosti.

2.2.1. Amortizacija dugotrajne imovine

U knjigovodstvu amortizacija predstavlja postupak postupnog umanjivanja vrijednosti imovine poduzeća. Obračunava se godišnje prema postupku predviđenim zakonom i relevantnim standardima financijskog izvještavanja. Osnovica za obračun amortizacije ne mora nužno biti jednaka trošku nabave. Prema t. 53. MRS-a 16 amortizirajuća svota imovine utvrđuje se nakon oduzimanja njezine tržišne vrijednosti nakon isteka vijeka trajanja. Kad je riječ o osnovnim sredstvima, tada je amortizacija onaj dio osnovnih sredstava za koji se smatra da je fizički ili ekonomski potrošen. Osnovna joj je namjena osigurati financijska sredstva u iznosu koji će osigurati bar zamjenu postojećih osnovnih sredstava. Na visinu troška amortizacije utječe osnovica za obračun amortizacije, odabrana metoda, stope, obračun amortizacije po predmetu te vremenski početak i završetak korištenja sredstava. Vijek upotrebe je razdoblje u kojem se očekuje da će poduzetnik rabiti dugotrajnu materijalnu i nematerijalnu imovinu ili broj proizvoda ili sličnih jedinica koje se očekuje da će ih poduzetnik ostvariti pomoću dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine.

Materijalna i nematerijalna imovina podliježu amortizaciji ako ispunjavaju sljedeće kriterije[2]:

- imovina se koristi više od jednog obračunskog razdoblja
- imovina ima ograničen vijek trajanja
- društvo koristi imovinu u procesu prodaje robe, u proizvodnji ili pružanju usluga, za iznajmljivanje drugima ili za administrativne svrhe

[2] Petarčić, I.(2018): Obračun amortizacije za 2017. godinu, RRiF br. 1, str. 74-83

Amortizaciji ne podliježu zemljišta, umjetnine trajne vrijednosti, šume i slični obnovljivi resursi iz razloga što imaju neograničen vijek trajanja. Također, materijalna sredstva u pripremi ne podliježu amortizaciji budući da njih počinjemo amortizirati tek kada budu stavljeni u upotrebu.

Metoda obračuna amortizacije odražava način očekivanog trošenja dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine. Različite metode imaju različite učinke na konačni financijski rezultat poslovanja poduzeća. U teoriji i praksi razlikuju se dvije osnovne metode amortizacije: funkcionalna (prema učinku) i vremenska(linearna, degresivna, progresivna).

Prema HSFI 6 (t. 49.) i MRS 16 (t. 62.), za računovodstvene svrhe moguće je amortizaciju obračunavati po:

- Linearnoj (pravocrtnoj) metodi
- Degresivnoj metodi (metodi opadajućeg salda)
- Funkcionalnoj metodi (metodi jedinice proizvoda)

Linearna metoda rezultira jednakim iznosom amortizacije tijekom vijeka upotrebe ako nije promijenjen ostatak vrijednosti.[3] To znači da se amortizacija ravnomjerno raspoređuje na sve godine vijeka trajanja. Degresivna metoda rezultira smanjenjem iznosa amortizacije tijekom vijeka upotrebe. Korištenjem ove metode svota amortizacije za prvu godinu će biti najveća dok će u zadnjoj godini ona biti najmanja. Funkcionalna metoda (metoda jedinice proizvoda) rezultira amortizacijom koja se temelji na očekivanoj upotrebi ili količini proizvoda. Ovom metodom se imovina amortizira po učinku.[4]

Iznos amortizacije jednak je odnosu nabavne vrijednosti i predviđenog učinka ili planiranog broja sati rada.

Metode amortizacije nisu propisane MSFI-ima, ali Zakon o porezu na dobit zahtijeva primjenu linearne metode uz propisane amortizacijske stope za porezne svrhe.

[3] Belak V.(2009): Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine prema HSFI/MSFI i novi računovodstveni postupci, str 77.
[4] Belak V.(2009): Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine prema HSFI/MSFI i novi računovodstveni postupci, str. 85.

Pravilnikom o amortizaciji definirana su slijedeća pravila o načinu obračuna amortizacije[5]:

1) Amortizacija predmeta dugotrajne imovine obavlja se linearnom metodom, primjenom godišnjih amortizacijskih stopa koje su sadržane u prilogu Pravilnika o amortizaciji. Dopušteno je korištenje uvećanih amortizacijskih stopa.
2) Amortizacija se obračunava za svaki predmet dugotrajne imovine pojedinačno.
3) Obračun amortizacije počinje prvog dana mjeseca koji slijedi iza mjeseca u kojem je dugotrajna imovina stavljena u uporabu.
4) Obračun amortizacije za prodanu, uništenu, rashodovanu ili na drugi način otuđenu dugotrajnu imovinu obavlja se do kraja mjeseca u kojem je ona bila u uporabi. U tom slučaju u porezni rashod priznaje se amortizacija u visini neotpisane vrijednosti.

Zakon o porezu na dobit[6] utvrđuje najviše dopuštene stope amortizacije te najmanji broj godina vijeka uporabe, međutim, najniže stope amortizacije nisu utvrđene. Porezna uprava ne mari za realnost procijenjenog vijeka uporabe, ali bi zato revizija trebala utvrditi nerealno niske i visoke stope amortizacije. Slučaj kada su stope amortizacije vrlo niske(kao i trošak amortizacije), a vijek uporabe nerealno velik naziva se rastezanje amortizacije. To je primjer upravljanja zaradom putem precjenjivanja vrijednosti dugotrajne imovine kada se "bilda" dobit. Slučaj kada se primjenjuju podvostručene amortizacijske stope koje često ne odgovaraju ekonomskom vijeku uporabe dugotrajne imovine naziva se sužavanje amortizacije. To je primjer upravljanja zaradom na način da se vrijednost dugotrajne imovine podcjenjuje čime se stvaraju skrivene pričuve za slijedeću poslovnu godinu.[7]

Vrijednost imovine se umanjuje pomoću korektivnog konta- akumulirana amortizacija. Zbroj osnovnog i korektivnog konta daje neto knjigovodstvenu vrijednost sredstava, tj. vrijednost dugotrajne imovine umanjena je za vrijednost amortizacije. Dugotrajna imovina se smanjuje kroz korektivni konto, ali ukupna imovina u bilanci nije umanjena zato što amortizacija predstavlja trošak, ne i odljev novca.

[5] Članak 5., st.4.,Pravilnika o amortizaciji(https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2001_06_54_872.html) pristupljeno [15.6.2018.]
[6] Narodne novine(2017): Zakon o porezu na dobit, pročišćeni tekst br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16
[7] Poslovni savjetnik, Kreativno računovodstvo i upravljanje zaradama(http://www.poslovni-savjetnik.com/sites/default/files/PS%2048-86,87,88.pdf) pristupljeno [16.8.2018.]

Poduzetnici često koriste obračun amortizacije za namjernu korekciju rezultata financijske godine, pa tom elementu revizori trebaju posvetiti posebnu pozornost. Praksa pokazuje kako poduzetnici često posežu za kupnjom dugotrajne imovine na kraju godine kako bi na taj način utjecali na rezultat tog razdoblja[8]. To je pogrešna praksa budući da u godini u kojoj smo kupili sredstvo troškove možemo teretiti samo za iznos obračunate amortizacije, koja počinje od prvog idućeg mjeseca. Isplata sredstava prilikom kupnje imovine predstavlja novčani izdatak, ali ne nužno i trošak razdoblja.

Sukladno tome revizor ispituje dosljednost primjene pojedine metode. Također, posebnu pozornost posvećuje se u slučaju ako klijent mijenja metodu amortizacije ili vijek upotrebe imovine koja se amortizira, tj. u slučaju kada dolazi do promjene računovodstvene procjene. Prilikom sastavljanja godišnjih financijskih izvještaja poduzetnici često prilagođavaju obračun troška amortizacije svojim potrebama na način da će s primjenom više ili niže amortizacijske stope utjecati na povećanje ili smanjenje dobiti/gubitka. Pri tome zanemaruju odredbe međunarodnih računovodstvenih standarda i standarda okvira za izvještavanje (Hrvatskih ili Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja), koji nalažu da je poduzetnik dužan procijeniti korisni vijek uporabe sredstava u kojem će pritjecati ekonomska korist u društvo i da utvrđena amortizacijska stopa treba biti prilagođena procijenjenom korisnom vijeku uporabe sredstava. Stoga se često u bilancama poduzetnika zna naći dugotrajna imovina koja je još uvijek u uporabi i od koje pritječe ekonomska korist, međutim ista je pogrešnom procjenom korisnog vijeka uporabe u cijelosti amortizirana i njena je neto knjigovodstvena vrijednost nula.[9]

Pri izboru računovodstvene procjene obračuna amortizacije, poduzetnik bi se trebao voditi računovodstvenim kriterijima, a ne poreznim. Primjerice, goodwill stečen u poslovnom spajanju se ne amortizira, a njegovo umanjenje testira se najmanje jednom godišnje po MRS-u 36 – Umanjenje imovine. Za obveznike primjene MSFI umanjenje goodwilla je porezno priznati rashod. Suprotno tome, po HSFI-u 2, goodwill se amortizira u korisnom vijeku trajanja od najviše pet godina te trošak amortizacije goodwilla ne predstavlja porezno priznati rashod.

[8] Profitiraj.hr, http://profitiraj.hr/utjecaj-amortizacije-na-bilancu-i-rdg/ pristupljeno [28.6.2018.]
[9] Burza, https://burza.com.hr/portal/amortizacija-dugotrajne-imovine/11697 pristupljeno[2.7.2018.]

2.2.2. Revalorizacija dugotrajne imovine

Posebna pozornost posvećuje se revalorizaciji dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine. Budući da su računovodstveni standardi često nejasni i vrlo složeni, a samo utvrđivanje fer vrijednosti imovine se obavlja procjenom koja je subjektivna i na koju često utječu stavovi menadžmenta društva, otvara se mogućnost manipulacije financijskim izvještajima.

U revizijskoj praksi pojedini poduzetnici revalorizacijski dobitak iskazuju u prihodima, umjesto ispravno u revalorizacijskim rezervama kao povećanje kapitala[10]. Navedenom prijevarom poduzetnici namjerno precjenjuju rezultat financijske godine. „Iznimno, revalorizacijsko povećanje evidentirat će se kao prihod samo do visine prethodno priznatih gubitaka od umanjenja na toj imovini, ako ih je bilo. Svako smanjenje vrijednosti imovine kao rezultat revalorizacije evidentira se kao rashod. Iznimno, takvo smanjenje se evidentira kao smanjenje revalorizacijske rezerve, pod uvjetom da je imovina prethodno revalorizirana, a ako prelazi iznos revalorizacijske rezerve tada se razlika evidentira kao rashod.“[11]

Poznati postupak je i čišćenje bilance kojim se otpisuju stavke imovine (vrijednosno usklađuju na niže) čime se povećavaju rashodi poslovne godine. Poduzetnici to koriste u godinama kada je ostvarena iznadprosječna dobit, pa se povećanjem rashoda smanjuje dobit i na taj način stvaraju skrivene pričuve za slijedeće godine. Revalorizacijska rezerva dugotrajne imovine, koja se amortizira, smanjuje se korištenjem imovine tj. amortizacijom. Ponovnom procjenom dugotrajne imovine nakon početnog priznavanja mijenja se knjigovodstvena vrijednost te imovine u bilanci te istovremeno i ove pozicije: kapital (revalorizacijske rezerve) u bilanci i amortizacijski trošak i dobit u računu dobiti i gubitka.

Tri su odlučujuće točke u računovodstvu dugotrajne materijalne imovine: inicijalno vrednovanje, vrednovanje tijekom uporabe i vrijednost pri prestanku uporabe. Svaka od utvrđenih vrijednosti u bilo kojem navedenom trenutku izuzetno je značajna za iskazivanje financijskog položaja i uspješnosti poslovanja, prvenstveno zbog toga što se radi o velikim vrijednostima ove imovine, ali i o stavkama s vrlo dugačkim vijekom trajanja. Tržišna vrijednost dugotrajne materijalne imovine ovisna je o cijenama koje se formiraju na osnovi

[10] Bešvir, B.(2009): Revizija dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine, RriF br.2, str. 130-136
[11] Financije, pravo i porezi(2013), https://www.teb.hr/novosti/2013/revalorizacija-dugotrajne-imovine/ pristupljeno [21.5.2018.]

ponude i potražnje. Na tržišnu vrijednost neizravno utječe i uspješnost korištenja, smanjujući ili povećavajući potražnju takve imovine na tržištu, a to djeluje na povećanje ili smanjenje njezine tržišne vrijednosti. Za razliku od tržišne vrijednosti dugotrajne materijalne imovine koja je u određenom vremenu na tržištu približno jednaka, ekonomska vrijednost iste imovine s obzirom na njezinu uporabu u poduzeću nije ista u dva poduzeća.

Računovodstveno praćenje revalorizacije dugotrajne materijalne imovine odnosno nekretnina, postrojenja i opreme uređuje Međunarodni računovodstveni standard 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema odnosno Hrvatski standard financijskog izvještavanja 6 – Dugotrajna materijalna imovina. Prema zahtjevima MRS-a 16 odnosno HSFI-ja 6, nakon početnog vrednovanja dugotrajna imovina se evidentira po metodi troška ili po metodi revalorizacije. Metodom revalorizacije kao metodom naknadnog mjerenja poduzetnik imovinu u svojim poslovnim knjigama iskazuje u revaloriziranom (procijenjenom) iznosu koji čini fer vrijednost imovine umanjene za kasnije akumuliranu amortizaciju i kasnije gubitke od umanjenja. Promjene fer vrijednosti stavki dugotrajne imovine utječu na učestalost revaloriziranja. Model revalorizacije podrazumijeva da se revalorizacija provodi redovito kako bi knjigovodstvena vrijednost izražavala onu stvarnu vrijednost utvrđenu na datum izvještavanja. Ako poduzetnik kod naknadnog vrednovanja odabere metodu troška nabave, tada se vrijednost imovine iskazuje prema nabavnoj vrijednosti smanjenoj za akumuliranu amortizaciju.

U MRS-u 16 (t.35) i HSFI-ju 6 (t.6.4.) definirana su dva postupka revalorizacije koja određuju postupanje s akumuliranom amortizacijom. Ta dva postupka zahtijevaju da se s akumuliranom amortizacijom postupa na jedan od sljedećih načina[12]:

- prepravlja se razmjerno promjeni bruto knjigovodstvene svote imovine tako da je knjigovodstvena svota imovine nakon revalorizacije jednaka njezinoj revaloriziranoj svoti
- isključuje se na teret bruto knjigovodstvene svote imovine, a neto-svota se prepravlja do revalorizirane svote imovine

Svota usklađivanja koja se dobije prepravljanjem ili isključivanjem ispravka vrijednosti (akumulirane amortizacije) čini dio povećanja ili smanjenja knjigovodstvene vrijednosti.

[12] Cirkveni Filipović, T.(2018): Računovodstvo revalorizacije dugotrajne materijalne imovine, RRIF br. 7, str. 9-17

Ukoliko se primjenjuje prvi postupak postotkom povećanja-indeksacijom istodobno se povećava nabavna vrijednost i akumulirana amortizacija, a razlika je efekt revalorizacije koji se evidentira kao revalorizacijska pričuva. Taj se postupak često naziva i postupak revalorizacije bruto knjigovodstvene vrijednosti. U drugom postupku akumulirana amortizacija se isključuje na teret bruto knjigovodstvene vrijednosti. Taj se postupak u poslovnoj praksi primjenjuje kada je riječ o revalorizaciji građevina, a naziva se još i postupak revalorizacije neto knjigovodstvene vrijednosti.

Prema MRS-u 16 povećanje knjigovodstvene vrijednosti imovine uslijed revalorizacije priznaje se u ostalu sveobuhvatnu dobit i kumulativno iskazuje u kapitalu kao revalorizacijska rezerva. Međutim, revalorizacijsko povećanje treba priznati u dobit ili gubitak do iznosa do kojeg ono poništava revalorizacijsko smanjenje iste imovine, koje je prethodno bilo priznato u dobit ili gubitak. U slučaju smanjenja, potrebno ga je priznati u dobit ili gubitak. Međutim, to smanjenje treba izravno teretiti ostalu sveobuhvatnu dobit do iznosa do kojeg ovo samanjenje ne premašuje iznos koji postoji kao revalorizacijska rezerva za istu imovinu. Smanjenje koje se priznaje u ostalu sveobuhvatnu dobit umanjuje iznos kumuliran u kapitalu kao revalorizacijska rezerva.

Promjene knjigovodstvenih vrijednosti dugotrajne materijalne imovine radi usklađivanja njezine vrijednosti s fer vrijednošću nakon početnog priznavanja uglavnom povećavaju poreznu obvezu i stvaraju dodatni odljev novca iz poduzeća. Tako priznato povećanje vrijednosti imovine u knjigovodstvu povećava na drugoj strani revalorizacijske rezerve kao dio kapitala u bilanci. No, ako je umanjena vrijednost imovine, u financijskim izvješćima se iskazuje smanjenje revalorizacijskih rezerve, tj. kapitala. Prema hrvatskim poreznim propisima u slučaju promjena knjigovodstvene vrijednosti imovine zbog njezine ponovne procjene nakon početnog priznavanja, porezna je osnovica dobit s isključenim povećanjem amortizacije što je posljedica povećanja knjigovodstvene vrijednosti te imovine zbog ponovne procjene. Smanjenje vrijednosti uključuje se u poreznu osnovicu kada imovina prestaje biti vlasništvo poduzeća (bude prodana ili uništena). Porezni propisi ne zabranjuju da se dobitci od revalorizacije iskažu kao prihodi poreznog razdoblja u kojem je revalorizacija obavljena, no navedeno iskazivanje nije u skladu s odredbama MSFI i HSFI.

2.3. Porezni aspekti amortizacije i revalorizacije

Pri izboru računovodstvene procjene obračuna amortizacije, poduzetnik bi trebao koristiti računovodstvene kriterije, a ne porezne kriterije. MRS 12- Porez na dobit definira nastanak mogućih razlika između računovodstvenih i poreznih kriterija koji rezultiraju privremenim poreznim razlikama. Porezna ograničenja prilikom priznavanja troška ne bi smjela utjecati na računovodstvene procjene, tj. procjene korisnog vijeka trajanja dugotrajne imovine, već bi se o njima trebalo razmatrati tek nakon što je amortizacija obračunata.[13]

Primjerice, amortizacija korištena pri određivanju oporezive dobiti(poreznog gubitka) može se razlikovati od amortizacije koja se koristi pri određivanju računovodstvene dobiti. Privremenu razliku predstavlja razlika između knjigovodstvene vrijednosti imovine i njene porezne osnovice koja je izvorni trošak nabave imovine umanjen za sve odbitke te imovine koje je porezni organi dopuštaju pri određivanju oporezive dobiti tekućeg i ranijih perioda. Oporeziva privremena razlika nastaje i za posljedicu ima odgođenu poreznu obvezu. U slučaju određivanja fer vrijednosti stečene imovine i obveza preuzetih poslovnom kombinacijom privremene razlike nastaju kada na poreznu osnovicu nije utjecala poslovna kombinacija tj. kada se knjigovodstvena vrijednosti imovine poveća do fer vrijednosti, ali porezna osnovica ostane u visini troška nabave prijašnjeg vlasnika.

Za razliku od računovodstvenih standarda gdje obračun amortizacije započinje kad je imovina spremna za uporabu, porezni propisi priznaju trošak amoritzacije počevši od prvog dana mjeseca koji slijedi nakon mjeseca u kojem je dugotrajna imovina stavljena u uporabu. Poduzetnik je dužan zadovoljiti oba kriterija, a takav postupak dovest će do pojave privremene razlike odnosno odgođene porezne imovine.

U tablici 2 istaknute su najbitnije razlike u obračunu amortizacije između računovodstvenih i poreznih propisa.

[13] Petarčić,I.(2018): Obračun amortizacije za 2017. godinu, RRiF br.1, str. 73-84

Tablica 2: Razlike između računovodstvenih i poreznih propisa u obračunu amortizacije

Računovodstveni propisi za obračun amortizacije	Porezni propisi za obračun amortizacije
1.Metode amortizacije uključuju: linearnu, degresivnu i funkcionalnu(t.47. HSFI 6.; t.62. RS-16)	1.Amortizacija se prizanje kao rashod do svote obračunane na trošak nabave po linearnoj metodi i po propisanim stopama(Zakon o porezu na dobit, čl.12, st.1. i st.7.).
2.Amortizacija imovine započinje kad je imovina spremna za upotrebu, tj. kad se nalazi na lokaciji i u uvjetima potrebnim za korištenje koje je namijenila uprava(t.45. HSFI 6; t.55. MRS 16)	2.Trošak amortizacije priznaje se u porezni rashod od prvog dana mjeseca koji slijedi nakon mjeseca u kojem je dugotrajna imovina stavljena u upotrebu (Zakon o porezu na dobit, čl.12.,st.8.).
3.Amortizacija ne prestaje kad se imovina prestaje koristiti i povlači iz upotrebe ili stoji zbog popravka (t.45. HSFI 6; t.52. MRS 16).	3.Ne priznaju se troškovi amortizacije za imovinu kojom se ne obavlja djelatnost(Pravilnik o porezu na dobit, čl.22., st.5.).
4.Amortizajući iznos imovina treba rasporediti sustavno tijekom njegova vijeka upotrebe (t.43. HSFI 6; t.50. MRS 16).	4.Amortizacija dugotrajne imovine priznaje se kao rashod primjenom godišnjih stopa iz stavka 5. čl.12. Zakona o porezu na dobit koje se mogu udvostručiti.

Izvor: Prikaz autora

Porezni obveznik koji je obveznik poreza na dobit prilikom zaključivanja financijske godine mora sastaviti i predati Obrazac poreza na dobit. Prilikom sastavljanja obrasca utvrđuje poreznu osnovicu sukladno računovodstvenim propisima kao razliku prihoda i rashoda prije obračuna poreza na dobit koja može biti uvećana ili umanjena sukladno odredbama Zakona o porezu na dobit(pročišćeni tekst zakona, NN 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 155/16).

Za sve obveznike je vrlo važno dobro poznavanje rashoda koji uvećavaju osnovicu poreza na dobit kako bi tokom godine pazili na troškove koje knjiže u vlastitim knjigovodstvenim evidencijama te kako ne bi došli do krive prosudbe konačnog rezultata i iznenađenja na kraju godine. Porezno nepriznati rashodi su rashodi koji uvećavaju poreznu osnovicu u obrascu poreza na dobit. Dakle, ukoliko dolazi do uvećanja porezne osnovice dolazi i do većeg iznosa poreza na dobit koji moramo uplatiti.[14]

Prema odredbi čl. 9. Pravilnika o porezu na dobit[15] sva izravna povećanja kapitala i dobitaka, osim revalorizacijskih pričuva, smatraju se povećanjem kapitala koje povećava poreznu osnovicu. Pri realizaciji revalorizacijske rezerve dugotrajne imovine potrebno je voditi računa o poreznim propisima po kojima ona nije porezno priznata, tj. za njen iznos je potrebno uvećati osnovicu za obračun poreza na dobit kroz prijavu poreza na dobit. Prema zahtjevima računovodstvenih standarda, navedeno rezultira iskazivanjem odgođene porezne obveze u trenutku priznavanja revalorizacijske rezerve.

3. REVIZIJA STAVKI DUGOTRAJNE IMOVINE

Sukladno Zakonu o reviziji[16], revizija je postupak provjere i ocjene financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja obveznika revizije te podataka i metoda koje se primjenjuju pri sastavljanju financijskih izvještaja, na temelju kojeg se daje stručno i neovisno mišljenje o istinitosti i objektivnosti financijskog stanja, rezultata poslovanja i novčanih tokova. Cilj revizije financijskih izvještaja je pružanje mogućnosti revizoru da izrazi svoje mišljenje o tome jesu li financijski izvještaji pripremljeni, u svim značajnim odrednicama, sukladno primjenjivom okviru financijskog izvještavanja. Kriteriji za ocjenu realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja predstavljaju računovodstvena načela, Hrvatski standardi financijskog izvještavanja/ Međunarodni standardi financijskog izvještavanja, zakonski propisi te računovodstvene politike.

[14] Knjižica za računovođe, plaće i računovodstveni standardi, http://www.racunovodja.hr/33/porezno-nepriznati-rashodi-l-7-zakona-o-porezu-na-dobit-uniqueidRCViWTptZHJ3hZAWP4cu4n-jGG-3mrMh/ [28.6.2018.]

[15] Pravilnik o porezu na dobit, pročišćeni tekst, NN br. 95705, 133/07, 156/08, 146/09, 123/10, 137/11, 61/12, 146/12, 160/13, 12/14, 157/14, 137/15, 1/17, 2/18

[16] Narodne novine(2018): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d. Zagreb, br. 127/17

Potražanja za revizijom je porasla s pojavom trgovačkih društava tj. odvajanjem funkcije vlasništva od funkcije upravljanja koju počinju obnašati profesionalni menadžeri. Budući da menadžer ima više informacija o istinskom financijskom položaju i rezultatima poslovanja nego što to ima vlasnik, javlja se sukob interesa. Pod pretpostavkom da obje strane nastoje maksimizirati svoje interese, tada je za vjerovati da menadžer neće djelovati u najboljem interesu vlasnika.[17] Kako bi spriječili manipulacije izvještajima vlasnici angažiraju ovlaštene revizore. Isto tako jedan od primarnih razloga za neovisnu reviziju je inherentni potencijalni sukob između poslovodstva neke organizacije i korisnika njezinih financijskih izvještaja. Poslovodstvo bi moglo imati poticaj pružiti pristrane informacije koje su iskazane u financijskim izvještajima zbog toga što su financijski izvještaji jedno od sredstava što se koristi pri ocjenjivanju rezultata poslovanja. Potpuna neovisnost je nemoguća jer revizija financijskih izvještaja zahtijeva blisku radnu povezanost sa poslovodstvom, ali revizori kao skupina su usvojili etička pravila i profesionalne standarde po kojima se vode prilikom obavljanja revizije. U dva najznačajnija skupa standarda pripadaju općeprihvaćena računovodstvena načela i općeprihvaćeni revizorski standardi.[18]

3.1. Ciljevi revizije dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine

Zadatak revizora je utvrditi je li dugotrajna materijalna i nematerijalna imovina usklađena s kriterijima za reviziju dugotrajne imovine. Taj postupak se provodi ispunjavanjem ciljeva revizije. Revizor prvo provjerava mehaničku točnost uspoređivanjem izračuna iz pomoćnih knjiga sa svotama iskazanim u glavnoj knjizi. Valjanost se može provjeriti tako da se ispita realnost i objektivnost početnog i konačnog salda te povećanja i smanjenja dugotrajne imovine. Takvo ispitivanje se provodi uvidom u dokumentaciju pri čemu se utvrđuje njezina vjerodostojnost. Primjerice, valjanost nabave dugotrajne imovine može se provjeriti ispitivanjem povezane ulazne fakture. Ako je odobrenje za nabavu točno, a sredstvo primljeno i stavljeno u pogon radi se o valjanom poslovnom događaju. Revizor će nastojati utvrditi postoji li evidentirana imovina u stvarnosti ili su određeni poslovni događaji fiktivni. Ispitivanjem, jesu li u okviru dugotrajne imovine iskazani svi poslovni događaji koji su u revidiranom razdoblju trebali biti iskazani u poslovnim knjigama, revizor nastoji

[17] Messier, W.(2000): Revizija, Faber & Zgombić plus, Zagreb
[18] Carmichael,D.R., Willingham J.J. (2000): Pojmovi i metode revizije, Mate Zagreb

potvrditi potpunost. Primjerice, fizičkim uvidom ispituje postojanje pojedine dugotrajne materijalne imovine. Revizor cutoff testira u dijelu revidiranja obveza prema dobavljačima i obračunanih rashoda. Ispituje jesu li poslovni događaji prikazani u odgovarajućem obračunskom razdoblju. Primjerice, ispituje ulazne fakture datirane nekoliko dana prije i nakon kraja godine da bi utvrdio odnosi li se evidentirani poslovni događaj na pravo razdoblje. Uvidom u vjerodostojnu dokumentaciju (račun , ugovore, izvatke iz zemljišnih knjiga i dr.) revizor ispituje je li dugotrajna materijalna i nematerijalna imovina vlasništvo klijenta. Revizor ispituje realnost i objektivnost procjene menadžmenta koji se odnose na trošak nabave imovine, procjene u vezi s vijekom upotrebe i ostatka vrijednosti imovine, procjene ako je riječ o primjeni metode revalorizacije, tj. pri iskazivanju imovine po fer vrijednosti te procjene vezane za umanjenje ili vrijednosno usklađenje ili otpis. Revizor ispituje je li dugotrajna materijalna i nematerijalna imovina ispravno klasificirana u financijskim izvještajima na način da provjerava jesu li odvojeno iskazana ulaganja u nekretnine i imovina namijenjena prodaji. Također, ispituje se je li klijent objavio sve propisane informacije. Primjerice, je li objavio informacije o vrstama dugotrajne imovine, o metodama amortizacije i dr.

3.2. Metode revizije dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine

Obujam revizije dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine ovisi o tome obavlja li se revizija prvi put ili je već obavljana. U slučaju da je već prije obavljana revizor će manje vremena utrošiti na ispitivanje ispravnosti početnih stanja, a većinu vremena posvetit će ispitivanju ispravnosti promjena dugotrajne imovine, budući da je stečena imovina prijašnjih godina testirana u trenutku stjecanja. U slučaju da revizija nije obavljana revizor će jednaku pozornost pridati ispitivanju ispravnosti početnih stanja i promjena u tom obračunskom razdoblju. Na revizorski pristup utječe i veličina poduzeća. Ako je riječ o malim komitentima revizori slijede strategiju dokazivanja koja se sastoji od analitičkih postupaka i neposrednih testova salda. Strategija dokaznih postupaka polazi od procjene da interne kontrole ne postoje ili nisu djelotvorne, stoga revizor preliminarno procjenjuje kontrolni rizik na višoj razini. Tom strategijom revizor se odlučuje za prikupljanje većeg broja dokaza.

Kod velikih poduzeća koja su službeno propisala postupke planiranja i nabave dugotrajne imovine te je nadziru uobičajenim kontrolnim sustavom, revizor slijedi strategiju pouzdavanja i testira internu kontrolu. Na temelju prošlih revizija procjenjuje kontrolni rizik na razini ispod najviše. Oslanjanje na sustav internih kontrola klijenata zahtijeva detaljnije upoznavanje i provjeru funkcioniranja te širi opseg testova kontrole. Ako prethodna procjena podržava konačnu procjenu temeljenu na rezultatima testova kontrole, revizor planira manji opseg dokaznih postupaka u završnim postupcima revizije.

Prilikom ispitivanja povećanja dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine, zadaća revizora je utvrditi realnost i objektivnost slijedećih poslovnih događaja: kupovinu, izgradnju u vlastitoj ili tuđoj izvedbi, investicijsko ulaganje (rekonstrukcije, dogradnje), zamjenu ili djelomičnu zamjenu za nenovčanu imovinu, utvrđene viškove kod popisa, dobivanje bez naknade i revalorizaciju.[19] Navedena ispitivanja provodi sukladno načelu značajnosti, tj. za one poslovne događaje gdje su procjene za nastanak prijevara ili pogrešaka velike. Pri ispitivanju smanjenja dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine revizor utvrđuje realnost i objektivnost sljedećih poslovnih događaja: prodaju, umanjenje imovine (vrijednosno usklađenje), rashodovanje- otpis imovine, zamjenu ili djelomičnu zamjenu za nenovčanu imovinu, utvrđene manjkove kod popisa.

Nakon što revizor odredi koje će poslovne događaje ispitivati, provodi sljedeće provjere[20]:

- je li postupak nabave/otuđenja proveden u skladu s internim pravilima (postoji li odluka uprave)
- postoji li uredna i vjerodostojna dokumentacija o provedenoj nabavi/otuđenju (ulazni račun, ugovor o financijskom najmu, izlazni račun)
- je li gradnja u vlastitoj izvedbi iskazana po trošku proizvodnje, sukladno odredbama MRS-a 2 ili HSFI 10
- je li stvarno riječ o investicijskom ulaganja (dogradnji, rekonstrukciji)
- je li zamijenjena imovina za nenovčanu imovinu iskazana po fer vrijednosti imovine dobivene zamjenom,a u slučaju da se fer vrijednost ne može utvrditi, je li zamijenjena imovina iskazana po knjigovodstvenoj vrijednosti dane imovine
- je li povećanje/smanjenje imovine iskazano na ispravne račune i u ispravnom razdoblju, te pomoćnim knjigama

[19] Bešvir, B.(2009): Revizija dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine, RRiF br.2
[20] Bešvir, B.(2009): Revizija dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine, RriF br.2

- je li nabavljena/otuđena imovina obuhvaćena popisom
- je li revalorizacija ispravno provedena

Revizor treba provjeriti jesu li stanja dugotrajne imovine iskazane u bilanci usuglašena sa stanjima iskazanim u glavnoj knjizi, te jesu li ista stanja usklađena sa stanjima u pomoćnim knjigama. Isto tako, dužan je ispitati jesu li količine iskazane u pomoćnim knjigama usuglašene s količinama utvrđenim popisom, odnosno jesu li ispravno iskazana moguće inventurne razlike (viškovi, manjkovi).

3.3. Revizorsko izvješće i donošenje mišljenja – utjecaj značajnih pogrešnih prikazivanja

Revizorsko izvješće predstavlja krajnji rezultat obavljenog postupka revizije. Korisnicima financijskih izvještaja priopćava revizorski nalaz. „Revizijski izvještaj daje vrijednost financijskim izvještajima zbog objektivnosti i neovisnog mišljenja revizora o realnosti prikaza financijskih izvještaja.“[21] U njemu je sadržano mišljenje. Kako bi formirao mišljenje revizor stvara zaključak o tome jesu li financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške. Kod stvaranja tog zaključka uzima u obzir zaključak o tome jesu li dobiveni dostatni i primjereni revizijski dokazi[22], zaključak o tome jesu li značajna, pojedinačno ili skupno, neispravljenja pogrešna prikazivanja[23].

MRevS 700 – Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima uređuje oblik i sadržaj revizorova izvješća izdanog temeljem revizije financijskih izvještaja te revizorovu odgovornost za formiranje mišljenja o financijskim izvještajima. Revizorsko izvješće nije samostalno izvješće nego se revizorskom izvješću prilažu financijski izvještaji koji su bili predmet revidiranja u skladu s primjenjivim okvirom izvještavanja. Financijski izvještaji su odgovornost osobe koja zastupa subjekt, dok je izvješće revizora odgovornost revizorskog društva ili samostalnog revizora.

[21] Messier, W.(2000): Revizija, Faber & Zgombić plus, Zagreb
[22] MrevS 330, Revizorove reakcije na procijenjene rizike, t.26.
[23] MrevS 450, Ocjenjivanje pogrešnih prikazivanja ustanovljenih tijekom revizije, t.11.

Revizorovo izvješće za revizije obavljene u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima sadrži[24]:

- naslov
- naslovnik
- revizorovo mišljenje
- osnova za mišljenje
- vremenska neograničenost poslovanja
- ključna revizijska pitanja
- ostale informacije
- odgovornosti za financijske izvještaje
- revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja
- ime angažiranog partnera
- potpis revizora
- revizorova adresa

Revizorovo izvješće treba nositi datum završetka obavljanja revizije. Datum je važan budući da fiksira revizorovu odgovornost za poznavanje važnih događaja koji će utjecati na financijske izvještaje. Revizor ne može biti odgovoran za poznavanje događaja koji su se dogodili nakon završetka revizije, odnosno nakon što je potpisano revizorovo izvješće.

Četiri općeprihvaćena revizijska standarda koja su vezana za izvješćivanje[25] :

- izvješće treba navesti da li su financijski izvještaji prikazani u skladu s općeprihvaćenim računovodstvenim načelima
- izvješće treba identificirati okolnosti u kojima ta načela nisu bila dosljedno poštovana u tekućem razdoblju u odnosu na prethodno
- informativne objave u financijskim izvještajima trebaju se smatrati razumno adekvatnim
- izvješće treba sadržavati ili izneseno mišljenje o financijskim izvještajima u cjelini ili tvrdnju o utjecaju da takvo mišljenje ne može biti izneseno

[24] MrevS 700, Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima
[25] Carmichael,D.R., Willingham J.J. (2000): Pojmovi i metode revizije, Mate Zagreb

Najčešća vrsta revizijskog izvještaja je standardni pozitivan izvještaj revizije jer su uglavnom izjave uprave u skladu s općeprihvaćenim računovodstvenim načelima. Odlomak o mišljenju sadržava izjavu revizora da financijski izvještaji prikazuju realno i objektivno u svim značajnim pitanjima financijski položaj poduzeća na dan sastavljanja bilance, te rezultate poslovanja, novčani tok za tu godinu i u skladu su s općeprihvaćenim računovodstvenim načelima. Primjer jednog takvog izvješća je prikazan na Slici 1.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima HOTELI JADRAN d.d., Gradac

Izvješće o reviziji godišnjih financijskih izvještaja

Mišljenje

Obavili smo reviziju godišnjih financijskih izvještaja HOTELI JADRAN d.d., Gradac (u daljnjem tekstu "Društvo"), koji obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju (bilancu) na 31. prosinca 2017. godine, račun dobiti i gubitka, izvještaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o novčanim tokovima, izvještaj o promjenama kapitala za tada završenu godinu, te bilješke uz financijske izvješće, uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Prema našem mišljenju priloženi godišnji financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, financijski položaj Društva na 31. prosinca 2017. godine, njegovu financijsku uspješnost i novčane tokove za tada završenu godinu u skladu sa Zakonom o računovodstvu i Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI-ima) koji su utvrđeni od Europske komisije i objavljeni u u službenom listu Europske unije.

Osnova za mišljenje

Obavili smo reviziju u skladu sa Zakonom o računovodstvu, Zakonom o reviziji i Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS-ima). Naše odgovornosti prema tim standardima podrobnije su 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 (IESBA Kodeks) i ispunili smo naše ostale etičke odgovornosti u skladu sa IESBA Kodeksom. Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo dobili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje.

Slika 1: Primjer standardnog pozitivnog mišljenja

Izvor: http://rgfi.fina.hr/IzvjestajiRGFI.web/main/home.jsp , pristupljeno[10.8.2018]

Osim pozitivnog mišljenja mogu se izraziti i sljedeća: mišljenje s rezervom, suzdržanost od mišljenja te negativno. Odluka o vrsti modificiranog mišljenja ovisi o vrsti pitanja koje uzrokuje modifikaciju, tj. jesu li financijski izvještaji značajno pogrešni ili mogu li biti značajno pogrešni u slučaju nemogućnosti prikupljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza te o revizorovoj prosudbi o tome koliko su učinci prožimajući ili o mogućim učincima.

Vrsta pitanja koje uzrokuje modifikaciju	*Revizorova prosudba o prožetosti učinaka ili mogućih učinaka na financijske izvještaje*	
	Značajni ali ne i prožimajući	*Značajni i prožimajući*
Financijski izvještaji su značajno pogrešno prikazani	Mišljenje s rezervom	Negativno mišljenje
Nemogućnosti dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza	Mišljenje s rezervom	Suzdržano mišljenje

Slika 2: Vrste modificiranog mišljenja

Izvor: MrevS 705.(izmijenjen), str. 10

U slučaju kada su ukupni financijski izvještaji realni i objektivni ali postoji značajno ograničenje opsega ili odstupanja od općeprihvaćenih računovodstvenih načela revizor donosi mišljenje s rezervom. Revizor se suzdržava od mišljenja kada ne može dati mišljenje o financijskim izvještajima zbog nedovoljnih mjerodavnih dokaza koji su potrebni za donošenje mišljenja ili zbog izostanka neovisnosti, a ograničenje opsega je znatno pa financijski izvještaji možda nisu prikazani realno i objektivno. Nakon što prikupi dostatne i primjerene revizijske dokaze i zaključi da su pogrešna prikazivanja, pojedinačno ili ukupno, značajna i prožimajuća revizor izražava negativno mišljenje.

Ono što razlikuje modificirano mišljenje od standardnog pozitivnog u strukturi je odjeljak koji se odnosi na osnovu za donošenje modificiranog mišljenja, tj. objašnjava se razlog zbog kojeg se odustalo od izražavanja pozitivnog revizorskog mišljenja. Primjer jednog modificiranog mišljenja prikazan je na Slici 3.

Izvješće o reviziji godišnjih financijskih izvještaja

Dioničarima društva Hoteli Zlatni rat d.d.;

Mišljenje s rezervom

Obavili smo reviziju godišnjih financijskih izvještaja Društva Hoteli Zlatni rat d.d. (Društvo), koji obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju (bilancu) na 31. prosinca 2017., izvještaj o dobiti i gubitku i ostaloj sveobuhvatnoj dobiti razdoblja, 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 na financijske izvještaje koji su opisani u odjeljku Osnove za mišljenje s rezervom, priloženi godišnji financijski izvještaji istinito i fer prikazuju financijski položaj Društva na 31. prosinca 2017., njegovu financijsku uspješnost i novčane tokove za tada završenu godinu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, kako su usvojeni od strane EU („MSFI-ima, kako su usvojeni od strane EU").

Osnova za mišljenje s rezervom

Društvo posjeduje značajna ulaganja u ovisno društvo Aerodrom Brač d.o.o. u iznosu od 20.010 tisuća kuna i potraživanja za dane zajmove, uključujući kamatu, u iznosu od 42.922 tisuća kuna, koja nisu naplaćena nakon kraja godine koja završava 31. prosinca 2017.

Ovisno društvo Aerodrom Brač d.o.o. je poslovalo s gubitkom u tekućoj i prethodnim godinama te na 31. prosinca 2017. godine ima prenesene gubitke od 44.272 tisuća kuna. Rezultati testa umanjenja vrijednosti pokazali su da je potrebno umanjenje vrijednosti ulaganja, na temelju čega je Društvo odlučilo vrijednosno uskladiti cjelokupni iznos potraživanja za dane zajmove, uključujući kamatu, u iznosu od 42.922 tisuća kuna na dan 31. prosinca 2017. godine. Zbog činjenice da je većina zajmova dana u prethodnim godinama kad su već postojali indikatori da nisu povrativi, priznavanje vrijednosnog usklađenja financijske imovine kroz račun dobiti i gubitka tekuće godine nije u skladu s MRS 8 koji zahtijeva ispravak materijalnih grešaka prethodnog razdoblja retrospektivno u prvim odobrenim financijskim izvještajima nakon pronalaska grešaka.

Kako financijska imovina koja se odnosi na dane zajmove ovisnom društvu nije bila vrijednosno usklađena u razdobljima na koje se vrijednosno usklađenje odnosi, financijska imovina, uključujući kamate na 31. prosinca 2016. godine su precijenjeni za 42.343 tisuća kuna (1. siječnja 2016. godine: 30.180 tisuća kuna), zadržana dobit na 31. prosinca 2016. godine je precijenjena za 34.722 tisuća kuna (1. siječnja 2016. godine: 24.748 tisuća kuna), odgođena porezna imovina je podcijenjena za 7.621 tisuća kuna (1. siječnja 2016. godine: 5.432 tisuća kuna) te je gubitak za 2017. godinu precijenjen za 42.343 tisuća kuna.

Obavili smo našu reviziju u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS-ima). Naše odgovornosti prema tim standardima su podrobnije 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 (IESBA Kodeks) 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.

Slika 3: Primjer modificiranog mišljenja

Izvor: http://rgfi.fina.hr/IzvjestajiRGFI.web/main/home.jsp , pristupljeno [10.8.2018.]

4. ANALIZA REVIZIJSKIH KVALIFIKACIJA U VEZI RAČUNOVODSTVENOG EVIDENTIRANJA DUGOTRAJNE MATERIJALNE IMOVINE

S obzirom na značajan udio stavki dugotrajne materijalne imovine u ukupnoj imovini hotela, u praktičnom dijelu rada su se analizirala revizorska mišljenja za financijske izvještaje hotela čijim se vrijednosnim papirima trgovalo na Zagrebačkoj burzi. Cilj analize je bio utvrditi učestalost i prirodu revizorovih kvalifikacija u vezi stavki dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine kada je dano modificirano revizijsko mišljenje.

4.1. Opis uzorka

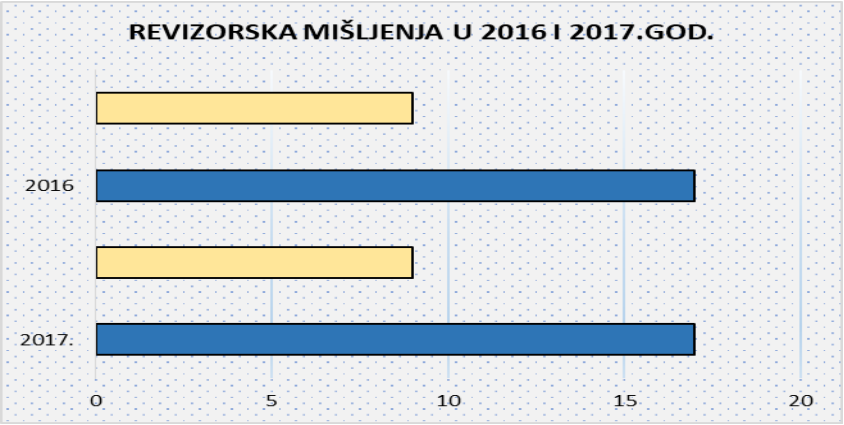
Analiza revizorskih mišljenja za financijske izvještaje hotela obuhvaća razdoblje 2016. i 2017. godine. Tijekom promatranog razdoblja na Zagrebačkoj burzi izlistane su bile dionice 26 dioničkih društava koji se bave djelatnošću hotelijerstva i turizma. Naglasak je stavljen na analiziranju učestalosti značajnih pogrešnih prikazivanja stavki dugotrajne materijalne imovine koje bi bile osnova za modificirano revizorsko mišljenje. Za uzorak je uzeta hotelijerska djelatnost budući da hoteli imaju veliki udio dugotrajne imovine u ukupnoj aktivi.

U Tablici 3 je prikazan popis tih društava kao i struktura revizijskih mišljenja iskazanih u 2017. i 2016. godini.

Tablica 3: Popis društava i struktura revizijskih mišljenja, 2017. i 2016.g.

NAZIV DRUŠTVA	2017.		2016	
	POZITIVNO	S REZERVOM	POZITIVNO	S REZERVOM
Arena Hospitality Group d.d.	1		1	
DUBROVAČKO PRIMORJE		1		1
HOTELI BRELA d.d.	1			1
HOTELI BAŠKA VODA d.d.	1		1	
HOTELI HALUDOVO MALINSKA d.d.	1		1	
IMPERIAL d.d.		1		1
HOTELI JADRAN d.d.	1		1	
HOTELI MAKARSKA d.d.	1		1	
HOTELI MAESTRAL d.d.	1		1	
MEDORA HOTELI I LJETOVALIŠTA d.d.	1		1	
HOTELI TUČEPI d.d.	1			1
HOTELI VODICE d.d.		1		1
HOTELI ZLATNI RAT		1		1
HOTELI ŽIVOGOŠĆE		1	1	
ILIRIJA d.d.	1		1	
JADRAN d.d.		1	1	
JELSA d.d.		1		1
LIBURNIA RIVIERA HOTELI d.d.	1		1	
FTB TURIZAM d.d.	1		1	
OLYMPIA VODICE d.d.	1		1	
PLAVA LAGUNA d.d.	1		1	
PALACE HOTEL ZAGREB d.d.		1		1
VALAMAR RIVIERA d.d.	1		1	
SOLARIS d.d.	1		1	
SUNCE KONCERN d.d.		1		1
TURISTHOTEL d.d.	1		1	
	17	9	17	9

Izvor: Prikaz autora



Grafikon 1: Struktura revizorskih mišljenja

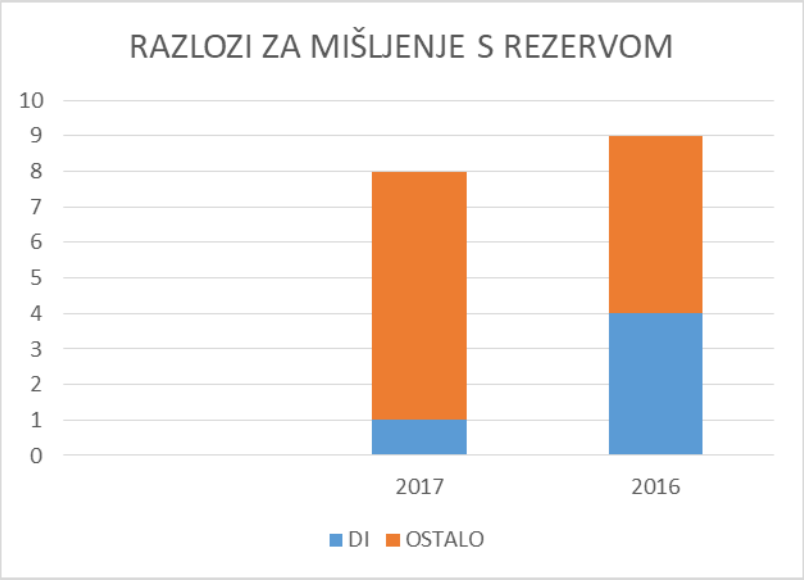
Izvor: Prikaz autora

Na Grafikonu 1 je grafički prikaz revizorskih mišljenja iskazanih za društva iz ove industrije kroz godine.

Kao što se vidi iz grafičkog prikaza i u 2016.god. i u 2017.god. imamo jednaki broj pozitivnih revizorskih mišljenja i mišljenja s rezervom, odnosno, od njih ukupno 26, 17 ih je pozitivno, a 9 ih je s rezervom.

4.2. Analiza učestalosti i prirode revizorove modifikacije mišljenja zbog računovodstvenog priznavanja i vrednovanja dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine

Ono u čemu se razlikuju ove dvije izvještajne godine su razlozi zbog kojih su revizori uskratili pozitivno mišljenje i iskazali mišljenje s rezervom.



Grafikon 2: Razlozi za mišljenje s rezervom

Izvor: Prikaz autora

Iz Grafikona 2 možemo vidjeti da su u 2016.god. za 4 društva za koje je revizorsko mišljenje bilo s rezervom razlozi bili zbog pogrešnog izvještavanja vezanog uz dugotrajnu imovinu, dok je u 2017.god. to slučaj samo kod jednog društva.

Društva koja su u 2016. godini imala revizorsko mišljenje s rezervom, a koje je direktna posljedica neusklađenosti s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja i računovodstvenim politikama vezanima uz dugotrajnu imovinu, su: HOTELI BRELA d.d., HOTELI TUČEPI d.d., HOTELI VODICE d.d. i HOTELI ZLATNI RAT d.d.

Kod društava HOTELI BRELA d.d. , HOTELI TUČEPI d.d. i HOTELI ZLATNI RAT d.d. razlog revizorskog mišljenja s rezervom je taj što su društva u 2002.god. revalorizirali vrijednost zemljišta dok isto nisu napravili za građevinske objekte. Uvidom u financijske izvještaje iz 2016.god. za ova tri društva možemo razmotriti značajnost revizorskog rizika.

Tablica 4: Udio građevinskih objekata u ukupnoj aktivi društava

2016.god.	HOTELI BRELA	HOTELI TUČEPI	HOTELI ZLATNI RAT
GRAĐEVINSKI OBJEKTI	242.482.136	184.714.859	274.659.679
UKUPNA AKTIVA	401.997.927	469.209.824	528.364.852
UDIO GRAĐ.OBJEKATA U UKUPNOJ AKTIVI	**60,32%**	**39,37%**	**51,98%**

Izvor: Izračun autora

Naime, kao što je vidljivo iz Tablice 4, kod sva tri društva građevinski objekti imaju veliki udio u ukupnoj aktivi društava te samim time predstavljaju veliki revizorski rizik. Budući da za građevinske objekte nije rađena revalorizacija, revizor ne može sa sigurnošću utvrditi fer vrijednost građevinskih objekata. Budući da građevinski objekti podliježu amortizaciji to ujedno znači da revizor ne može ni sa sigurnošću utvrditi je li obračunata amortizacija za 2016.god. predstavlja fer vrijednost.

Kod društva HOTELI VODICE d.d. revizor je iskazao mišljenje s rezervom zato što je društvo u svojoj bilanci imalo iskazanu vrijednost nekretnina u visini od 261.783.000,00kn a za koje je sukladno usvojenim računovodstvenim politikama društva trebala biti rađena revalorizacija svakih 3 do 5 godina. Budući da je u društvu HOTELI VODICE zadnja procjena vrijednosti nekretnina , postrojenja i opreme bila obavljena 2010.god. revizor nije

mogao sa sigurnošću utvrditi je li vrijednost koja je iskazana u bilanci adekvatna i primjerena. Ujedno je u obrazloženju ukazao i na utjecaj koju ta iskazana vrijednost nekretnina ima na revalorizacijske rezerve, zadržanu dobit i odgođenu poreznu obvezu društva. Ovo je razlog zbog kojeg ovo društvo i u 2017.god. ima revizorsko mišljenje s rezervom.

Za razliku od HOTELI VODICE, ostala društva koja su u 2016.god. imala revizorska mišljenja iskazana s rezervom zbog nemogućnosti utvrđivanja fer vrijednosti dugotrajne materijalne imovine u 2017. god. su otklonili taj problem.

Ovom analizom revizija godišnjih financijskih izvještaja za razdoblje 2016. i 2017. godine možemo zaključiti da kod društava koja se bave hotelijerstvom i turizmom vrijednost materijalne imovine u bilanci predstavlja jako značajnu stavku koja onda predstavlja i veliki revizorski rizik. Zbog toga je bitno da te vrijednosti budu iskazane na način da revizor nedvojbeno može utvrditi njihovu fer vrijednost. Trend koji možemo uočiti u razlozima zbog kojih je u 2016. i 2017. godini iskazano revizorsko mišljenje s rezervom nam pokazuje da su društva u 2017.god. velikom većinom iskazali fer vrijednosti svoje materijalne i nematerijalne imovine.

4.3. Analiza ključnih revizorskih pitanja koja se odnose na dugotrajnu materijalnu i nematerijalnu imovinu

Ključna revizorska pitanja su ona pitanja za koje revizor smatra da su od najveće važnosti za kompletno formiranje slike o subjektu, tj. razumjevanje. Odabiru se između pitanja o kojima se komuniciralo s onima koji su zaduženi za upravljanje (MRevS 701). Isticanjem tih pitanja povećava se komunikacijska vrijednost revizorovog izvješća jer se na taj način osigurava bolji uvid u obavljenu reviziju. Upravo ta pitanja mogu biti od velike važnosti za buduće korisnike financijskih izvještaja budući da im ključna pitanja osiguravaju dodatne informacije. Priopćavanje ključnih revizorskih pitanja ne utječe na revizorovo donošenje mišljenja, odnosno revizor zbog tih pitanja neće modificirati mišljenje.

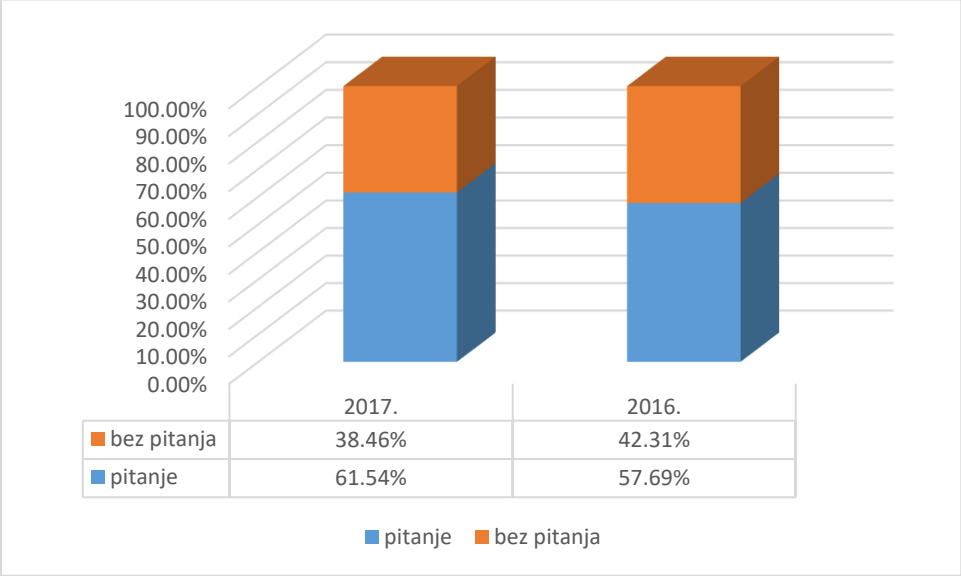
Kod 26 dioničkih društava koja se bave djelatnošću hotelijerstva i turizma analizirala su se ona ključna revizorska pitanja koja su povezana sa stavkama dugotrajne materijalne imovine. U Tablici 5 je prikazan popis tih 26 društava kao i vrsta ključnog revizijskog pitanja.

Tablica 5: Popis društava i vrsta ključnog revizijskog pitanja

NAZIV DRUŠTVA	ključna revizijska pitanja-dug.mat.im.	
	2017.	2016.
Arena Hospitality Gruop d.d.	1	1
DUBROVAČKO PRIMORJE		
HOTELI BRELA d.d.	1	
HOTELI BAŠKA VODA d.d.	1	
HOTELI HALUDOVO MALINSKA d.d.		1
IMPERIAL d.d.	1	1
HOTELI JADRAN d.d.		
HOTELI MAKARSKA d.d.	1	1
HOTELI MAESTRAL d.d.		
MEDORA HOTELI I LJETOVALIŠTA d.d.	1	1
HOTELI TUČEPI d.d.	1	1
HOTELI VODICE d.d.		
HOTELI ZLATNI RAT	1	1
HOTELI ŽIVOGOŠĆE	1	1
ILIRIJA d.d.	1	1
JADRAN d.d.	1	
JELSA d.d.		
LIBURNIA RIVIERA HOTELI d.d.	1	1
FTB TURIZAM d.d.	1	1
OLYMPIA VODICE d.d.	1	1
PLAVA LAGUNA d.d.	1	1
PALACE HOTEL ZAGREB d.d.		
VALMAR RIVIERA d.d.	1	1
SOLARIS d.d.		1
SUNCE KONCERNA d.d.		
TURISTHOTEL d.d.		
	16	15

Izvor: Prikaz autora

Iz Tablice 5 možemo vidjeti da se analiza također odnosi na dva razdoblja, tj. 2016. i 2017. godinu. U 2016. godini broj revizorskih izvještaja koji su sadržavali ključno pitanje vezano za dugotrajnu materijalnu imovinu je iznosio 15, a u 2017. ih je bilo 16. Samo revizorski izvještaji ovih 8 hotela: DUBROVAČKO PRIMORJE, HOTELI JADRAN d.d., HOTELI MAESTRAL d.d., HOTELI VODICE d.d., JELSA d.d., PALACE HOTEL ZAGREB d.d., SUNCE KONCERNA d.d. i TURISTHOTEL d.d.,nisu imali ključno pitanje iz domene dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine. Neki su imali istaknuto pitanje ili u 2016. ili u 2017. godini. No, većina hotela koji su imali istaknuto ključno pitanje u 2016. zadržali su ga i u 2017.godini. Grafikon 3 prikazuje udio ključnih revizijskih pitanja koja se odnose na dugotrajnu materijalnu imovinu u 2016. i 2017. godini.



Grafikon 3: Udio ključnih revizijskih pitanja kroz godine

Izvor: Izračun autora

Pitanja su uglavnom isticala procjenu korisnog vijeka uporabe nekretnina, postrojenja i opreme te postojanje pokazatelja umanjenja vrijednosti. Skretanje pozornosti odnosilo se i na neizvjesnost vezanu za ishod sudskih sporova u vezi utvrđivanja vlasništva na određenim nekretninama. Budući da je to stavka na koju otpada veći dio imovine društava koji se bave djelatnošću hotelijerstva i turizma, nije ni čudno što se često te stvake upravo i nalaze u odjeljku ključnih pitanja. Iz ove analize, učestalosti pojavljivanja ključnih pitanja u vezi dugotrajne materijalne imovine, možemo zaključiti da se isticanjem i skretanjem pozornosti na neke moguće okolnosti uvelike olakšava korisnicima donošenje odluka koje baziraju na revidiranim financijskim izvještajima.

ZAKLJUČAK

U dugotrajnu materijalnu imovinu spadaju nekretnine, postrojenja i oprema koju poduzetnik posjeduje radi korištenja u proizvodnji proizvoda ili usluga, za iznajmljivanje drugima ili u administrativne svrhe, pri čemu očekuje da će ih rabiti dulje od jedne godine. Dugotrajna nematerijalna imovina je nemonetarna imovina koja nema fizičkih obilježja, nastala iz ugovornih i zakonskih prava, a koja se može odvojiti od poduzetnika prodajom, iznajmljivanjem, licenciranjem ili razmjenom. Tu pripadaju izdaci za razvoj, patenti, licencije, koncesije, zaštitni znakovi, softver, franšize, goodwill.

Protekom vremena dugotrajna imovina se troši i upravo taj trošak predstavlja bitnu stavku u određivanju visine troškova, tj. rashoda poduzeća. Mogućnost odabira različitih metoda prilikom obračuna amortizacije otvara mogućnost manipulacije, budući da različite metode različito utječu na konačni financijski rezultat. Prilikom sastavljanja godišnjih financijskih izvještaja poduzetnici često prilagođavaju obračun troška amortizacije svojim potrebama te na taj način koristeći višu ili nižu amortizacijsku stopu utječu na dobit ili gubitak. Rastezanjem amortizacije trošak se svodi na nisku razini, a dobit se povećava zbog toga što se vrijednost dugotrajne imovine precjenjuje. U suprotnom, poduzetnici se koriste sužavanjem amortizacije što rezultira višim troškom te smanjivanjem dobiti uslijed podcjenjivanja dugotrajne imovine, čime ostvaruju skrivene pričuve za slijedeću poslovnu godinu.

Velika pozornost usmjerava se na revalorizaciju dugotrajne imovine, budući da samo određivanje fer vrijednosti pripada subjektivnoj procjeni koja podliježe stavovima menadžmenta koji to često znaju zloupotrijebiti. U revizijskoj praksi je čest slučaj da revalorizacijski dobitak poduzetnici iskazuju u prihodima umjesto u revalorizacijskim pričuvama kao povećanje kapitala i na taj način namjerno precjenjuju financijski rezultat.

Upravo ovakve situacije nastale uslijed prijevara ili pogrešaka povećavaju važnost kontrole i revidiranja financijskih izvještaja od strane ovlaštenih revizora. Uloga revizije je da poveća razinu sigurnosti i povjerenja u financijske izvještaje te zaštiti interese vlasnika kapitala, potencijalnih investitora, kreditora, dobavljača, kupaca, zaposlenika i ostalih. Krajnji rezultat obavljenog postupka revizije je revizorsko izvješće koje korisnicima financijskih izvještaja priopćava revizorski nalaz.

U praktičnom dijelu rada su se analizirali revizijski izvještaji te napravio osvrt na revizorska mišljenja za društva koja su izlistani na Zagrebačkoj burzi a pripadaju djelatnosti Hotelijerstva i turizma. Usporedbom 2016. i 2017. godine vidljiv je jednak broj pozitivnih revizorskih mišljenja te mišljenja s rezervom. Posebna pozornost usmjerila se na izvještaje koji su imali modificirano mišljenje, tj. mišljenje s rezervom čija se osnova temeljila na netočnim iskazima na poziciji dugotrajne materijalne imovine. Budući da se radilo o velikim udjelima dugotrajne materijalne imovine u ukupnoj aktivi, za ta društva te pozicije su ujedno predstavljale i veliki rizik. Pošto se radi o jako bitnim stavkama, najčešće jako velikog udjela, zadaća revizora bi trebala biti da postupi s određenom pažnjom i pozornošću. Ovom analizom i usporedbom dviju godina zaključujemo da prevladava trend koji bilježi sve manje modificiranih mišljenja uslijed netočnih iskaza na pozicijama dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine.

LITERATURA

1. Belak,V. (2009.) : Računovodstvo dugotrajne materijalne imovine, Belak Excellens d.o.o. Zagreb
2. Bešvir,B. (2009) : Revizija dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine, RRiF br.2, str. 130-136
3. Carmichael,D.R., Willingham,J.J. (2000.): Pojmovi i metode revizije, Mate Zagreb
4. Cirkveni Filipović,T. (2018) : Računovodstvo revalorizacije dugotrajne materijalne imovine“ , RRiF br. 7, str. 9-17
5. Messier, W. (2000.): Revizija, Faber & Zgombić plus, Zagreb
6. Petarčić,I.(2018): Obračun amortizacije za 2017. godinu, RRiF br.1, str. 74-83

Pravilnik/Zakoni:

1. Narodne novine, (2017): Zakon o računovodstvu, Narodne novine d.d. Zagreb, pročišćeni tekst br. 78/15, 134/15, 120/16

2. Narodne novine, (2018): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d. Zagreb, br. 127/17

3. Narodne novine, (2018): Zakon o porezu na dobit, Narodne novine d.d. Zagreb, pročišćen tekst, br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 155/16

4. Narodne novine,(2018): Pravilnik o porezu na dobit, Narodne novine d.d. Zagreb, pročišćeni tekst, br. 95705, 133/07, 156/08, 146/09, 123/10, 137/11, 61/12, 146/12, 160/13, 12/14, 157/14, 137/15, 1/17, 2/18

Izvori s interneta:

1. Burza, https://burza.com.hr/
2. Fina, http://www.fina.hr
3. Knjižica za računovođe, http://www.racunovodja.hr
4. Odbor za standarde financijskog izvještavanja, http://www.osfi.hr/
5. Poslovni savjetnik, http://www.poslovni-savjetnik.com
6. Profitiraj hr, http://www.profitiraj.hr
7. Registar godišnjih financijskih izvještaja, http://rgfi.fina.hr/IzvjestajiRGFI.web/main/home.jsp
8. TEB poslovno savjetovanje, http://www.teb.hr/
9. Zagrebačka burza, http://zse.hr/

POPIS SLIKA

Slika 1 - Primjer standardnog pozitivnog mišljenja.....22

Slika 2 – Vrste modificiranog mišljenja.....23

Slika 3 - Primjer modificiranog mišljenja.....31

POPIS TABLICA

Tablica 1 - Pregled MRS-a/MSFI-a i HSFI-a koji predstavljaju okvir za izvještavanje dugotrajne materijalne i nematrijalne imovine.....5

Tablica 2 - Razlike između računovodstvenih i poreznih propisa u obračunu amoritizacije.....15

Tablica 3 - Popis društava i struktura revizijskih mišljenja,2017. i 2016.g.....26

Tablica 4 - Udio građevinskih objekata u ukupnoj aktivi društava.....28

Tablica 5 – Popis društava i vrsta ključnog revizijskog pitanja.....30

POPIS GRAFIKONA

Grafikon 1 - Struktura revizorskih mišljenja.....26

Grafikon 2 - Razlozi za mišljenje s rezervom.....27

Grafikon 3 – Udio ključnih revizijskih pitanja kroz godine.....31

SAŽETAK

Godišnji financijski izvještaji bi trebali prikazivati istinit, fer, pouzdan i nepristran pregled imovine, obveza, kapitala, dobiti ili gubitaka u određenoj poslovnoj godini. Budući da je računovodstveni regulatorni okvir do nekih granica fleksibilan, poduzetnici to često zloupotrebljavaju. Upravo mogućnost odabira određene računovodstvene politike, te samo utvrđivanje fer vrijednosti predstavljaju područja na koja utječu subjektivni stavovi menadžmenta te pripadaju području rizika.

Glavni cilj revizije je provjera i ocjena financijskih izvještaja te upravo pojavom tog postupka povećava se razina povjerenja i sigurnosti u same financijske izvještaje.

Ovim radom željela se skreniti pozornost na moguće netočne iskaze uslijed pogreške ili prijevare na poziciji dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine te analiza istih.

Analizom je utvrđeno da je većina hotela koji listaju na burzi u 2017. godini izvršila ispravak i prikazala svoj financijski položaj realno i objektivno, te je time zabilježeno manje modificiranih mišljenja koji za osnovu uzimaju greške na poziciji dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine.

Ključne riječi: financijski izvještaji, fer vrijednost, dugotrajna imovina, revizija

SUMMARY

The annual financial statements should show a true, fair, reliable and impartial review of assets, liabilities, capital, gains or losses in a given business year. Since the accounting regulatory framework is flexible to some limits, entrepreneurs often abuse them. Precisely the option of selecting a particular accounting policy, and just determining fair value, represent areas influenced by subjective managerial attitudes and belong to the risk area.
The main purpose of the audit is to verify and evaluate the financial statements, and as a result of this process, the level of trust and confidence increases in the financial statements. This paper wanted to draw attention to possible incorrect statements as a result of errors or deception in the position of long-term material and non-material assets and their analysis.
The analysis found that most of the hotels listed on the stock exchanges in 2017 made a correction and presented their financial position in a realistic and objective manner and thus recorded less modified opinions based on taking long-term tangible and intangible assets.

Key words: financial statements, fair value, long-term assets, auditing