Eksterna revizija financijskih izvještaja društva Hrvatski duhani d.d.

Kolenković, Anita

Master's thesis / Specijalistički diplomski stručni

2018

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://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:198:647719

Rights / Prava: In copyright / Zaštićeno autorskim pravom.

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

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 FINANCIJE

Anita Kolenković

SPECIJALISTIČKI DIPLOMSKI STRUČNI RAD

EKSTERNA REVIZIJA FINANCIJSKIH IZVJEŠĆA DRUŠTVA HRVATSKI DUHANI d.d.

Zagreb, 2018.

RRiF VISOKA ŠKOLA ZA FINANCIJSKI MENADŽMENT
SPECIJALISTIČKI DIPLOMSKI STRUČNI STUDIJ KORPORATIVNE FINANCIJE

SPECIJALISTIČKI DIPLOMSKI STRUČNI RAD

EKSTERNA REVIZIJA FINANCIJSKIH IZVJEŠĆA DRUŠTVA HRVATSKI DUHANI d.d.

Ime i prezime studenta: Anita Kolenković
Matični broj studenta: 045/15-I-SDS
Mentor: Dr.sc. Tamara Cirkveni Filipović, prof. visoke škole

Zagreb, 2018.

ZAHVALA

Zahvaljujem svom mentoru Dr.sc. Tamari Cirkveni Filipović, prof. visoke škole na ukazanoj pomoći i savjetima, kao i na razumijevanju i strpljenju pri samoj izradi ovog diplomskog rada.

Zahvaljujem se i svom osoblju RRiF visoke škole za financijski menadžment na ustupljenim podacima i materijalima za izradu diplomskog rada, te na njihovoj stručnoj pomoći i ljubaznosti.

Isto tako, najveću, neizmjernu zahvalnost iskazujem svojoj obitelji i suprugu na njihovoj podršci, ustrajnosti i vjeri u mene tijekom mog školovanja bez kojih ovaj put ne bi bio tako lagan i lijep.

NASLOV DIPLOMSKOG STRUČNOG RADA

Eksterna revizija financijskih izvješća društva Hrvatski duhani d.d.

SAŽETAK

U radu su prikazani rezultati eksterne revizije financijskih izvješća društva Hrvatski duhani d.d. iz Zagreba čija je osnovna djelatnost proizvodnja, obrada i prodaja duhana. Društvo je nastalo 2003. godine spajanjem tri društva za proizvodnju, obradu i prodaju duhana - Duhanprodukta d.d. iz Pitomače, Rovite d.o.o. iz Kutjeva i Viržinije d.d. iz Virovitice. Tvornica duhana Rovinj vodeći je proizvođač cigareta u jugoistočnoj Europi, najveći je domaći kupac duhana, te je kao takav glavni klijent Hrvatskih duhana. Društvo uspješno posluje već 14 godina, sa temeljnim kapitalom u iznosu od 252.842.100,00 kn koji je uplaćen u cijelosti. U radu su prikazani teorijski i praktični aspekti eksterne revizije, te rezultati provedene eksterne revizije za navedeno društvo.

Ključne riječi: eksterna revizija, financijska izvješća, pozitivno mišljenje, revizori

TITLE

External audit of the Company's financial statements Croatian tobacco Ltd.

SUMMARY

The paper presents the results of the external audit of the Company's financial statements Croatian tobacco Ltd. from Zagreb whose main activity is manufacturing, processing and selling tobacco. The company was founded in 2003 by merging three companies for the production, processing and sale of tobacco - Duhanprodukta Ltd. from Pitomače, Rovite Ltd. from Kutjevo and Viržinije Ltd. from Virovitica. Tobacco Factory Rovinj is the leading cigar manufacturer in Southeast Europe, the largest domestic tobacco customer, and as such a leading client of Croatian tobacco. The Company has been successfully operating for 14 years, with a registered capital of 252,842,100.00 HRK, which has been paid in full. The paper presents theoretical and practical aspects of the external audit, as well as the results of the external audit of the mentioned company.

Key words: external audit, financial statements, positive opinion, auditors

SADRŽAJ:

1. UVOD 1

2. POJAM I ULOGA REVIZIJE 3

2.1. Pojam i ciljevi revizije 7

2.2. Načela i standardi revizije 9

2.2.1. Načela revizije 9

2.2.2. Standardi revizije 11

2.2.3. Međunarodni standardi izvještavanja 13

3. PODJELA I VRSTE REVIZIJE 17

3.1. Podjela revizije 17

3.2.1. Državna revizija 20

3.2.2. Interna revizija 21

3.2.3. Eksterna revizija 21

4. POJAM I PROVEDBA EKSTERNE REVIZIJE 22

4.1. Provedba eksterne revizije 25

4.2. Revizorski izvještaj 25

4.3. Uloga Hrvatske revizorske komore 27

5. MIŠLJENJA NEOVISNOG REVIZORA 30

5.1. Pozitivno mišljenje 30

5.2. Mišljenje s rezervom 31

5.3. Negativno mišljenje 31

5.4. Suzdržanost od mišljenja 31

6. ULOGA EKSTERNE REVIZIJE U KORPORATIVNOM 33

UPRAVLJANJU 33

6.1. Koncept značajnosti 33

6.2. Koraci u primjeni značajnosti 34

6.3. Revizijski rizik 36
6.4. Revizijski dokazi 40
7. PROVEDBA EKSTERNE REVIZIJE NA PRIMJERU DRUŠTVA 43
HRVATSKI DUHANI d.d. 43
7.1. Sastavni dijelovi revizorskog izvještaja 44
7.2. Primjena koncepta značajnosti društva Hrvatski duhani d.d. 45
7.3. Mišljenje neovisnog revizora temeljem financijskih izvješća Društva Hrvatski 50
duhani d.d. 50
8. ZAKLJUČAK 51
LITERATURA 53
POPIS SLIKA 55
POPIS GRAFIKONA 56
POPIS TABLICA 57
Prilog 1 58
Prilog 2 61
Prilog 3 62

1. UVOD

Cilj ovog rada je prikaz svih financijskih izvještaja, kao i obrazloženje rezultata provedene eksterne revizije za društvo Hrvatski duhani d.d. na temelju čega ovlašteni revizor može izraziti svoje mišljenje, u svim bitnim aspektima, u skladu sa pravilima i okvirom financijskog izvještavanja.

Neovisno mišljenje o financijskim izvještajima trgovačkih društava ili o određenim dijelovima poslovanja pronalazi se u revizorskim izvještajima trgovačkih društava. Revizorske izvještaje pripremaju ovlašteni revizori. Revizori na taj način postaju posrednici između sastavljača financijskih izvještaja i eksternih korisnika, te svojim mišljenjem utječu na odluke eksternih korisnika. Revizori obavljaju reviziju neovisno, samostalno i objektivno da bi mogli pružiti potrebne informacije korisnicima revizorskih izvještaja.

Revizija financijskih izvještaja sasvim je sigurno najznačajniji segment ukupne revizijske djelatnosti, te se ona obavlja neovisno, samostalno i objektivno u skladu sa Zakonom o reviziji, Međunarodnim revizijskim standardima, pravilima revizijske struke, te drugim pravilima i propisima, poštujući Kodeks profesionalne etike revizora.

Revizija poslovanja obavlja se s ciljem da se ispita i ocijeni poslovanje, organiziranost poslovnih funkcija, način donošenja poslovnih odluka i funkcioniranje informacijskog sustava.

U današnje vrijeme, od značajnosti je postojanje i korištenje eksterne revizije, s obzirom na promjene i kretanje poslovne okoline, te povećanjem obima posla, koje utječu na rezultat poslovanja društva. Korištenjem revizije (državne, eksterne i interne) smanjuje se zloupotreba cjelokupne dokumentacije, tj. bilančna kozmetika financijskih izvještaja, te se pokušava prikazati na što adekvatniji način sukladno gore napomenutim standardima fer i istinito stanje pojedinog društva.

Osnovna funkcija i jedna od bitnih uloga revizije i korištenja iste je pružanje korisnicima financijskih izvješća što razumnije i uvjerljivije objašnjenje stavki u pojedinim

financijskim izvješćima, kao i minimalne propuste i pogreške u objavi financijskih izvješća.

Potražnja za revizijom se pojavljuje iz dana u dan sve više zbog novih propisa, te zbog same vjerodostojnosti poslovanja društva i objave financijskih izvješća. Temeljem njih, svi korisnici i zainteresirane strane mogu bolje upoznati pojedino društvo koje ga interesira i donijeti osobnu odluku o samom poslovanju tog društva.

Rad se sastoji od osam dijelova. Prvi dio uključuje uvod, drugi dio se odnosi na pojam i značaj revizije, njenu ulogu u svijetu, kao i ciljeve, te standarde revizije. Treći dio se odnosi na podjelu i vrstu revizije. Četvrti dio rada odnosi se na pojam i provedbu eksterne revizije. Peti dio uključuje mišljenja neovisnog revizora, a šesti dio se odnosi na ulogu eksterne revizije u korporativnom upravljanju. Sedmi dio odnosi se na provedbu eksterne revizije na primjeru društva Hrvatski duhani d.d., a na kraju je dan zaključak.

2. POJAM I ULOGA REVIZIJE

Postoje brojne definicije revizije, ali sve imaju određene zajedničke karakteristike, te su više ili manje slične. Jedna od definicija podrazumijeva da je revizija „ispitivanje financijskih izvještaja, podataka o poslovanju, poslovnih knjiga i drugih dokumenata s ciljem dobivanja pouzdanog mišljenja o ekonomskom i financijskom položaju klijenta.“[1]

Riječ „revizija“ potječe od latinske riječi *revidere*, što znači ponovno vidjeti, pregledati, naknadno ispitati neke činjenice i slično. U engleskom govornom području za reviziju se upotrebljava riječ audit koja također potječe od latinske riječi audire što znači čuti ili slušati. Iz riječi revizija izvedenica je riječ revizor, odnosno na engleskom jeziku auditor, što originalno znači onaj koji sluša.[2]

Suvremene definicije reviziju opisuju kao mnogo kompleksniju aktivnost. U Zakonu o reviziji iz 2018. godine propisani su sljedeći zahtjevi vezani uz reviziju: „revizija godišnjih financijskih izvještaja i godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja zahtijeva se na temelju prava Europske unije, na temelju propisa Republike Hrvatske ili se dobrovoljno obavlja na zahtjev malih poduzetnika ako je po opsegu i sadržaju jednakovrijedna s revizijom koja se provodi.“[3] Kako bi se zadovoljili svi kriteriji ispitivanja i ocjenjivanja financijskih izvještaja od ovlaštenih revizora, svi ovlašteni revizori u provođenju postupka revizije moraju se pridržavati navedenih revizijskih standarda, uputa i pravila, jer u suprotnom, svaka pogreška može bitno utjecati na sam ishod i rezultat ocjene financijskih izvještaja što rezultira krivom objavom financijskih izvještaja i mogućom kaznom kako i za društvo koje se ocjenjuje, tako i za društvo koje izdaje svoje neovisno mišljenje.

Revizija financijskih izvještaja je provjera i ocjenjivanje godišnjih financijskih izvještaja, godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja i drugih financijskih izvještaja, te podataka i metoda korištenih prilikom njihova sastavljanja na temelju čega se iskazuje stručno neovisno mišljenje ovlaštenog revizora prikazuju li financijski izvještaji u svim

[1] Filipović, I. (2009), Revizija, Zagreb, Sinergija nakladništvo d.o.o., str.11.
[2] www.efos.unios.hr/imijoc/wp-content/uploads/sites/71/2013/09/REVIZIJA-I-ETIKA.pdf, pristupljeno dana 25.10.2017. godine
[3] Zakon o reviziji, Narodne novine br. 127/17., izdanje od dana 01.01.2018. godine

značajnim odrednicama istinit i fer prikaz financijskog položaja i uspješnosti poslovanja, te novčanih tokova u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja ili, ako je to primjenjivo, jesu li financijski izvještaji u skladu s propisima. Revizija financijskih izvještaja obuhvaća zakonsku reviziju i druge revizije financijskih izvještaja.[4] Temeljni zadatak revizije je zaštita interesa vlasnika kapitala, te stvaranje pouzdane informacijske podloge za racionalno odlučivanje i upravljanje. Reviziju uvijek valja promatrati kao pretpostavku kvalitetnih i vjerodostojnih informacija i u tom smislu ona postaje jedan od ključnih instrumenata upravljanja ekonomije, odnosno temelj međusobnog komuniciranja i povjerenja svih interesno-utjecajnih skupina. Revizorovo mišljenje o realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja u svim značajnim aspektima, te o njihovoj usklađenosti s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja (računovodstvenim načelima i standardima, računovodstvenim politikama i zakonskim propisima), temeljni je cilj procesa revizije.

Međutim, treba istaknuti da revizorovo mišljenje ne može biti jamstvo za uspješnost poslovanja trgovačkog društva u budućnosti jer za to odgovornost snosi uprava društva. Dužnost je uprave da oblikuje odgovarajući računovodstveni sustav i sustav internih kontrola, odnosno da pripremi i objavi financijske izvještaje, dok je revizorova dužnost da na temelju prikupljenih revizijskih dokaza koji su sadržani u radnoj dokumentaciji revizora i izvedeni sukladno revizijskim standardima i kodeksu profesionalne etike, izrazi mišljenje o realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja klijenta.

Zakon o reviziji iz 2005. i 2008. godine navodi reviziju kao „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 kojih se daje stručno i neovisno mišljenje o istinitosti i objektivnosti financijskog stanja, rezultata poslovanja i novčanih tokova.“ [5] Navedena definicija se primjenjuje i u Zakonu o reviziji iz 2018. godine, članak 4, stavak 2.

[4] Zakon o reviziji, Narodne novine br. 127/17., izdanje od dana 01.01.2018. godine
[5] Pročišćeni tekst Zakona o reviziji, Narodne novine br. 146/05. i 139/08.

Korisnici informacija sadržanih u revizijskim izvještajima jesu eksterni i interni korisnici. Eksterni korisnici su oni korisnici koji imaju za cilj saznati korisne informacije o pojedinom društvu, te na temelju tih informacija odlučiti isplati li se ulagati u traženo društvo, te procijeniti rizik samog tog ulaganja, kao i procijeniti eventualan poslovan uspjeh tog društva. Neki od eksternih korisnika su[6]:

a) investitori (ulagači) koji na temelju financijskih izvješća dobiju informaciju o istinitom i fer stanju društva na tržištu, te mogu dobiti procjenu o daljnjem ulaganju u to društvo,
b) postojeći dioničari koji trebaju informacije za donošenje odluke je li razumno držati ili prodati dionice,
c) kreditori,
d) poslovni partneri zainteresirani za informacije koje im omogućuju spoznaju pravodobne naplate iznosa koje potražuju i ocijene bonitet trgovačkog društva za buduće poslovne aktivnosti,
e) vlada i njezine agencije, ponajviše zainteresirane za informacije o uspješnosti trgovačkih društava, plaćanje poreza, pristojbi, carina i dr.,
f) revizori koji na temelju financijskih izvješća mogu uočiti pogreške u financijskim izvješćima, te predvidjeti moguće nedostatke i istaknuti samo mišljenje o uspješnosti tog društva,
g) javnost, prije svega lokalna, zainteresirana za informacije o uspješnosti i prosperitetu poslovanja trgovačkih društava na njezinu području, jer je to važna pretpostavka za moguća otvaranja novih radnih mjesta, ulaganja u lokalnu infrastrukturu i sl.,
h) znanstvenici, analitičari i strukovne organizacije, također zainteresirani za financijsko-računovodstvene i ostale informacije potrebne za zadovoljenje njihovih ciljeva i interesa.

Interni korisnici su korisnici koji su zainteresirani za informacije potrebne za planiranje, donošenje kvalitetnih poslovnih odluka, kao i za kontrolu samog društva.

[6] Filipović, I. (2009) Revizija, Zagreb, Sinergija nakladništvo d.o.o., str.15.

To su sljedeći korisnici[7]:

a) uprava koja temeljem financijskih izvješća može ustanoviti posluje li društvo pozitivno na tržištu, te unaprijediti samo poslovanje,
b) radnici i sindikati, zainteresirani za informacije koje im omogućuju procjenu stabilnosti i profitabilnosti poslodavaca, sposobnost osiguranja plaća, mirovinskog i socijalnog prava te zapošljavanje.

Zbog postojanja velikog broja korisnika koji se koriste financijskim izvještajima, provodi se revizija financijskih izvještaja kojom se utvrđuje jesu li informacije prikazane u financijskim izvještajima istinite i objektivne. Stručno i neovisno mišljenje o financijskim izvještajima društva nalazi se u revizorskim izvještajima društva koje pripremaju ovlašteni revizori. Revizore se može smatrati posrednicima između društva koja izdaju financijske izvještaje i eksternih korisnika, te oni svojim mišljenjem o financijskim izvještajima u velikoj mjeri utječu na odluke eksternih korisnika. Oni moraju biti neovisni u obavljanju poslova revizije, samostalni i objektivni da bi pružili točne i pouzdane informacije korisnicima revizorskih izvještaja.

[7] Filipović, I. (2009) Revizija, Zagreb, Sinergija nakladništvo d.o.o., str.15.

2.1. Pojam i ciljevi revizije

Cilj, značaj i uloga revizije u današnjem svijetu je od velike važnosti, a uključuje provjeru i ocjenu financijskih izvješća obveznika revizije, te iskaz stručnog i neovisnog mišljenja o istinitosti i objektivnosti financijskog stanja, rezultata poslovanja i novčanih tokova od ovlaštenih revizora za pojedino društvo.

Međutim, postupak revizije ne odvija se samo zbog zakona, odnosno postojanja obveze za provedbu revizije obveznika revizije. Uloga revizije je da se osiguraju optimalne pretpostavke poslovanja društva, odnosno da se osigura poslovanje na temelju vjerodostojnih informacija (financijskih ili računovodstvenih) koje su sadržane u financijskim izvještajima i jer su iste neophodne menadžmentu za donošenje pravovremenih i ispravnih odluka. Pritom se izbjegavaju nerealna ili previše optimistična očekivanja, budući da je menadžment u poziciji da raspolaže informacijama koje vlasnici kapitala, dobavljači ili drugi sudionici ne mogu znati, a određeni interes od društva potražuju. Revizija je, dakle proces provjere zakonitosti poslovanja s ciljem ispunjenja potreba za ispravnim informacijama svih unutarnjih i vanjskih korisnika. Ona se može promatrati i kao „veza koja stvara povjerenje“ između uprave, koja priprema i prezentira financijske izvještaje i korisnika informacija sadržanih u tim izvještajima.[8]

Iz navedenog je vidljivo kako je glavni i osnovni zadatak revizije osigurati pouzdanu informaciju vlasnicima kapitala, te samim time zaštititi njihov interes. Vidljiv je, također i osnovni zadatak revizora, koji je ponuditi i dati nepristrano mišljenje o realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja. Na temelju tog mišljenja, menadžment društva planira daljnje vođenje poslova čime se zapravo štite interesi vlasnika kapitala, što je i smisao revizije.

Revizija može predstavljati dobar početak poslovne karijere u području financija i računovodstva.

[8] Filipović, I. (2009) Revizija, Zagreb, Sinergija nakladništvo d.o.o., str.11.

Stručne i nezavisne revizije u Hrvatskoj osnivaju se 90-ih godina, na temelju Zakona o računovodstvu i Zakona o reviziji (Narodne novine broj 90/92.).[9]

Još jedan od razloga zbog čega se javila potreba za revizorima je činjenica da u suvremenim uvjetima poslovanja vlasnici društva nisu u stanju pratiti promjene i aktivnosti koje se svakodnevno odvijaju u poduzeću te stoga angažiraju ovlaštene revizore. Njihovim angažiranjem vlasnici društva štite se od eventualnih manipulacija te uspostavljaju mehanizme u kojima postoji materijalna odgovornost revizora ako se utvrdi nestručnost istih prilikom obavljanja poslova revizije.

Dovršavanje revizije i sastavljanje revizorova izvješća o financijskim izvještajima završna je faza procesa revizije financijskih izvještaja. Prije sastavljanja izvješća, u fazi dovršavanja revizije, revizor razmatra neka dodatna pitanja koja mogu utjecati na financijske izvještaje i koji su značajni za njihove korisnike, a to su razmatranje potencijalnih obveza, razmatranje događaja nakon datuma bilance (naknadnih događaja) i završni postupci procjene dokaza. Konačni proizvod procesa revizije financijskih izvještaja je revizorovo izvješće kojim revizor izražava mišljenje o realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja, te njihovoj usklađenosti s unaprijed definiranim okvirom financijskog izvještavanja (računovodstvenim načelima, standardima, politikama i zakonskim propisima). Revizor može izraziti: pozitivno mišljenje, mišljenje s rezervom, suzdržanost od mišljenja i negativno mišljenje. Pozitivno mišljenje se izražava kada su financijski izvještaji realni i objektivni, dok se mišljenje s rezervom izražava kada postoje pozicije u financijskim izvještajima za koje se pouzdano ne može utvrditi da su realne i objektivne. Negativno mišljenje se izražava kada financijski izvještaji nisu realni i objektivni, a suzdržanost od mišljenja se izražava najčešće zbog nedostatka odgovarajućih dokaza. Pri izražavanju mišljenja koje je različito od pozitivnog, revizor je dužan navesti i objasniti razloge koji su ga naveli na takvo mišljenje.[10]

Za razliku od razvijenih zemalja Europe i ostatka svijeta, revizija u Hrvatskoj bila je prilično nerazvijena. Njeni počeci javljaju se 1935. godine. U to vrijeme osnovan je prvi revizijski ured u sklopu Trgovinsko-industrijske komore u Zagrebu.

---

[9] Vujević K., Strahinja R. (2009), Planiranje, analiza, revizija, kontroling, Rijeka: Veleučilište., str. 201.
[10] Messier W.F. (1998), Revizija-priručnik za revizore i studente, Zagreb: Faber &Zgombić Plus, str.140

Promjenom načina rada, odnosno pretvaranjem društva u druge oblike vlasništva temeljene na privatizaciji, revizija mijenja svoju ulogu i postaje jedan od oblika nadzora nad kapitalom vlasnika.

U Republici Hrvatskoj, na razvoj revizije kao djelatnosti, utjecalo je tada postojeće društveno i državno uređenje, dok se sada razvija pod utjecajem tržišnog gospodarstva. U današnje vrijeme revizija je potpuno regulirana postojećim zakonima, Zakonom o računovodstvu i Zakonom o reviziji. Donošenjem Zakona o reviziji, uređuje se revizija financijskih izvještaja poduzetnika sa sjedištem informacijskog sustava u Republici Hrvatskoj. Revizija tim činom zakonski postaje obvezna za sva velika društva i dioničarska društva.[11]

2.2. Načela i standardi revizije

Temeljni financijski izvještaji predstavljaju podlogu i polaznu osnovu za analizu poslovanja društva kako bi se dobile potrebne informacije o njemu. Oni moraju pružiti istinit i objektivan prikaz financijskog položaja i uspješnosti poslovanja društva. Upravo revizija predstavlja aktivnost kojom se nastoji utvrditi objektivnost i realnost financijskog položaja društva na temelju prikazanih financijskih izvještaja.

Revizijska načela su osnovna pravila ponašanja revizijske struke i služe kao podloga za oblikovanje revizijskih standarda.

2.2.1. Načela revizije

Načela revizije predstavljaju nužnost za kvalitetno obavljanje revizije poslovanja i financijskih izvještaja društva. Među jednim od najvažnijih načela ubraja se i tehničko načelo i pravila ponašanja zapisana u Kodeksu profesionalne etike revizora. Prema Tušeku, temeljna revizijska načela su:[12]

[11] Popović Ž., Vitezić N. (2000), Revizija i analiza: instrumenti uspješnog donošenja poslovnih odluka, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 19.
[12] Tušek, B., Žager L. (2006), Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Drugo izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Zagreb., str. 64.

1) načelo zakonitosti,
2) načelo profesionalne etike,
3) načelo neovisnosti,
4) načelo stručnosti i kompetentnosti,
5) načelo odgovornosti,
6) načelo dokumentiranosti (pribavljanje dokaza),
7) načelo korektnog izvješćivanja.

S ciljem razumijevanja navedenih načela nužno je upoznati se sa svakim od njih. Stoga, slijedi pojašnjenje svakog navedenog načela.[13]

Načelo zakonitosti sastoji se u ispitivanju usklađenosti stvarnog stanja s postojećim zakonskim propisima.

Načelo profesionalne etike obuhvaća pridržavanje Kodeksa profesionalne etike od strane revizora. Ono zahtijeva da se etičke norme i pravila ponašanja revizora upišu u Kodeks profesionalne etike, koji objavljuju nacionalni instituti za reviziju kao bitnu odrednicu postupka revizije.

Neovisnost je temeljno obilježje revizije u suvremenim uvjetima. Načelo neovisnosti zahtijeva od revizora da budu neovisni i samostalni i da nisu u nikakvoj vezi s poslovanjem klijenta.

Načelo stručnosti i kompetentnosti zahtijeva određeno stručno obrazovanje i znanje za obavljanje posla te se stoga od revizora i zahtijeva stalna edukacija.

Načelo odgovornosti zahtijeva od revizora da utvrdi konkretnu odgovornost za nastale eventualne nepravilnosti u poslovanju otkrivene tijekom revizije. U slučaju prikrivanja stvarnog stanja i donošenja pogrešne ocjene odgovornost snosi revizor.

[13] Roška V. (2012), Skripta predavanja iz predmeta revizija, Sveučilište u Splitu., str. 18-19, https://moodle.oss.unist.hr

Revizor prilikom obavljanja revizije treba utvrditi konkretnu odgovornost za nastale eventualne nepravilnosti u poslovanju i u slučaju njihove postojanosti, revizor ih mora otkriti. Stoga on svoj posao mora savjesno obavljati. U slučaju prikrivanja otkrivenih pogrešaka i formiranja pogrešne ocjene, odgovornost snosi revizor koji je dao svoje mišljenje.

Načelo dokumentiranosti odnosno pribavljanja dokaza znači da revizori donose mišljenje temeljem dokaza u obliku računovodstvene, statističke i ostale operativne evidencije koje trebaju biti pouzdane, pregledne, dobro organizirane, sređene i ažurne. Podloga za reviziju nije samo evidencija nego i postupci kojim revizor samostalno ispituje i utvrđuje stanje kao što su inventure i slično. Promatrano načelo podrazumijeva i to da se mišljenje revizora mora temeljiti na dokazima, koji su dokumentirani u radnoj dokumentaciji revizora tzv. radnim spisima.

Načelo korektnog izvještavanja sastoji se u izražavanju revizorovog mišljenja temeljenom na obavljenoj reviziji koje mora biti konkretno i korektno. Revizor formira mišljenje iz zaključaka donesenih iz dobivenih revizijskih dokaza te to mišljenje mora jasno izraziti u pisanom obliku, tj. revizorskom izvještaju.

2.2.2. Standardi revizije

Revizijski standardi sadrže praktične upute za provedbu postupaka revizije i izražavanja mišljenja, te stoga predstavljaju temeljna pravila koja se koriste prilikom revizije financijskih izvještaja i na taj način osiguravaju stručnost i neovisnost revizora. U Republici Hrvatskoj temeljem Zakona o reviziji prihvaćeni su Međunarodni revizijski standardi (MRevS-i). Hrvatska revizorska komora objavila je hrvatski prijevod Međunarodnih revizijskih standarda, Međunarodnih standarda kontrole kvalitete i Međunarodnih smjernica revizijske prakse. Navedeni standardi primjenjuju se za revizije financijskih izvještaja za razdoblja započeta na dan 15. prosinca 2009. godine ili nakon tog datuma.

Općeprihvaćeni revizijski standardi klasificiraju se u sljedeće tri skupine:[14]

- opći standardi,
- standardi obavljanja revizije,
- standardi izvještavanja.

Opći standardi sadrže pretpostavke za kvalitetno obavljanje revizije, odnose se na ulogu revizora odnosno njegovu:

- stručnost,
- neovisnost,
- dužnu pozornost (savjesnost).

Standardi obavljanja revizije se mogu svrstati u tri bitne cjeline:

- pravilno planiranje poslova revizije,
- vrednovanje sustava internih kontrola,
- pribavljanje i vjerodostojnost dokaznih materijala.

Standardi izvještavanja podrazumijevaju sljedeće:

- u revizorskom izvještaju mora biti istaknuto jesu li financijski izvještaji u skladu s općeprihvaćenim računovodstvenim pravilima,
- u izvješću mora biti istaknuto jesu li se u tekućem razdoblju navedena načela dosljedno primjenjivala i to u odnosu na prethodno razdoblje,
- informacije objavljene u financijskim izvještajima smatraju se razumno odgovarajućim, osim ako nije drugačije istaknuto.

Izvješće mora sadržavati mišljenje o financijskim izvještajima u cjelini ili utemeljene tvrdnje o činjenicama zbog kojih mišljenje nije bilo moguće izraziti.

[14] Crnković B., (1997), Interna revizija, Zagreb, Mikrorad., str. 129.

2.2.3. Međunarodni standardi izvještavanja

Kao ključan čimbenik razvoja revizije, bitno je istaknuti implementaciju kvalitetnih propisa, pravila i standarda. Unutar revizijskih procesa neizmjerno su značajna pravila koja revizori primjenjuju. Navedena pravila se na međunarodnoj razini objavljuju kao Međunarodni revizijski standardi (engl. International Standards on Auditing – ISAs).

Revizor u obavljanju revizije obavezno uvažava Međunarodne revizijske standarde (MRevS) koji se sastoje od temeljnih načela i značajnih postupaka zajedno s povezanim smjernicama u obliku objašnjenja i ostalih materijala. Donosi ih Međunarodni odbor za pravila revidiranja (engl. IAPC – International Auditing Practices Committee), a sukladno promjenama u poslovanju društva, njegovu okruženju te novim spoznajama, Međunarodni revizijski standardi se usavršavaju.

Međunarodni revizijski standardi koriste se pri neovisnom ispitivanju financijskih informacija, profitno ili neprofitno usmjerenog poslovnog subjekta. Temeljna načela te postupci unutar samih MRevS-a interpretirani su kao objašnjenja i ostalih materijala koji čine smjernice za njihovu uporabu. Razumijevanje i primjena temeljnih načela i značajnih postupaka zajedno s povezanim smjernicama nužno je za razmatranje cjeline MRevS-a uključujući i objašnjenja te ostale materijale koje čine MRevS.[15]

U Republici Hrvatskoj, revizori su dužni primjenjivati Međunarodne revizijske standarde (MRevS). Radi učestalih izazova te velikih i brzih promjena u revizijskoj profesiji, neprestano se javlja potreba nadopunjavanja i usavršavanja revizijske regulative. U Hrvatskoj, sukladno Zakonu o reviziji, Međunarodne revizijske standarde je s engleskog jezika prevelo Hrvatsko udruženje revizora (HUR). Brojčano su označeni i razvrstani u sljedeće skupine zajedničkog sadržaja:[16]

- Uvodna razmatranja (100-199)
- Odgovornost (200-299)
- Planiranje (300-399)
- Revizijska razmatranja i ocjenjivanja rada drugih i pogrešnih prikaza (400-499)
- Revizijski dokaz (500-599)

[15] RiF časopis (2016), br. 2, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, MSFI, HSFI
[16] Žager K., Mamić Sačer I., Sever S., Žager L., (2008), Analiza financijskih izvješća, Zagreb, Masmedia

- Korištenje rada drugih (600-699)
- Zaključci revizije i izvještaji (700-799)
- Posebna područja (800-899).

Svaka od ovih skupina sadrži dva ili više međunarodna revvizijska standarda zajedničkog sadržaja.[17]

Ove skupine obuhvaćaju sljedeće MRevS-e:[18]

- **200-299 Odgovornost**
  - 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 za reviziju financijskih izvještaja
  - MRevS 230 - Revizijska dokumentacija
  - MRevS 240 - Revizorska odgovornost u vezi 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 onim koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu

- **300-399 Planiranje**
  - 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

[17] Roška V. (2012), Skripta predavanja iz predmeta revizija, Sveučilište u Splitu, str. 27-45., https://moodle.oss.unist.hr
[18] Roška V. (2012), Skripta predavanja iz predmeta revizija, Sveučilište u Splitu, str. 27-45., https://moodle.oss.unist.hr

- **400-499 Revizija razmatranja i ocjenjivanja rada drugih i pogrešnih prikaza**
  - MRevS 402 - Revizijska razmatranja u vezi sa subjektima koji koriste rad uslužnih organizacija
  - MRevS 450 – Ocjenjivanje pogrešnih prikazivanja ustanovljenih tijekom revizije

- **500-599 Revizijski dokazi**
  - MRevS 500 - Revizijski dokaz
  - MRevS 501 - Revizijski dokaz - dodatna razmatranja za posebne stavke
  - MRevS 505 – Eksterne konfirmacije
  - MRevS 510 - Početno angažiranje revizora - 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 - Događaji poslije datuma bilance
  - MRevS 570 - Vremenska neograničenost poslovanja
  - MRevS 580 – Pisane izjave

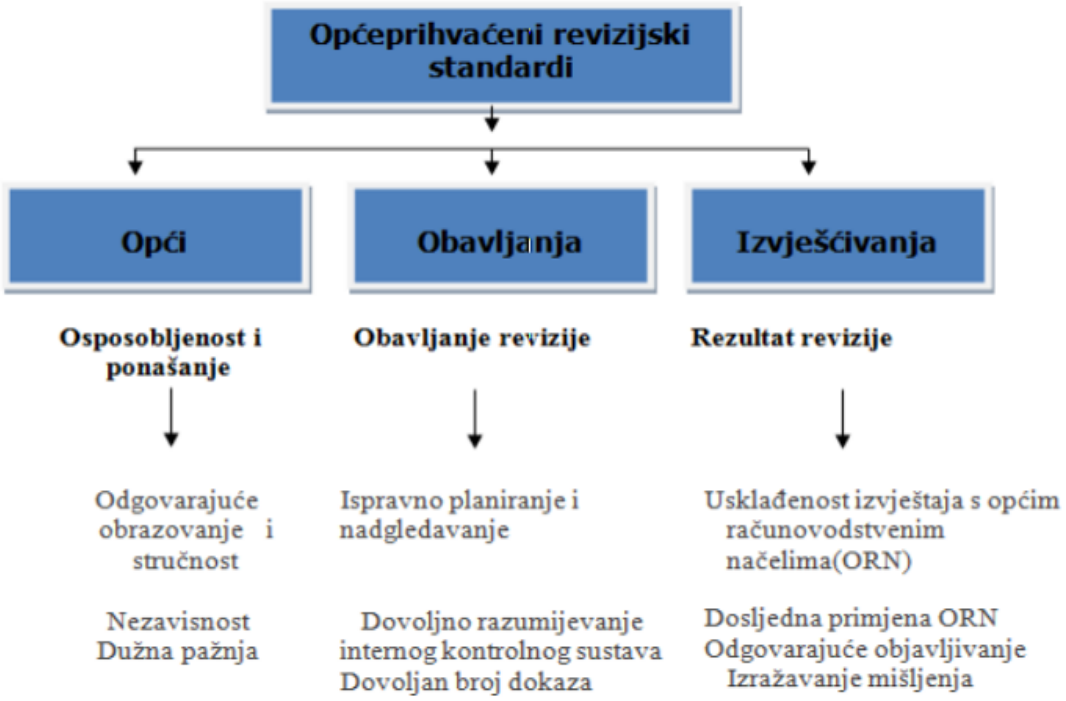
- **600-699 Korištenje radom drugih**
  - MRevS 600 – Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe
  - MRevS 610 - Korištenje radom internih revizora
  - MRevS 620 - Korištenje radom revizorovog eksperta

- **700-799 Zaključci revizije i izvještaji**
  - MRevS 700 - Revizorovo izvješće o financijskim izvještajima
  - MRevS 705 – Modifikacije mišljenja u izvještaju neovisnog revizora
  - MRevS 706 – Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja u izvještaju neovisnog revizora
  - MRevS 710 - Usporedne informacije
  - MRevS 720 – Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama u dokumentima koje sadrže revidirane financijske izvještaje

- **800-899 Posebna područja**
  - MRevS 800 - Posebna razmatranja - revizije financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirima posebne namjene
  - MRevS 805 – Posebna razmatranja - revizije pojedinačnih financijskih izvještaja i određenih elemenata, računa ili stavaka financijskih izvještaja
  - MRevS 810 – Angažmani radi izvještavanja o sažetim financijskim izvještajima[19]

Međunarodni revizijski standardi koriste se pri neovisnom ispitivanju financijskih informacija, profitno ili neprofitno usmjerenog poslovnog subjekta. Temeljna načela te postupci unutar samih MRevS-a interpretirani su kao objašnjenja i ostalih materijala koji čine smjernice za njihovu uporabu. Razumijevanje i primjena temeljnih načela i značajnih postupaka zajedno s povezanim smjernicama nužno je za razmatranje cjeline MRevS-a uključujući i objašnjenja te ostale materijale koje čine MRevS.[20]

Slika 1. **Općeprihvaćeni revizijski standardi**



Izvor: Popović Ž., Vitezić N., (2000), Revizija i analiza: instrumenti uspješnog donošenja poslovnih odluka, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 25.

[19] Roška V. (2012), Skripta predavanja iz predmeta revizija, Sveučilište u Splitu, str. 27-45., https://moodle.oss.unist.hr
[20] Žager K., Mamić Sačer I., Sever S., Žager L., (2008), Analiza financijskih izvješća, Zagreb

3. PODJELA I VRSTE REVIZIJE

3.1. Podjela revizije

Često se radi naglašavanja bitnih razlika između pojedinih vrsta revizija, razlikuju eksterna, državna (javna) i interna revizija (revizija poslovanja). Pokušavajući broj vrsta revizija svesti na što manju mjeru, a pritom naglasiti bitne razlike među istima, temeljni kriteriji za razlikovanje pojedinih vrsta revizije trebali bi biti:[21]

1) Prema tijelu koji je obavlja,
2) Prema objektu revidiranja,
3) Prema području revidiranja.

Prema tijelu (subjektu) koje provodi ispitivanje moguće je razlikovati internu reviziju, eksternu reviziju i državnu reviziju. Prema slijedećem kriteriju, tj. prema objektu (predmetu) ispitivanja, razlikuju se revizija poslovanja i revizija financijskih izvještaja. Posljednji kriterij za razlikovanje vrste revizije je područje ispitivanja i s obzirom na taj kriterij razlikuju se komercijalna i državna revizija. Radi bolje preglednosti, klasifikacija pojedinih vrsta revizije prikazana je na slici 2.

[21] Žager, L., Tušek, B., Sever Mališ, S. (2015): Međunarodna revizijska rješenja s osvrtom na reviziju financijskih izvještaja malih i srednjih društva, HZRIF, ISBN: 978-953-277-078-0, str. 71

Slika 2. **Podjela revizije**

Izvor: Vujević K., Strahinja R., (2009), Planiranje, analiza, revizija, kontroling, Rijeka, str. 201.

3.2. Vrste revizije

Postoje različite klasifikacije revizije te zbog toga ne postoji univerzalno, tj. standardno razvrstavanje vrsta revizija. Prema Messieru i Filipoviću, revizija se može klasificirati prema sljedećim kriterijima:

- objektu revizije i
- subjektu koji provodi reviziju.

Navedena klasifikacija s obzirom na promatrane kriterije uključuje različite vrste revizije. Stoga je potrebno razvrstati revizije prema promatranim kriterijima. Navedeno se prikazuje u nastavku.

Prema Messieru, vrste revizije, prema objektu ispitivanja, mogu se svrstati u tri skupine:[22]

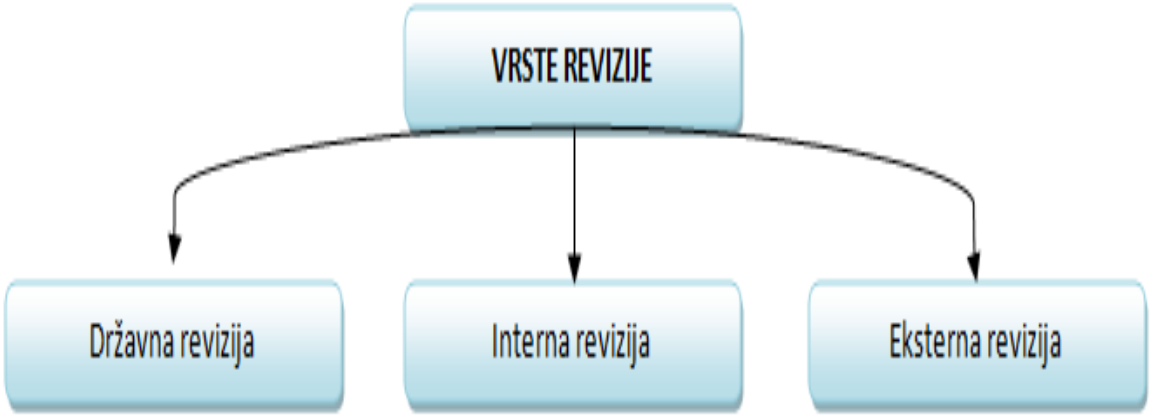
- revizija financijskih izvješća,
- revizija podudarnosti,
- revizija poslovanja.

Postoji još jedna podjela koja je prema većini autora najvažnija, odnosno temeljna je podjela revizije. Znači, revizija prema subjektu koji ju ispituje, odnosno obavlja dijeli se na:

1) Državnu reviziju
2) Neovisnu, vanjsku ili komercijalnu reviziju (eksternu)
3) Unutarnju ili internu reviziju.

Radi bolje preglednosti, ovu je podjelu moguće jednostavnije prikazati slikom br. 3.

Slika 3. **Vrste revizije**



Izvor: Izradio autor

[22] Messier Jr., W.F., (2000), Revizija-priručnik za revizore i studente, Faber&Zgombić Plus, Zagreb, str. 11.-12.

3.2.1. Državna revizija

Državnu reviziju obavlja Državni ured za reviziju koji je osnovan u jesen 1994. godine. Državna revizija obavlja reviziju poslovanja i financijskih izvještaja u prvom redu korisnika proračunskih sredstava (odnosno sredstava poreznih obveznika), društva (pretežno u državnom vlasništvu), jedinica državnog sektora, jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, korisnike sredstava Europske unije i drugih. Državni ured za reviziju je stručna i neovisna organizacija, koja za svoj rad podnosi izvještaj Hrvatskom saboru.[23]

U Republici Hrvatskoj, sukladno Zakonu o državnom uredu za reviziju,[24] državnoj reviziji podliježu državni prihodi i rashodi, financijski izvještaji i financijske transakcije jedinica državnog sektora, jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, pravnih osoba koje se financiraju iz proračuna, pravnih osoba kojima je osnivač Republika Hrvatska ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, društava i drugih pravnih osoba u kojima Republika Hrvatska, odnosno jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave imaju većinsko vlasništvo nad dionicama, odnosno udjelima te korištenje sredstava Europske unije i drugih međunarodnih organizacija ili institucija za financiranje javnih potreba.

Državna revizija je zapravo eksterna revizija, za čije poslove su zaduženi ovlašteni državni revizori kao neovisne i stručne osobe. U smislu Zakona o državnoj reviziji, državna revizija predstavlja ispitivanje dokumenata, isprava, izvješća, sustava interne kontrole i revizije, računovodstvenih i financijskih postupaka te drugih radnji s namjerom utvrđivanja iskazuju li financijski izvještaji istinski položaj i rezultat financijskih aktivnosti u skladu s utvrđenim računovodstvenim načelima i računovodstvenim standardima. U Republici Hrvatskoj, obvezi ove vrste revizije jednom godišnje podliježu državni proračun, fondovi na razini Republike Hrvatske i proračuni jedinica lokalne i regionalne samouprave. Revizijska institucija zadužena za provođenje državne revizije je Državni ured za reviziju sa sjedištem u Zagrebu.

---

[23] http://www.zakon.hr/z/478/zakon-o-dr%C5%BEavnom-uredu-za-reviziju, pristupljeno dana 19.11.2017. godine

[24] Zakon o državnom uredu za reviziju, članak 6. Narodne novine, br. 80/11.

3.2.2. Interna revizija

Interna revizija zauzima značajno mjesto u trgovačkim društvima jer predstavlja jedan od instrumenata menadžerske kontrole. Interni revizori iako zaposleni u trgovačkom društvu, moraju biti neovisni od sustava kojeg procjenjuju zbog objektivnosti. Interni revizori trebaju se pridržavati objektivnosti, stručnosti i etičnosti. Interna revizija je naknadni pregled poslovnih događaja koji su ranije nastali. Temeljne značajke interne revizije su:[25] provode ju osobe zaposlene u trgovačkom društvu, a usmjerene su na provedbu procesa interne revizije (kontrole i nadzora), interni revizori moraju biti samostalni, objektivni i profesionalni. Djelokrug i ciljevi aktivnosti interne revizije ovise o veličini i strukturi subjekta te zahtjevima menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje, te se ona organizira kao podrška i pomoć organizaciji u cjelini pa je stoga savjetodavna, a ne linijska funkcija društva.

3.2.3. Eksterna revizija

Postupak je ispitivanja i ocjenjivanja poslovanja poslovnog subjekta kojeg provode stručni, neovisni i za taj posao ovlašteni revizori koji su stekli certifikat Komore za zvanje ovlaštenog revizora. Revizorsko društvo ili samostalnog revizora bira i imenuje skupština pravne osobe najkasnije do 30. rujna godine na koju se revizija odnosi. Eksternu reviziju obavljaju osobe koje nisu zaposlene kod poslovnog subjekta i ne mogu biti u vezi s poslovnim subjektom gdje obavljaju reviziju jer bi se na taj način narušilo načelo neovisnosti revizije. Eksternom revizijom nastoji se zaštititi interes vlasnika kapitala, a zatim osigurati vjerodostojne podatke potrebne za upravljanje.

[25] Vujević K., Strahinja R. (2009), Planiranje, analiza, revizija, kontroling. Rijeka: Veleučilište, str. 208.

4. POJAM I PROVEDBA EKSTERNE REVIZIJE

Revizija se provodi temeljem financijskih izvješća, te je potrebno navesti tko su obveznici revizije. Sukladno Zakonu o računovodstvu (Narodne novine br. 78/15., 134/15., 120/16.)[26], obvezi revizije financijskih izvještaja podliježu godišnji financijski izvještaji i godišnji konsolidirani financijski izvještaji subjekata od javnog interesa, te velikih i srednjih poduzetnika koji nisu subjekti od javnog interesa. Obvezi revizije godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja podliježu i poduzetnici koji su matična društva velikih i srednjih grupa ako nisu obveznici revizije od javnog interesa.

Matična društva koja nemaju obvezu sastavljanja godišnjih konsolidiranih financijskih izvješća nisu obveznici revizije za te godišnje konsolidirane financijske izvještaje. Ako nisu obveznici revizije od javnog interesa, obvezi revizije podliježu i godišnji financijski izvještaji i godišnji konsolidirani financijski izvještaji dioničkih društava, komanditnih društava i društava s ograničenom odgovornošću čiji pojedinačni, odnosno konsolidirani podaci u godini koja prethodi reviziji prelaze pokazatelje u barem dva od tri navedena uvjeta:[27]

a) iznos ukupne aktive - 15.000.000,00 kn,
b) iznos prihoda - 30.000.000,00 kn,
c) prosječan broj radnika tijekom poslovne godine - 25.

Prema Zakonu o reviziji (Narodne novine br. 127/17.)[28]:

a) usluge revizije obavlja revizorsko društvo koje ima odobrenje za rad koje je izdalo Ministarstvo financija. Revizorsko društvo mora imati zaposlenog najmanje jednog ovlaštenog revizora,
b) usluge revizije obavlja revizorsko društvo iz druge države članice koje je registriralo Ministarstvo financija,

[26] Zakon o računovodstvu, Narodne novine br. 78/15., 134/15., 120/16., pročišćeni tekst, članak 20., izdanje od dana 01.01.2017. godine
[27] Zakon o računovodstvu, Narodne novine br. 78/15., 134/15., 120/16., pročišćeni tekst, članak 20., izdanje od dana 01.01.2017. godine
[28] Zakon o reviziji, Narodne novine br. 127/17., izdanje od dana 01.01.2018. godine

c) revizorske usluge u revizorskom društvu obavljaju ovlašteni revizori koji moraju biti zaposleni u revizorskom društvu. Ovlašteni revizor ne može sklopiti ugovor o radu niti smije za svoj ili tuđi račun na bilo koji drugi način obavljati revizorske usluge s drugim revizorskim društvom,
d) ovlašteni revizor iz druge države članice može obavljati zakonsku reviziju u Republici Hrvatskoj ako ima odobrenje za rad koje je izdalo Ministarstvo financija,
e) u obavljanju pojedinih revizorskih usluga u revizorskom društvu mogu sudjelovati i osobe koje nisu ovlašteni revizori ako njihov rad planira i nadzire glavni revizijski partner,
f) revizorske usluge obavljaju se neovisno, samostalno i objektivno u skladu s ovim Zakonom, Međunarodnim revizijskim standardima, drugim propisima i pravilima.

Eksternu reviziju rade eksterni revizori koji nisu zaposleni kod trgovačkog društva, klijenta, kod kojeg se provodi revizija. Usluge revizije mogu obavljati:

- trgovačka društva (revizorska društva) osnovana prema odredbama Zakona o trgovačkim društvima i revizor iz države članice Europske unije, odnosno Europskoga gospodarskog prostora, neovisno o pravnome obliku, koji su dobili dozvolu Hrvatske revizorske komore,
- samostalni revizor.

Eksterni revizori osim zakonski propisane revizije financijskih izvještaja rade i posebne revizije propisane Zakonom o trgovačkim društvima i drugim zakonskim propisima, kao i neke druge prema Zakonu o reviziji[29]. Drugi poslovi koje revizori mogu obavljati jesu:

a) financije i računovodstvo,
b) financijska analiza i kontrola, uključujući i dubinska snimanja,
c) usluge davanja poreznih savjeta na način kako je uređeno posebnim propisima,
d) ostalo poslovno savjetovanje,
e) procjenjivanje vrijednosti društava, imovine i obveza,
f) sudsko vještačenje,
g) izrada i ekonomske ocjene investicijskih projekata,
h) održavanje stručnih seminara i edukacije,

[29] Zakon o reviziji, Narodne novine br. 127/17., izdanje od dana 01.01.2018. godine

i) izdavanje stručnih radova.

Obavljanje drugih poslova isključuje mogućnost obavljanja usluga revizije u istoj pravnoj osobi za istu poslovnu godinu. Zabrana obavljanja usluga revizije odnosi se na sva povezana društva revidiranog subjekta kao i revizorskog društva odnosno samostalnog revizora.

Revizorska društva, odnosno samostalni revizori dužni su u radnoj dokumentaciji koja potkrepljuje revizorsko mišljenje navesti sve informacije koje bi mogle utjecati na neovisnost obavljanja usluga revizije, kao i poduzete mjere osiguranja za ublažavanje utjecaja na neovisnost obavljanja usluga revizije.

Prema Zakonu o reviziji, ovlaštenim revizorom smatra se neovisna stručna osoba koja je stekla certifikat Komore za zvanje ovlaštenog revizora. Pravo na polaganje revizorskog ispita ima kandidat koji ispunjava sljedeće uvjete:[30]

a) 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 i
b) 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. Početak ispunjenja ovoga uvjeta započinje nakon stjecanja uvjeta završetka studija.

[30] Zakon o reviziji, Narodne novine br. 127/17., izdanje od dana 01.01.2018. godine

4.1. Provedba eksterne revizije

Prilikom obavljanja revizorskog posla, revizor sastavlja i prezentira izvješća kao vrstu upisanog dokaza o pruženoj usluzi, a ta se izvješća nazivaju revizorska izvješća.

Revizorsko izvješće je vrsta pisma revizora koje se objavljuje na početku ili na kraju financijskih izvještaja u kojem neovisni revizor izražava svoje mišljenje o tome je li financijski položaj i rezultat društva prezentiran istinito i fer financijskom izvještaju društva. Postoje različiti nazivi za izvješće neovisnog revizora, kao što su revizorovo izvješće, izvješće ovlaštenog revizora i revizorsko mišljenje. Sastavljanje i prezentiranje revizorskog izvješća uređuje se odredbama Zakona o reviziji, te sukladno MRevS-ima koje donosi međunarodna federacija računovođa.

Izvješće neovisnog revizora mora se odvijati po zakonu, prema revizijskim standardima, internim propisima, revizijskim priručnicima. Revizorsko mišljenje o financijskim izvještajima kao cjelini sukladno članku 46. Zakona o reviziji mora biti u pisanom obliku, na hrvatskom jeziku, te jasno izraženo, sastavljeno i potpisano od strane ovlaštenog revizora u njegovo ime, te ovlaštenog predstavnika revizorskog društva odnosno samostalnog revizora. Postoje četiri vrste revizorskog mišljenja: pozitivno mišljenje, mišljenje s rezervom, negativno mišljenje i suzdržanost od mišljenja.

4.2. Revizorski izvještaj

Revizorski izvještaj sastavlja se u pisanom obliku i na hrvatskom jeziku. Revizorski izvještaj obavezno sadrži i financijske izvještaje koji su bili predmet revidiranja i koji su potpisani od strane menadžmenta klijenta.

Revizorski izvještaj sastoji se od[31]:

- naslova – u kojem je navedeno da je to izvješće neovisnog revizora
- naslovnika – bit će naslovljeno prema zahtjevima angažmana dioničarima, udjeličarima, menadžmentu ili upravnom odboru
- uvodnog odjeljka:
    - navesti subjekt čiji su financijski izvještaji revidirani
    - izjaviti da su financijski izvještaji revidirani
    - navesti naziv svakog izvještaja sadržanog u financijskim izvještajima
    - dati poziv na sažetak značajnih računovodstvenih politika i druge informacije za pojašnjenja
    - odrediti datum ili razdoblje obuhvaćeno svakim financijskih izvještajem
- odgovornosti menadžmenta za financijske izvještaje
- odgovornosti revizora– izražavanje mišljenja o financijskim izvještajima
- poziva na Međunarodne revizijske standarde i druge zakone li regulativu
- opisa revizije u skladu s tim standardima
- revizorovog mišljenja
- izvještaja o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima ukoliko postoje druge odgovornosti izvještavanja osim za financijske izvještaje
- potpisa revizora
- datuma revizijskog izvještaja
- revizorove adrese.

Revizorski izvještaj čuva se trajno u izvorniku. Revizori su obvezatni čuvati kao poslovnu tajnu sve informacije koje dobiju u tijeku revizije financijskih izvještaja kod trgovačkog društva sukladno Zakonu o zaštiti tajnosti podataka

Revizorski izvještaj dostupan je javnosti kroz obvezu javne objave financijskih izvještaja. Trgovačko društvo je dužno godišnje financijske izvještaje i godišnji izvještaj, te revizorski izvještaj dostaviti Financijskoj agenciji do 30.06. tekuće godine za prethodnu godinu, te konsolidirane godišnje financijske izvještaje ako ih je dužan sastavljati i

[31] Roška V. (2012), Skripta predavanja iz predmeta revizija, Sveučilište u Splitu, str. 47, https://moodle.oss.unist.hr

revizorski izvještaj dostaviti Financijskoj agenciji radi javne objave do 30. rujna tekuće godine za prethodnu godinu.

Društva koja su na tržištu dionica (burzi) moraju dostaviti svoje godišnje financijske izvještaje i konsolidirane financijske izvještaje i izvještaj revizora do 30.04. tekuće godine za prethodnu godinu u skladu s Pravilima Zagrebačke burze.

4.3. Uloga Hrvatske revizorske komore

Hrvatska komora revizora je stručna organizacija revizorskih društava, samostalnih revizora i ovlaštenih revizora koji posluju na teritoriju Republike Hrvatske. Osnovana je 2006. godine.

Komora ima svojstvo pravne osobe s javnim ovlastima utvrđene Zakonom o reviziji, Statutom Komore i drugim aktima. U obavljanju javnih ovlasti Komora izdaje akte koji su javne isprave.

Javne ovlasti Hrvatske revizorske komore su:[32]

- prevoditi i objavljivati na hrvatski jezik Međunarodne revizijske standarde, osim ako je te standarde usvojila Europska komisija,
- donositi nacionalne revizijske standarde za obavljanje drugih revizorskih usluga koje nisu obuhvaćene Međunarodnim revizijskim standardima i ostalim standardima koje izdaje Međunarodni odbor za računovodstvo (IFAC) te davati njihova tumačenja, sve uz prethodnu suglasnost Ministarstva financija,
- prevoditi i objavljivati etičke standarde računovodstvene struke koje izdaje Međunarodni odbor za računovodstvo (IFAC),
- odrediti program revizorskog ispita i iznos naknade uz prethodnu suglasnost Ministarstva financija,
- organizirati i provoditi revizorski ispit,
- odrediti program posebnog ispita i iznos naknade, uz prethodnu suglasnost Ministarstva financija,
- organizirati i provoditi poseban ispit.

[32] Zakon o reviziji, Narodne novine br. 127/17., članak 101., izdanje od dana 01.01.2018. godine

Ostale zadaće Hrvatske revizorske komore su:[33]

- promicati i štititi interese svojih članova,
- pratiti provedbu propisa iz područja revizije,
- davati inicijative za izmjenu propisa,
- sudjelovati o stručnoj raspravi o izmjeni propisa iz područja revizije i računovodstva,
- davati stručna mišljenja članovima Hrvatske revizorske komore i trećim osobama na njihov zahtjev,
- surađivati sa odgovarajućim stručnim organizacijama iz drugih država članica i trećih zemalja,
- obavljati i druge poslove u skladu sa statutom Hrvatske revizorske komore.

Reviziju obavljaju ovlašteni revizori, te za stjecanje certifikata moraju ispunjavati sljedeće uvjete:

- visoko stručno obrazovanje,
- najmanje tri godine radnog iskustva na poslovima obavljanja revizije, od kojih najmanje dvije mora biti uz mentorstvo ovlaštenog revizora,
- položen ispit za ovlaštenog revizora,
- dokaz da nije pravomoćno osuđivan za kaznena djela.

Ispit koji polažu ima svoje široko područje; financijsko računovodstvo i financijsko izvještavanje, računovodstvo troškova i upravljačko računovodstvo, revizija, pravo za revizore, informacijska tehnologija i računarstvo za revizore, ekonomika poslovanja, temeljna načela financijskog upravljanja društva, te upravljanje rizicima i unutarnja kontrola.

Ovlašteni revizor može biti državljanin Republike Hrvatske ili strani državljanin kojemu revizorska Komora nostrificira stranu ispravu kojom dokazuje zvanje ovlaštenog revizora. Strana isprava će se nostrificirati nakon što se provjeri predlagateljevo poznavanje zakonodavstva Republike Hrvatske potrebno za obavljanje poslova revizije.

[33] Zakon o reviziji, Narodne novine br. 127/17., članak 101., izdanje od dana 01.01.2018. godine

Poznavanje zakonodavstva odnosi se na područje računovodstva i revizije, trgovačkog prava, poreznog prava i radnog prava. Program provjere poznavanja zakonodavstva Republike Hrvatske utvrđuje Komora, a provjera se vrši na hrvatskom jeziku. Suglasnost na program provjere poznavanja zakonodavstva Republike Hrvatske daje Odbor za javni nadzor revizije.

Eksterni revizori osim zakonski propisane revizije financijskih izvještaja rade i posebne revizije propisane Zakonom o trgovačkim društvima i drugim zakonskim propisima, kao i neke druge poslove predviđene čl.11 Zakona o reviziji. Drugi poslovi koje mogu obavljati su:[34]

- usluge s područja financija i računovodstva,
- usluga financijskih analiza i kontrola,
- usluge poreznog i ostalog poslovnog savjetovanja,
- usluge procjenjivanja vrijednosti društva, imovine i obveza,
- usluge sudskog vještačenja,
- usluge izrade i ekonomske ocjene investicijskih projekata.

Obavljanje drugih poslova isključuje mogućnost obavljanja usluga revizije u istoj pravnoj osobi za istu poslovnu godinu.[35]

[34] Zakon o reviziji, Narodne novine br. 127/17., članak 44., izdanje od dana 01.01.2018. godine
[35] Roška V. (2012), Skripta predavanja iz predmeta revizija, Sveučilište u Splitu, str. 21, https://moodle.oss.unist.hr.

5. MIŠLJENJA NEOVISNOG REVIZORA

Mišljenje revizora može biti:

- Pozitivno mišljenje,
- Mišljenje s rezervom,
- Negativno mišljenje,
- Suzdržano mišljenje.

5.1. Pozitivno mišljenje

Revizorski izvještaj sadrži pozitivno mišljenje revizora o financijskim izvještajima klijenta. Pozitivno mišljenje je standardno najuobičajenija vrsta revizorskog izvještaja, te znači da su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s primjenjivim kriterijima financijskog izvještavanja.

Pozitivno mišljenje se izdaje ako:[36]

- 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.

[36] Soltani B., (2009), Revizija: Međunarodni pristup, Zagreb: MATE, str. 339.

5.2. Mišljenje s rezervom

Mišljenje s rezervom se izdaje ako:[37]

- 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.

5.3. Negativno mišljenje

Negativno mišljenje se izdaje kada financijski izvještaji ne prezentiraju istinito i fer financijski položaj Društva na dan završetka poslovne godine, njihovu financijsku uspješnost i njihove novčane tokove za tada završenu godinu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.

5.4. Suzdržanost od mišljenja

Suzdržanost od mišljenja se izdaje kada:[38]

- 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.

[37] Soltani B., (2009), Revizija: Međunarodni pristup, Zagreb: MATE, str. 339.
[38] Soltani B., (2009), Revizija: Međunarodni pristup, Zagreb: MATE, str. 339.

Ukratko, revizor se suzdržava od mišljenja najčešće kada mu je ograničen djelokrug obavljanja revizije u tolikoj mjeri da ne može prikupiti dovoljne dokaze potrebne za izražavanje mišljenja.

6. ULOGA EKSTERNE REVIZIJE U KORPORATIVNOM UPRAVLJANJU

Revizija zahtijeva razumijevanje tri temeljna koncepta obavljanja revizije, a to su:

- koncept značajnosti,
- revizijski rizik,
- dokaz.

Na temelju mišljenja revizora o značajnosti i revizijskom riziku utvrđuje se vrsta i opseg revizijskog postupka.

Objašnjenje koncepta značajnosti slijedi u daljnjem tekstu. Bit će riječi o tome kada se informacije iz financijskih izvještaja smatraju značajnima. Također, navedeni su i objašnjeni koraci u primjeni značajnosti u današnjem korporativnom sustavu svakog društva.

6.1. Koncept značajnosti

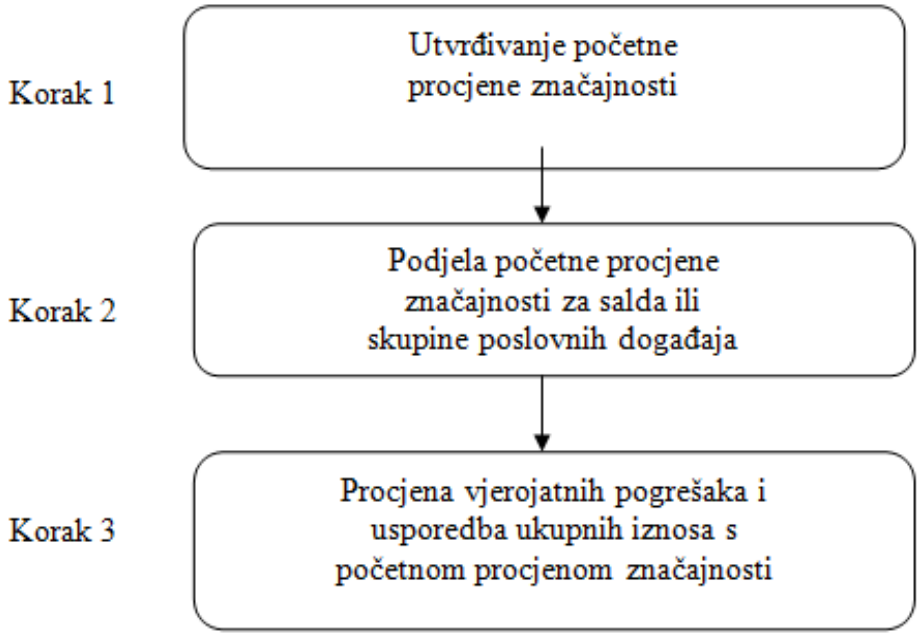
Revizorsko razmatranje značajnosti u reviziji pitanje je profesionalnog suda i često se revizori ne mogu međusobno usuglasiti oko toga što je značajno. „Značajnost je razina propuštenih ili pogrešnih računovodstvenih informacija koja bi, u danim okolnostima, vjerojatno doprinijela da propust ili pogreška promijene ili utječu na prosudbu razumne osobe koja se oslanja na informacije.“[39] Revizorovo određivanje značajnosti pitanje je njegove profesionalne prosudbe. Kako revizor izražava mišljenje o financijskim izvještajima u reviziji, kojima se koriste sve zainteresirane strane i na njima temelje svoje poslovne odluke, koncept značajnosti revizor treba razmotriti i procijeniti u svim fazama revizije od faze planiranja pa sve do završne faze izražavanja mišljenja.

[39] Messier Jr., W.F. (2000), Revizija-priručnik za revizore i studente, Faber&Zgombić Plus, Zagreb, str. 78.

6.2. Koraci u primjeni značajnosti

Tri su koraka u primjeni značajnosti, a oni su prikazani na slici 4.

Slika 4. **Koraci u primjeni značajnosti**



Izvor: Messier Jr., W.F. (2000), Revizija-priručnik za revizore i studente, Faber&Zgombić Plus, Zagreb, str.80

Korak 1.: Utvrđivanje početne procjene značajnosti

Prvi korak utvrđivanja početne procjene značajnosti određuje se u fazi planiranja revizije. Početna procjena značajnosti znači određivanje maksimalnog iznosa do kojeg revizor može tolerirati pogreške u financijskim izvještajima. Maksimalni iznos tolerirane pogreške utvrđuje se temeljem razmatranja svih činjenica značajnih za klijenta. Taj iznos ne može bitno utjecati na odluke korisnika informacija revizorovog izvještaja. Jedan od

pristupa procjeni kvantitativne značajnosti primjena je postotka na ključne iznose u financijskim izvještajima kao što je:

- dobit ili gubitak prije poreza,
- prihod,
- ukupna imovina.

Dobit ili gubitak prije poreza je najnestabilnija i najmanje usporediva stavka u financijskim izvještajima, jer ovisi o mnogo faktora i poreznih propisa, te je stoga revizori nerado upotrebljavaju. Revizori najčešće upotrebljavaju pokazatelj ukupnog prihoda ili imovine jer su oni stabilniji. Revizori obično upotrebljavaju varijabilne postotke (1%, 2% ili 3%). Pri izboru najznačajnije stavke za utvrđivanje značajnosti uobičajeno je da se odabire ona koja je zastupljena u najvećem postotku u financijskim izvještajima. Uobičajeni pristup u preliminarnoj prosudbi značajnosti jest izračunati značajnost na osnovi revidiranih financijskih izvještaja prethodne godine uz izmjene za poznate okolnosti u vezi s godinom koja se revidira.[40]

Korak 2: Podjela početne procjene značajnosti za salda ili skupine poslovnih događaja

Početna procjena značajnosti češće se raspoređuje na stavke bilance nego na račun dobiti i gubitka. Iznos se raspoređuje na materijalno značajne stavke, prvenstveno one koje će se ispitivati metodom uzorka. Stavke koje se mogu u cijelosti provjeriti kao što je kapital, dugoročne obveze, rezerviranja i slično nisu predmet raspoređivanja iznosa početne procjene značajnosti.[41]

[40] Roška V. (2012), Skripta predavanja iz predmeta revizija, Sveučilište u Splitu, str. 47, https://moodle.oss.unist.hr
[41] Roška V. (2012), Skripta predavanja iz predmeta revizija, Sveučilište u Splitu, str. 48, https://moodle.oss.unist.hr

Korak 3: Procjena vjerojatnih pogrešaka i usporedba ukupnih iznosa s početnom procjenom značajnosti

U trećem koraku revizor uspoređuje sve otkrivene pogreške s utvrđenim iznosima dopustivih pogrešaka na svakoj stavci financijskih izvještaja. U završnoj fazi revizije, revizor utvrđuje pogreške na pojedinačnim stavkama i uspoređuje ih sa dopuštenim pogreškama na toj stavci, ali i sa ukupno dopuštenim pogreškama. Ako revizor utvrdi da su pogreške unutar početne procjene značajnosti, revizor može zaključiti kako su financijski izvještaji prikazani realno i objektivno. Međutim, ako revizor utvrdi da su ukupno otkrivene pogreške veće od utvrđenog iznosa procjene značajnosti, revizor od klijenta treba zatražiti ispravljanje financijskog izvještaja. Ukoliko klijent odbije ispraviti svoje financijske izvještaje, revizor tada treba izraziti mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje.[42]

6.3. Revizijski rizik

Revizijski rizik je rizik kada revizor izrazi neodgovarajuće revizijsko mišljenje zbog pogrešno prikazanih financijskih izvješća. Revizijski rizik je funkcija rizika značajnog pogrešnog prikazivanja i rizika neotkrivanja (MRevS 200 t. 13c).

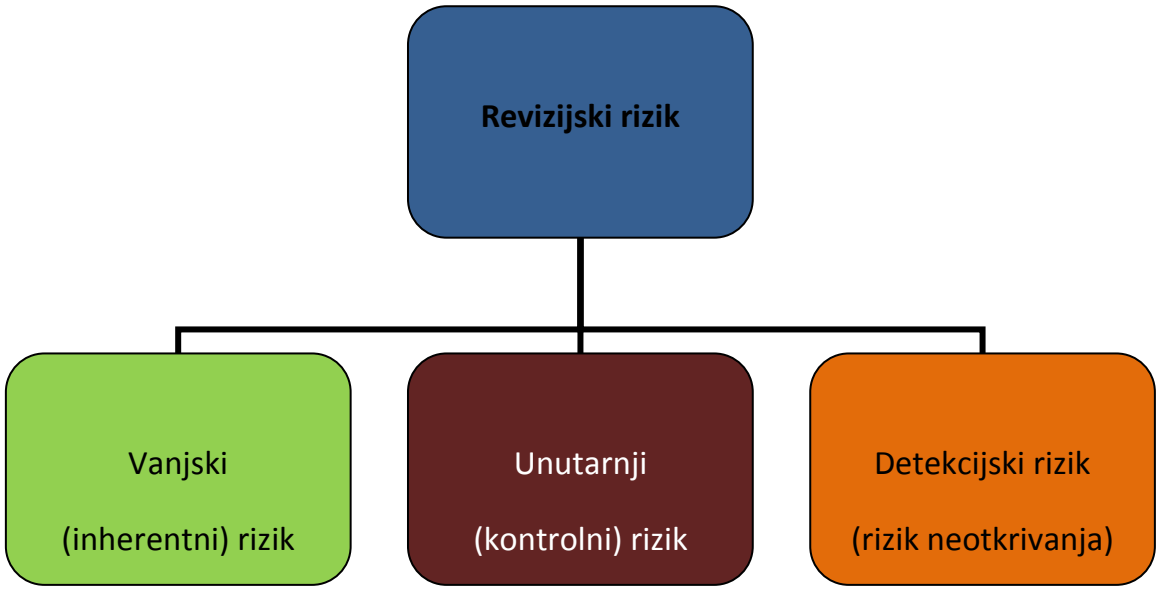
Poslovni rizik je rizik kojeg revizor ne može izravno kontrolirati, ali zato revizijski rizik može izravno kontrolirati postupcima testiranja.

Prilikom obavljanja revizije, revizor ne može izravno kontrolirati rizik poslovanja, ali može svoju zaštitu provoditi pozornim izborom i zadržavanjem komitenata. Ujedno, revizijski rizik se može izravno kontrolirati postupcima testiranja. Jedan od načina jest model revizijskog rizika koji predstavlja smjernice koje revizor treba slijediti.

[42] Roška V. (2012), Skripta predavanja iz predmeta revizija, Sveučilište u Splitu, str. 48, https://moodle.oss.unist.hr

Postoje više vrsta revizijskog rizika, te se njihova podjela navodi u slici 5.

Slika 5. **Vrste revizijskog rizika**



Izvor: Izradio autor

Prve dvije sastavnice revizijskog rizika, tj. inherentni i kontrolni rizik su rizici poslovnog subjekta, dok je rizik neotkrivanja rizik revizora.

Pod pojmom inherentnog rizika (IR) podrazumijeva se rizik da se u nedostatku interne kontrole u financijskim izvještajima može pojaviti značajna pogreška. Prilikom obavljanja revizije potrebno je od strane revizora procijeniti sve činitelje vezane za komitenta koji mogu utjecati na pojavljivanje značajnije pogreške odnosno na povećanje ili smanjenje njezine vjerojatnosti.[43]

Kontrolni rizik je rizik djelovanjem internih kontrola koji neće biti spriječen ili pravodobno otkriven i ispravljen nastanak značajnog pogrešnog prikazivanja salda nekog računa ili skupine transakcija. [44]

[43] Roška V. (2012), Skripta predavanja iz predmeta revizija, Sveučilište u Splitu, str. 58, https://moodle.oss.unist.hr
[44] Filipović I. (2009), Revizija, Sinergija nakladništvo d.o.o., Zagreb, str. 79.

Određeni nivo kontrolnog rizika uvijek postoji zbog inherentnih ograničenja internih kontrola. Revizori u tijeku postupka revizije trebaju uočiti tzv. "čimbenike prijevare" koji mogu ukazivati na prijevaru ili na mogućnost postojanja prijevare. Ti čimbenici se razvrstavaju na:

- rizike koji su vezani za podložnost imovine protupravnom prisvajanju (koji se odnose na novčana sredstva, te ostalu lako unovčivu imovinu kao što je nafta, zlato i slično),
- rizike prijevare vezane za kontrole (nedostatak menadžerskog nadzora, nedostatak pravodobne i primjerene dokumentacije za određene transakcije i slično).

Revizori procjenu internih kontrola temelje na upitnicima o radu internih kontrola, kao i o stavu menadžmenta o internim kontrolama. Ukoliko je menadžment društva iskusan i stručan za uspostavljanje prikladnog sustava internih kontrola, to će revizoru pružiti više uvjerenja.

Viši kontrolni rizik povezan je s višom stopom otkrivanja pogrešaka. Ukoliko revizor utvrdi da je kontrolni rizik visok, tada će morati prikupiti što više potrebnih revizijskih dokaza. Ako je broj otkrivenih pogrešaka unutar očekivanih, revizor će time potvrditi svoju početnu procjenu kontrolnog rizika. Međutim, ukoliko je broj otkrivenih pogrešaka veći od očekivanog, revizor tada mora ponovno procijeniti razinu kontrolnog rizika.[45]

Rizik neotkrivanja je rizik kada revizorovi postupci neće otkriti pogrešno prikazivanje koje postoji u saldu određenog računa ili u sklopu transakcije. Rizik neotkrivanja ovisi o učinkovitosti revizijskih postupaka jer revizor ne ispituje sve transakcije iste vrste ili revizor može odabrati neodgovarajuće revizorske postupke, pogrešno ih primjenjivati ili pogrešno interpretirati rezultate.

[45] Roška V. (2012), Skripta predavanja iz predmeta revizija, Sveučilište u Splitu, str. 60-61, https://moodle.oss.unist.hr

Rizik neotkrivanja sastoji se od:[46]

- rizika korištenja uzorka (rizik uvjetovan uzorkovanjem),
- rizika koji se ne odnosi na korištenje uzorka (rizik neuvjetovan uzorkovanjem).

Rizik korištenja uzorka odnosi se na situacije kada revizor ne ispituje u cijelosti stavke financijskih izvještaja ili vrste poslovnih događaja, nego samo dio ukupne mase. Ako uzorak nije dovoljno reprezentativan, revizor može izvući pogrešne zaključke i donijeti pogrešno mišljenje. Pri ispunjenju temeljnog cilja revizije, izražavanje mišljenja da financijski izvještaji pružaju fer i istinitu poziciju, revizori trebaju sakupiti dovoljno pouzdanih dokaza o stupnju do kojeg interne kontrole klijenta mogu spriječiti ili otkriti pogreške. Revizori pri sakupljanju dostatnih dokaza koriste uzorkovanje. Korištenjem uzroka potrebno je pažljivo izabrati dovoljno reprezentativan uzorak koji minimalizira rizik donošenja pogrešnih zaključaka. Tehnika uzorka se koristi jer se na taj način informacije mogu prikupiti brzo, točno i jeftino. Revizijsko je uzorkovanje primjena revizijskog postupka na manje od 100 posto stavki unutar salda računa ili vrsta transakcija, tako da sve stavke imaju mogućnost biti odabrane.

Korištenjem uzorkovanja revizoru je omogućeno prikupljanje i procjena revizijskih dokaza o karakteristikama odabranih stavki i donošenjem mišljenja o cjelini temeljem uzorka.

Rizik uzorkovanja se odnosi na vjerojatnost da revizorov zaključak temeljen na uzorku može biti drukčiji od zaključka koji bi bio donesen da je cjelina stavaka bila predmetom istog revizijskog postupka.

Rizik neuvjetovan uzorkovanjem jest rizik da revizor ne prepozna pogreške zbog korištenja neprimjerenih revizijskih postupaka, pogrešnom revizorovom procjenom, pogrešnim tumačenjem rezultata uzorka, te pogrešnim zaključcima.

[46] Gulin D., Perčević H., Tušek B., Žager L., (2012), Poslovno planiranje, kontrola i analiza, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 314.

Rizik koji se ne odnosi na korištenje uzorka može se pojaviti kada revizor:[47]

- ne primjenjuje odgovarajući revizorski postupak,
- ne uspije otkriti nepravilnosti (prijevare ili pogreške) pri primjeni odgovarajuće revizijskog postupka,
- pogrešno protumači revizijski rezultat.

Rizik uzorkovanja može se smanjiti povećanjem veličine uzorka, a rizik neuvjetovan uzorkovanjem može biti smanjen pravilnim planiranjem revizije i nadzora same revizije. Rizik neotkrivanja može se smanjiti pravilnim planiranjem revizije, pravilne dodjele zadataka revizijskom osoblju, dovoljnim opsegom dokaznih postupaka, te nadzora i revidiranja revizijskog rada. Opseg revizorovog rada vezanog uz analitičke prikaze i testove detalja temeljit će se na njegovoj procjeni razine uvjerenja svake vrste postupka testiranja i na troškovima izvođenja testova.[48]

6.4. Revizijski dokazi

U tijeku revizijskog postupka revizor treba pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze kako bi mogao izvesti razumne zaključke na kojima će se temeljiti revizijsko mišljenje. Dokazni postupci jesu revizijski postupci oblikovani radi otkrivanja značajnih pogrešnih prikazivanja. Revizijski dokazi moraju biti dostatni i primjereni.

Revizijski dokazi obuhvaćaju informacije sadržane u računovodstvenim evidencijama na kojima se zasnivaju financijski izvještaji i druge informacije. Na količinu potrebnih revizijskih dokaza utječe revizorska procjena rizika pogrešnog prikazivanja kao i kvaliteta takvih revizijskih dokaza.

Računovodstvene evidencije jesu zapisi početnih računovodstvenih unosa i potkrjepljujućih zapisa, kao što su fakture, ugovori, glavna i pomoćne knjige, knjiženja u dnevniku i ostala usklađivanja financijskih izvještaja koja se ne odražavaju kroz formalna

[47] Dumičić K., Cvetkovič B. (2007), Dizajni uzoraka primjenjivi u revizijskim testovima, UDK 519.253:657.6, Znanstveni rad, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, godina 5
[48] Roška V. (2012), Skripta predavanja iz predmeta revizija, Sveučilište u Splitu, str. 61-63, https://moodle.oss.unist.hr

knjiženja kao što su dokumentacija i liste koje potkrjepljuju raspored troškova, izračune, usklađivanja i objavljivanja.

Ostale informacije jesu razni zapisnici sa sjednica, konfirmacije trećih strana i druge informacije koje je revizor prikupio ili su mu dostupne, a omogućavaju mu donošenje mišljenja o financijskim izvještajima.

Revizijski dokazi su pouzdani: [49]

- kada su prikupljeni iz neovisnih izvora izvan društva,
- ako su učinkoviti s njima povezani sustavi kontrola,
- ako ih revizor prikupi sam nego oni koji su prikupljeni indirektno ili zaključkom,
- kada postoje u obliku dokumenta, bilo na papiru ili na elektroničkom ili nekom drugom mediju,
- kada su prikupljeni u obliku originalnih dokumenta nego oni prikupljeni u obliku prijepisa ili preslika.

Revizijski postupci su radnje kojima revizor prikuplja revizijske dokaze. Revizor prilikom prikupljanja revizijskih dokaza koristi sljedeće revizijske postupke:[50]

- pregledavanje,
- promatranje,
- propitkivanje i konfirmiranje,
- izračunavanje,
- analitičke postupke.

Revizijski postupak pregledavanja podrazumijeva osobni uvid revizora u računovodstvene evidencije, dokumente, te materijalnu imovinu komitenta.

[49] Roška V. (2012), Skripta predavanja iz predmeta revizija, Sveučilište u Splitu, str. 65, https://moodle.oss.unist.hr
[50] Crnković, L., Mijoč, I., Mahaček, D. (2010), Osnove revizije, Ekonomski fakultet u Osijeku, Osijek, str. 241.-242.

Ovaj revizijski postupak provodi se za prikupljanje revizijskih dokaza, ako postoji dokumentacija o poslovnim događajima čime se dobivaju revizijski dokazi različitog stupnja pouzdanosti.

Pod promatranjem se podrazumijeva prisutnost pri izvođenju aktivnosti drugih osoba. Promatranje je potrebno razlikovati od pojma inspekcije. Inspekcija se definira kao osobna provjera od strane revizora, dok promatranje podrazumijeva nadgledanje aktivnosti od strane revizora.

Propitkivanje se odnosi na usmeno ili pismeno prikupljanje informacija unutar i izvan subjekta. Provodi se putem upitnika ili neformalnim razgovorima. Putem konfirmacije, revizoru je omogućeno direktno prikupljanje informacija od nezavisnih izvora izvan subjekta. Postoji pozitivna i negativna konfirmacija. Pozitivna konfirmacija nudi mogućnost revizoru da dobije potvrdu, odnosno slaganje s prikazanim informacijama društva tako da od strane trećih osoba traži da mu dostave informacije koje su potrebne kako bi se utvrdila točnost financijskih izvještaja. Negativna konfirmacija podrazumijeva traženje odgovora od strane trećih osoba u slučaju kada postoji neslaganje s informacijama koje su prikazane u financijskim izvještajima, te poslovnim knjigama društva.[51]

Izračunavanje predstavlja revizijski postupak kojim se provjerava računska točnost podataka koji su prikazani u izvornim dokumentacijama, te računovodstvenim evidencijama društva. Također, izračunavanjem se obavlja računska kontrola, te u slučaju potrebe usklađivanje evidencije ponovnim računanjem. Analiza značajnih pokazatelja i trendova na temelju podataka koji su prikazani u financijskim izvještajima obavlja se putem analitičkih postupaka.

Revizor prilikom odabira analitičkog postupka mora biti oprezan jer u slučaju odabira neprimjerenog analitičkog postupka mogu se otkriti samo manja značajna pogrešna prikazivanja koja u cjelokupnoj populaciji mogu biti veća od iznosa prihvatljive pogreške.

[51] Crnković, L., Mijoč, I., Mahaček, D. (2010), Osnove revizije, Ekonomski fakultet u Osijeku, Osijek, str. 242.

7. PROVEDBA EKSTERNE REVIZIJE NA PRIMJERU DRUŠTVA HRVATSKI DUHANI d.d.

Društvo Hrvatski duhani d.d. je nastalo 2003. godine spajanjem tri društva za proizvodnju, obradu i prodaju duhana - Duhanprodukta d.d. iz Pitomače, Rovite d.o.o. iz Kutjeva i Viržinije d.d. iz Virovitice.

Radi nabave sirovine Hrvatski duhani s poljoprivrednim proizvođačima - kooperantima ugovaraju proizvodnju duhana, za kooperante nabavljaju potreban repromaterijal i od proizvođača duhana otkupljuju proizvedeni duhan koji se prerađuje u procesu obrade te skladišti do prodaje i otpreme kupcu.

Primarna djelatnost Društva Hrvatski duhani d.d. je uzgoj i obrada duhana. Međutim, bave se i mnogim drugim sličnim djelatnostima kao što je uzgoj usjeva, vrtnoga i krasnoga bilja, uzgoj stoke, peradi, uslužne djelatnosti u biljnoj industriji, proizvodnja hrane i pića, cestovni prijevoz robe, skladištenje robe, pripremanje hrane, posredovanje i mnoge druge.

Društvo je upisano u registarski uložak kod Trgovačkog suda u Bjelovaru - Tt 3/1119-5, te mu je temeljni kapital 252.842.100,00 kn, koji je uplaćen u cijelosti. Ukupan broj izdanih dionica im je 842.807, nominalne vrijednosti od 300 HRK. [52]

Revizorska kuća koja je zadužena za izvršavanje revizije i davanje svog neovisnog mišljenja za društvo Hrvatski duhani d.d. je društvo KPMG Croatia d.o.o. za reviziju na adresi Ivana Lučića 2a, 10 000 Zagreb.

[52] https://sudreg.pravosudje.hr/registar/, pristupljeno dana 28.12.2017. godine

7.1. Sastavni dijelovi revizorskog izvještaja

Predmet revizije je financijsko izvješće društva Hrvatski duhani d.d., a koji se sastoji od sljedećih dijelova:[53]

- naslova u kojem je navedeno da je to izvještaj neovisnog, ovlaštenog revizora za društvo Hrvatski duhani d.d.,
- uvoda u kojem se navodi da je društvo pripremilo financijske izvještaje u skladu sa HSFI-ima,
- odgovora je li revizija obavljena u skladu sa HSFI-ima,
- odgovornosti menadžmenta za istinito i objektivno prikazivanje financijskih izvještaja u skladu s MSFI-ima,
- odgovornosti revizora za izražavanje mišljenja u skladu sa HSFI-ima
- mišljenja revizora kojim se jasno izražava pružaju li godišnji financijski izvještaji istinit i objektivan prikaz financijskog položaja društva sukladno zakonskim propisima tj. MSFI-ima, a koji je naveden u nastavku rada
- revizorskog izvještaja koji je potpisao direktor, Hrvatski ovlašteni revizor g. Joško Džida, a datum revizorskog izvještaja je 28. travnja 2017. godine.

Revizorski izvještaj sastoji se od:[54]

- izvješća o sveobuhvatnoj dobiti za 2016. godinu,
- izvješća o financijskom položaju na dan 31.12.2016. godine,
- izvješća o promjeni dioničke glavnice za 2016. godinu,
- izvješća o novčanim tokovima za 2016. godinu,
- bilješki uz financijske izvještaje za 2016. godinu.

U nastavku se prikazuje izračun značajnosti temeljem izvještaja o sveobuhvatnoj dobiti i financijskog položaja društva Hrvatski duhani d.d. na dan 31.12.2016. godine.

[53] Roška V. (2012), Skripta predavanja iz predmeta revizija, Sveučilište u Splitu, str. 47, https://moodle.oss.unist.hr
[54] https://sudreg.pravosudje.hr/registar/, pristupljeno dana 15.12.2017. godine

7.2. Primjena koncepta značajnosti društva Hrvatski duhani d.d.

Povezanost tri temeljna koncepta značajnosti u obavljanju revizije moguće je promatrati, sukladno revizijskim standardima, iz sljedećih perspektiva kao:

- koncept značajnosti i revizijski rizik,
- koncept značajnosti i količina revizijskih dokaza,
- revizijski rizik i količina revizijskih dokaza.

Odnos između koncepta značajnosti i razine rizika je obrnuto proporcionalan, odnosno što je viša prihvatljiva razina značajnosti, niža je razina rizika revizije, te vrijedi i obratno. Prilikom planiranja vrste, vremena i opsega revizijskih postupaka, revizor treba navedeno uzeti u obzir. Ako revizor smanji prihvatljivu razinu značajnosti, razina rizika revizije se povećava. Tada revizor može postupiti na sljedeći način[55]:

- smanjiti procijenjenu razinu kontrolnog rizika proširenjem dodatnim testovima kontrole,
- smanjiti rizik neotkrivanja promjenom vrste, vremena i opsega planiranih dokaznih postupaka.

U nastavku se prikazuje postupna primjena koncepta značajnosti u reviziji na primjeru društva Hrvatski duhani d.d. i prilažu se godišnji revidirani, nekonsolidirani financijski izvještaji za 2016. godinu koji su potrebni za procjenu značajnosti.

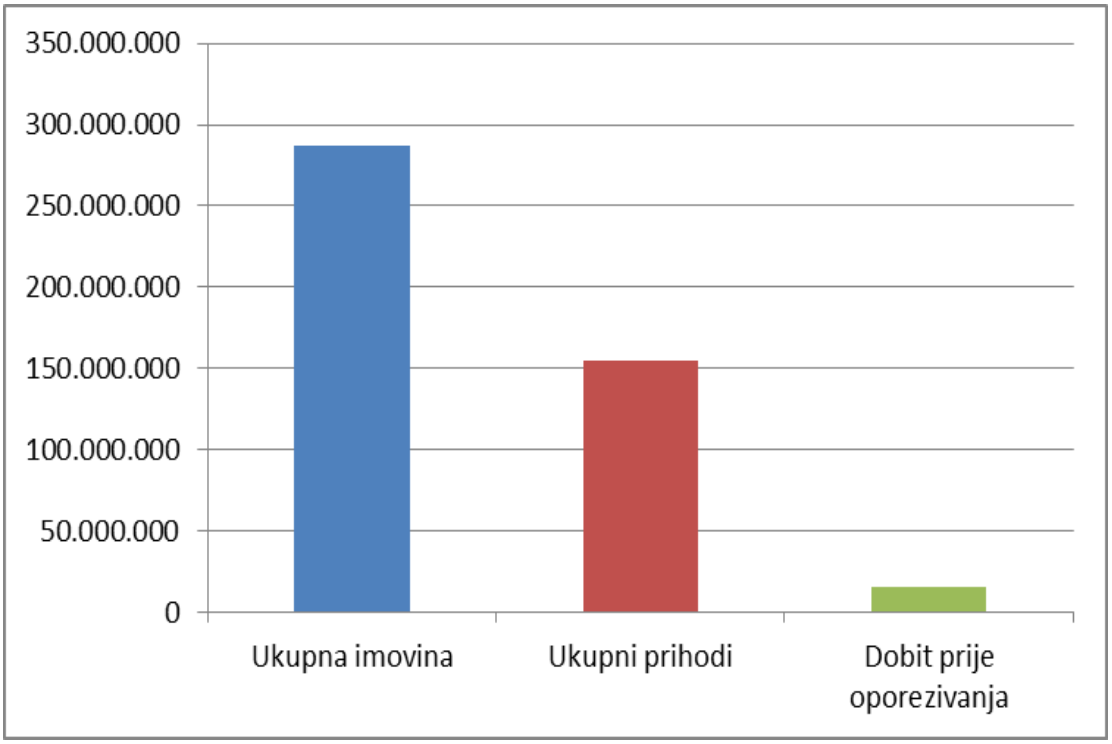
Tablica 1. **Financijske informacije za procjenu značajnosti**

Financijske informacije	Svota u mil. kn
Ukupna imovina	286.786.000
Ukupni prihodi	154.533.000
Dobit prije oporezivanja	15.229.000

Izvor: Podaci preuzeti iz financijskog izvještaja društva Hrvatski duhani d.d., tablicu izradio autor

[55] Vujević K., Strahinja R. (2009), Planiranje, analiza, revizija, kontroling, Rijeka: Veleučilište, str.52

Grafikon 1. **Financijske informacije za procjenu značajnosti**



Izvor: Podaci preuzeti iz financijskog izvještaja društva Hrvatski duhani d.d., grafikon izradio autor

Prvi korak odnosi se na određivanje početne procjene značajnosti.

Za utvrđivanje početne procjene značajnosti kao osnovica za njezin izračun koristi se vrijednost imovine ili ukupnih prihoda, te je stoga potrebno te dvije veličine usporediti. Kako je ukupna imovina društva Hrvatski duhani d.d. veća od ukupnih prihoda, za osnovni se iznos koristi ukupna imovina koja iznosi 286.786.600 kn.

UKUPNA IMOVINA = 286.786.000 kn
MINIMALNI PRAG ZNAČAJNOSTI = 286.786.000 x 1% = 2.867.860
MAKSIMALNI PRAG ZNAČAJNOSTI = 286.786.000 x 3% = 8.603.580

Ako revizor otkrije pogrešku manju od 2.867.860 kn u financijskim izvještajima, smatra se da su financijski izvještaji realni i objektivni. Ako pogreška prelazi 8.603.580 kn smatra se da su financijski izvještaji pogrešno prikazani. Pogrešni prikazi između ta dva

iznosa zahtijevaju profesionalnu prosudbu samog revizora. Pretpostavka je da je revizor odredio iznos značajnosti za provedbu od 5.735.720 kn.

Značajnost za provedbu = 286.786.000 x 2% = 5.735.720 kn

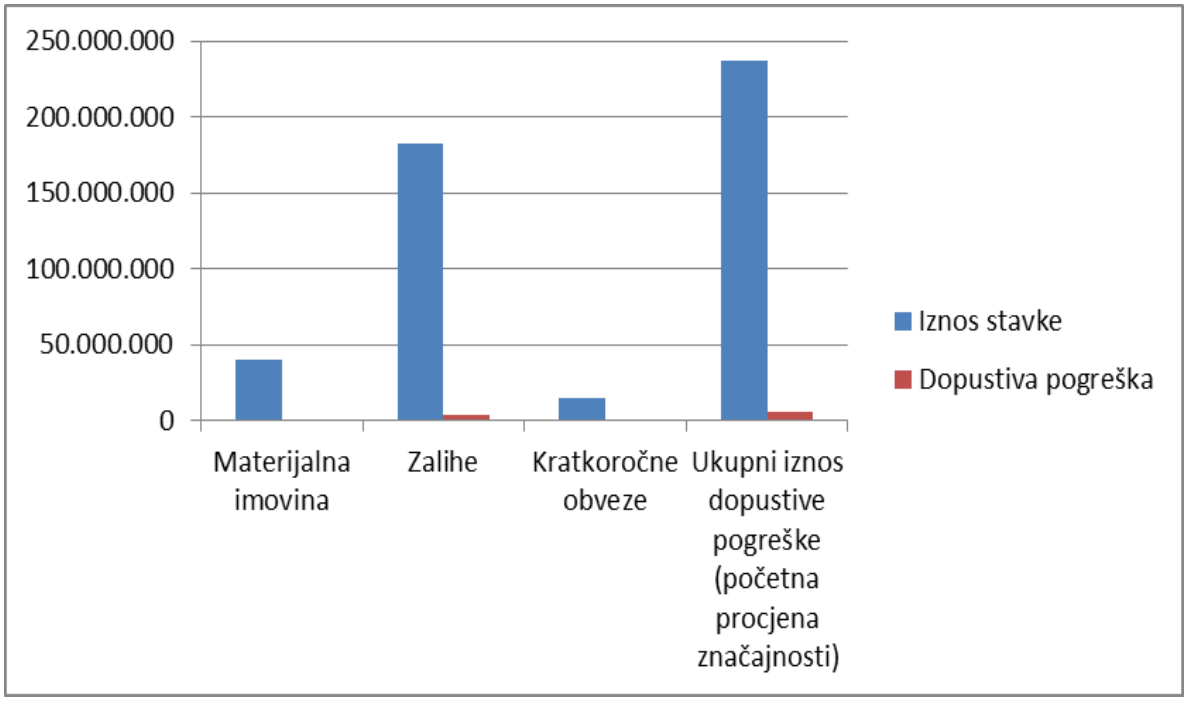
Drugi korak odnosi se na raspored početne procjene značajnosti na pojedine stavke financijskih izvještaja. U drugom koraku utvrđeni iznos značajnosti raspoređuje se na najznačajnije stavke. Da bi se utvrdile najznačajnije stavke izračunava se struktura bilance. Utvrđeni iznos značajnosti dijeli se samo na stavke koje se ne mogu provjeriti u 100%-tnom iznosu. Početna procjena značajnosti češće se raspoređuje na stavke iz bilance nego na račun dobiti i gubitka. U ovom primjeru to je materijalna imovina, zalihe i kratkoročne obveze. Zbroj stavki koje sudjeluju u izračunu značajnosti služi za izračun strukture iznosa značajnosti. Nakon toga se postotak dobiven u strukturi značajnosti množi sa iznosom značajnosti, kao što je prikazano u tablici 2.

Tablica 2. **Izračun strukture stavaka društva Hrvatski duhani d.d.**

Opis	Svota u mil. kn	Dopustiva pogreška izražena u postotcima	Dopustiva pogreška izražena u kn
Materijalna imovina	40.192.000	16,96	972.942
Zalihe	182.281.000	77	4.135.593
Kratkoročne obveze	14.468.000	6,04	350.232
Ukupni iznos dopustive pogreške (početna procjena značajnosti)	**236.941.000**	100,00	5.735.720

Izvor: Podaci preuzeti iz financijskog izvještaja društva Hrvatski duhani d.d., tablicu izradio autor

Grafikon 2. **Izračun strukture stavaka društva Hrvatski duhani d.d.**



Izvor: Podaci preuzeti iz financijskog izvještaja društva Hrvatski duhani d.d., grafikon izradio autor

U promatranom primjeru odabrani računi su: materijalna imovina, zalihe, kratkoročne obveze, koji zajedno tvore financijsku vrijednost od 236.941.000 kuna.

Početna procjena značajnosti (5.735.720 kn) raspoređuje se na bilančne račune Hrvatskih duhana d.d. i ovisna društva prema relativnom udjelu iznosa svakog označenog računa na koji se obavlja raspoređivanje u ukupnoj vrijednosti svih računa na koje se raspoređuje početna procjena značajnosti. Dopustiva pogreška, primjerice za račun materijalne imovine, izračunava se kako slijedi: (40.192.000/236.941.000) x 5.735.720 = 972.942 kn. Niže u radu se obavljaju izračuni za sve račune na koje se početna procjena značajnosti treba rasporediti.

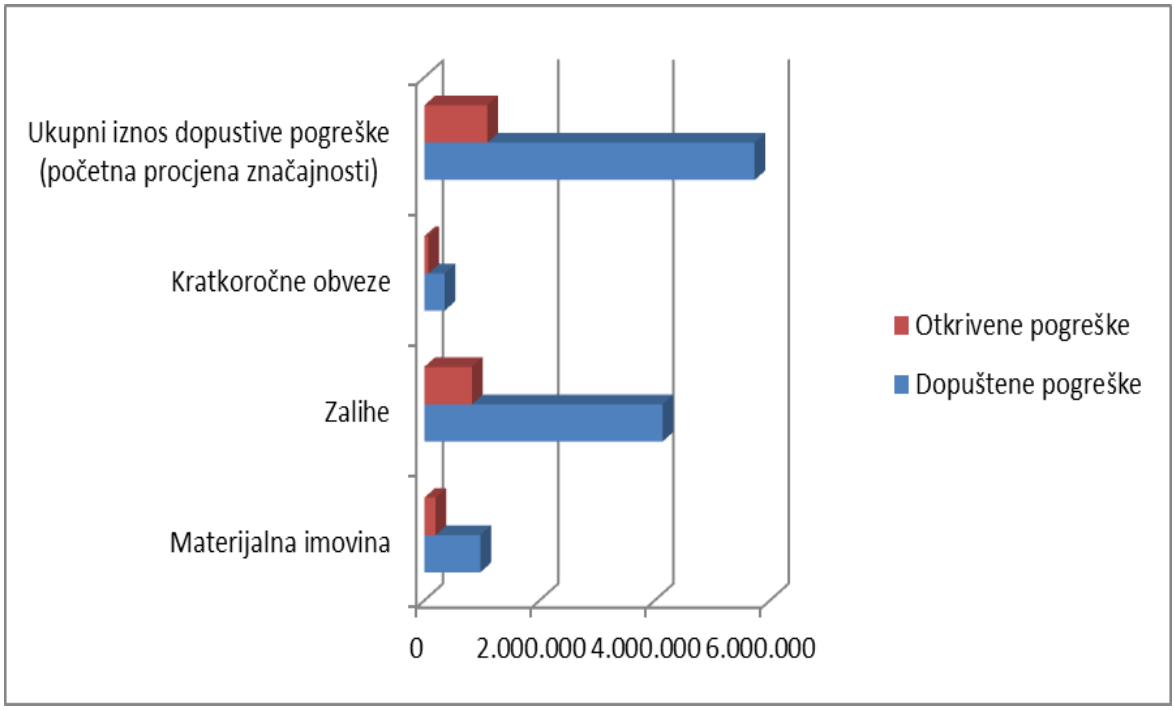
U trećem koraku, u završnoj fazi revizije uspoređuje se iznos otkrivenih pogrešaka sa iznosom dopustivih pogrešaka na svakom računu na koji je raspoređena početna procjena značajnosti koja je prikazana u tablici 3.

Tablica 3. **Uspoređivanje dopuštenih pogrešaka s iznosom otkrivenih pogrešaka**

Opis	Iznos dopustive pogreške	Zadani postotak pogreške	Iznos otkrivene pogreške
Materijalna imovina	972.942	20	194.588,40
Zalihe	4.135.593	20	827.118,6
Kratkoročne obveze	350.232	20	70.046,4
Ukupni iznos dopustive pogreške (početna procjena značajnosti)	**5.735.720**		1.091.753,4

Izvor: Izradio autor

Grafikon 3. **Uspoređivanje dopuštenih pogrešaka s iznosom otkrivenih pogrešaka**



Izvor: Izradio autor

Revizori su otkrili pogreške na računima materijalne imovine u iznosu od 194.588,40 kn s dopustivom pogreškom na istoj poziciji od 972.942 kn, zalihe u iznosu od 827.118,6 kn s dopustivom pogreškom na istoj poziciji od 4.135.593 kn, te kratkoročnim obvezama u iznosu od 70.046,40 kn s dopustivom pogreškom na istoj poziciji od 350.232 kn.

Sukladno navedenome, može se primijetiti da su iznosi otkrivenih pogrešaka manji od dopustivih. Ukupan zbroj otkrivenih pogrešaka iznosi 1.091.753,4 kn, a ukupan zbroj dopustivih iznosi 5.735.720 kn što znači da revizori mogu izraziti pozitivno mišljenje.

Ako revizor utvrdi da postoje pogreške unutar početne procjene značajnosti, ali nisu značajne, revizor može zaključiti kako su financijski izvještaji prikazani realno i objektivno. Međutim, ako revizor utvrdi da su ukupno otkrivene pogreške veće od utvrđenog iznosa procjene značajnosti, revizor od klijenta treba zatražiti ispravljanje financijskog izvještaja.

Ako klijent odbije ispraviti svoje financijske izvještaje, revizor tada treba izraziti mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje.

7.3. Mišljenje neovisnog revizora temeljem financijskih izvješća Društva Hrvatski duhani d.d.

Nakon obavljenih svih dokaznih postupaka prikupljenih za vrijeme trajanja revizije, ovlašteni revizor daje svoje stručno, neovisno mišljenje o realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja, te je u slučaju za Društvo Hrvatski duhani d.d. izrazio pozitivno mišljenje.

Prema njihovom mišljenju, financijski izvještaji prikazuju istinito i fer stanje, u svim značajnim odrednicama, financijski položaj društva Hrvatski duhani d.d. na dan 31. prosinca 2016. godine, rezultate njegova poslovanja, te novčani tijek za godinu tada završenu, sukladno Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja.

8. ZAKLJUČAK

Revizija je organizirana i svrhovita aktivnost kojom se naknadno ispituje jesu li financijski izvještaji sastavljeni u skladu sa računovodstvenim propisima i standardima.

Eksterna se revizija izdvaja kao bitan segment u poslovanju društva. Usmjerena je ispitivanju financijskih izvještaja s ciljem izražavanja mišljenja o njihovoj realnosti i objektivnosti. Revizija koristi brojne metode i pri tome se rukovodi računovodstvenim standardima, načelima, pravilima i slično. Osnovni zadatak i cilj eksterne revizije je zaštita interesa vlasnika kapitala tako da svojom nepristranošću daje mišljenje o realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja, te održava sigurnost odvijanja poslovnog procesa. Relevantne značajke koje ju čine bitnim segmentom međunarodnog korporativnog upravljanja su nepristranost, objektivnost, sveobuhvatnost, racionalnost, pouzdanost i slično.

Provođenje eksterne revizije propisuje Zakon o reviziji i Međunarodni revizijski standardi, te se odnosi na izražavanje mišljenja o tome jesu li financijski izvještaji društva pripremljeni i prikazani u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Revizija je usmjerena na ispitivanje financijskih izvještaja s ciljem izražavanja mišljenja o njihovoj realnosti i objektivnosti. U svom radu koristi brojne metode i pri tome se rukovodi računovodstvenim standardima, načelima, pravilima i slično.

Bitna razlika između interne i eksterne revizije je u tome što interna revizija štiti interese društva, dok eksterna revizija vanjske korisnike i zainteresirane strane. U današnjem svijetu zbog povećanja učinkovitosti eksterne revizije, interni revizori usko surađuju sa eksternim revizorima i na taj se način omogućava brže i lakše provođenje eksterne revizije.

Revizijom financijskih izvještaja želi se utvrditi jesu li financijski izvještaji prezentirani realno i objektivno, te prikazuju li na istinit i fer način financijski položaj i uspješnost poslovanja trgovačkog društva, što podrazumijeva izbor kriterija za ocjenu realnosti i objektivnosti, a to su računovodstvena načela, računovodstveni standardi i zakonski propisi.

Financijska izvješća temeljna su podloga i polazište za analizu poslovanja, ocjenu i bonitet stanja društva, te je sama revizija (državna, eksterna i interna) važna i krajnje potrebna za utvrđivanje financijskih činjenica svakog trgovačkog društva temeljem čega dolazi do manje zloupotrebe financijskih izvješća.

U radu su prikazani rezultati provedbe eksterne revizije na primjeru društva Hrvatski duhani d.d. za 2016. godinu. Revizorsko društvo temeljem financijskih izvješća iskazalo je pozitivno mišljenje koje prikazuje istinito i fer stanje društva Hrvatski duhani d.d.

LITERATURA

Knjige:

1. Crnković B. (1997), Interna revizija, Mikrorad, Zagreb
2. Crnković, L., Mijoč, I., Mahaček, D. (2010), Osnove revizije, Ekonomski fakultet u Osijeku, Osijek
3. Filipović, I. (2009), Revizija, Sinergija nakladništvo d.o.o., Zagreb.
4. Gulin D., Perčević H., Tušek B., Žager L., (2012), Poslovno planiranje, kontrola i analiza, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
5. Messier Jr, W.F. (2000), Revizija-priručnik za revizore i studente, Faber&Zgombić Plus, Zagreb.
6. Popović Ž., Vitezić N., (2000), Revizija i analiza: instrumenti uspješnog donošenja poslovnih odluka, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
7. Roška V. (2012), Skripta predavanja iz predmeta Revizija, Sveučilište u Splitu, Zagreb
8. Soltani B., (2009), Revizija : Međunarodni pristup, Zagreb: MATE
9. Tušek B., Žager L. (2007) Revizija: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.
10. Tušek, B. (2001), Revizija – instrument poslovnog odlučivanja, TEB – Poslovno odlučivanje, Zagreb.
11. Vujević K., Strahinja R. (2009), Planiranje, analiza, revizija, kontroling, Veleučilište u Rijeci, Rijeka
12. Žager K., Mamić Sačer I., Sever S., Žager L. (2008), Analiza financijskih izvještaja, Masmedia, Zagreb.
13. Žager, L., Tušek, B., Sever Mališ, S. (2015), Međunarodna revizijska rješenja s osvrtom na reviziju financijskih izvještaja malih i srednjih društva, Zagreb, HZRIF, ISBN: 978-953-277-078-0

Članci:

1. Dumičić K., Cvetkovič B. (2007), Dizajni uzoraka primjenjivi u revizijskim testovima, UDK 519.253:657.6, Znanstveni rad, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, godina 5
2. RiF (2016), Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, MSFI, HSFI
3. Miletić A., (2011), br. 6., Revizorsko izvješće – prvi dio, Računovodstvo, revizija i financije, Zagreb
4. Tušek, B., Sever, S. (2007), Uloga interne revizije u povećanju kvalitete poslovanja društva u Republici Hrvatskoj - empirijsko istraživanje, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu

Zakoni:

1. Zakon o računovodstvu, Narodne novine br. 78/15.
2. Zakon o računovodstvu, pročišćeni tekst, Narodne novine br. 78/15., 134/15., 120/16.
3. Zakon o reviziji, Narodne novine br. 127/17.
4. Zakona o reviziji, pročišćeni tekst, Narodne novine br. 146/05. i 139/08.
5. Zakon o Državnom uredu za reviziju, Narodne novine br. 80/11.

Internet:

1. http://www.efos.unios.hr/imijoc/wp-content/uploads/sites/71/2013/09/REVIZIJA-I-ETIKA.pdf (25.10.2017.)
2. https://sudreg.pravosudje.hr/registar, (15.12.2017.)
3. http://www.zakon.hr/z/478/zakon-o-dr%C5%BEavnom-uredu-za-reviziju (19.11.2017.)

POPIS SLIKA

Slika 1. Općeprihvaćeni revizijski standardi 16
Slika 2. Podjela revizije 18
Slika 3. Vrste revizije 19
Slika 4. Koraci u primjeni značajnosti 34
Slika 5. Vrste revizijskog rizika 37

POPIS GRAFIKONA

Grafikon 1. Financijske informacije za procjenu značajnosti 46
Grafikon 2. Izračun strukture stavaka društva Hrvatski duhani d.d. 48
Grafikon 3. Uspoređivanje dopuštenih pogrešaka s iznosom otkrivenih pogrešaka 49

POPIS TABLICA

Tablica 1. Financijske informacije za procjenu značajnosti 45
Tablica 2. Izračun strukture stavaka društva Hrvatski duhani d.d. 47
Tablica 3. Uspoređivanje dopuštenih pogrešaka s iznosom otkrivenih pogrešaka 49

Prilog 1

KPMG

Izvješće neovisnog revizora dioničarima društva Hrvatski duhani d.d.

Mišljenje

Obavili smo reviziju priloženih financijskih izvještaja društva Hrvatski duhani d.d. („Društvo"), koji obuhvaćaju bilancu na 31. prosinca 2016. godine te račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama u kapitalu i izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu, kao i bilješke koje sadrže značajne računovodstvene politike i ostale objašnjavajuće informacije.

Prema našem mišljenju, priloženi financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, financijski položaja Društva na dan 31. prosinca 2016., njegovu financijsku uspješnost i novčane tokove za tada završenu godinu, u skladu s Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja („HSFI").

Osnova za izražavanje mišljenja

Obavili smo našu reviziju u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Naše odgovornosti, u skladu s tim standardima, podrobnije su opisane u našem izvješću neovisnog revizora u odjeljku *Odgovornosti revizora za reviziju financijskih izvještaja*.

Neovisni smo od Društva u skladu s etičkim zahtjevima koji su relevantni za našu reviziju financijskih izvještaja u Hrvatskoj i ispunili smo naše ostale etičke odgovornosti u skladu s tim zahtjevima.

Uvjereni smo da su nam pribavljeni revizijski dokazi dostatni i primjereni te da čine odgovarajuću osnovu za potrebe izražavanja našeg mišljenja.

Ostala pitanja

Usporedni podaci temelje se na financijskim izvještajima na dan i za godinu koja je završila 31. prosinca 2015. godine, a koje je revidirao drugi revizor u čijem je izvještaju izdanom 7. lipnja 2016. godine izraženo pozitivno mišljenje na te financijske izvještaje.

Ostale informacije

Uprava je odgovorna za ostale informacije. Ostale informacije uključuju Izvješće poslovodstva, koje je sastavni dio Godišnjeg izvješća, ali ne uključuju financijske izvještaje niti naše izvješće neovisnog revizora o reviziji financijskih izvještaja. Naše mišljenje na financijske izvještaje ne odnosi se na ostale informacije.

U vezi s našom revizijom financijskih izvještaja, odgovornost nam je pročitati ostale informacije te pri tome razmotriti jesu li ostale informacije značajno nekonzistentne s financijskim izvještajima ili saznanjima koja smo prikupili tijekom revizije, kao i čine li se, na neki drugi način, značajno krivo iskazane. Ukoliko, na osnovi posla koji smo obavili, zaključimo da postoji značajno krivi iskaz ostalih informacija, dužnost nam je izvijestiti o tome. U vezi s tim, nemamo ništa za izvijestiti.

Vezano za Izvješće poslovodstva, također smo proveli procedure koje su zahtijevane člankom 20. hrvatskog Zakona o računovodstvu. Ove procedure uključuju razmatranje uključuje li Izvješće poslovodstva objave u skladu s člankom 21. hrvatskog Zakona o računovodstvu.

Na osnovi procedura, čije je provođenje zahtijevano kao dio naše revizije financijskih izvještaja te gore navedenih procedura, prema našem mišljenju:

- Informacije sadržane u Izvješću poslovodstva za financijsku godinu za koji su pripremljeni financijski izvještaji, konzistentne su, u svim značajnim odrednicama, s financijskim izvještajima ; i
- Informacije sadržane u Izvješću poslovodstva pripremljene su, u svim značajnim odrednicama, u skladu s primjenjivim zahtjevima hrvatskog Zakona o računovodstvu.

KPMG

Izvješće neovisnog revizora dioničarima društva Hrvatski duhani d.d. *(nastavak)*

Odgovornosti Uprave i onih koji su zaduženi za nadzor za financijske izvještaje

Uprava je odgovorna za sastavljanje financijskih izvještaja koji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, financijske izvještaje u skladu s HSFI-jevima te za one interne kontrole za koje Uprava odredi da su potrebne, kako bi se omogućilo sastavljanje financijskih izvještaja, bez značajnog pogrešnog prikaza uslijed prijevare ili pogreške.

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

Oni koji su zaduženi za nadzor, odgovorni su za nadziranje procesa financijskog izvještavanja, uspostavljenog od strane Društva.

Odgovornosti revizora za reviziju financijskih izvještaja

Naši ciljevi su steći razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji, kao cjelina, bez značajno pogrešnog iskaza uslijed prijevare ili pogreške te izdati izvješće neovisnog revizora koje uključuje naše mišljenje. Razumno uvjerenje je visoka razina uvjerenja, ali nije garancija da će revizija obavljena u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima uvijek otkriti postojanje značajno pogrešnih iskaza. Pogrešni iskazi mogu nastati uslijed prijevare ili pogreške, a smatraju se značajnim, ako se razumno može očekivati da bi, pojedinačno ili zbrojeni s drugim pogrešnim iskazima, utjecali na ekonomske odluke korisnika financijskih izvještaja, donesene na osnovi tih financijskih izvještaja.

Kao sastavni dio revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima, donosimo profesionalne prosudbe i održavamo profesionalni skepticizam tijekom revizije. Mi također:

- prepoznajemo i procjenjujemo rizike značajno pogrešnog iskaza financijskih izvještaja, zbog prijevare ili pogreške; oblikujemo i obavljamo revizijske postupke kao odgovor na te rizike i pribavljamo revizijske dokaze koji su dostatni i primjereni kako bi osigurali osnovu za donošenje našeg mišljenja. Rizik neotkrivanja značajno pogrešnog iskaza nastalog uslijed prijevare, veći je od rizika neotkrivanja onog nastalog uslijed pogreške, budući da 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 u svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola Društva.
- ocjenjujemo primjerenost korištenih računovodstvenih politika i razumnost računovodstvenih procjena i povezanih objava od strane Uprave.

KPMG

Izvješće neovisnog revizora dioničarima društva Hrvatski duhani d.d. *(nastavak)*

Odgovornosti revizora za reviziju financijskih izvještaja (nastavak)

- donosimo zaključak o primjerenosti korištenja pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja od strane Uprave te, 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. Ukoliko 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 temelje se na revizijskim dokazima pribavljenim do datuma izdavanja našeg izvješća neovisnog revizora. Međutim, budući događaji ili uvjeti mogu uzrokovati da Društvo ne bude u mogućnosti nastaviti s vremenski neograničenim poslovanjem.

- ocjenjujemo cjelokupnu prezentaciju, strukturu i sadržaj financijskih izvještaja, uključujući i objave, te razmatramo odražavaju li financijski izvještaji transakcije i događaje na kojima su zasnovani na način kako bi se postigla fer prezentacija.

Komuniciramo s onima koji su zaduženi za nadzor u vezi s, između ostalog, planiranim djelokrugom i vremenskim rasporedom revizije i važnim revizijskim nalazima, uključujući i one u vezi sa značajnim nedostacima u internim kontrolama, koji su otkriveni tijekom naše revizije.

KPMG

KPMG Croatia d.o.o. za reviziju
Hrvatski ovlašteni revizori
Eurotower
Ivana Lučića 2a
10000 Zagreb, Hrvatska

KPMG Croatia d.o.o. za reviziju
Eurotower, 17. kat
Ivana Lučića 2a, 10000 Zagreb

U ime i za KPMG Croatia d.o.o. za reviziju

Joško Džida
Direktor, Hrvatski ovlašteni revizor

Zagreb, 28. travnja 2017.

Prilog 2

Račun dobiti i gubitka

za 2016. godinu

	Bilješke	**2016.** '000 kn	2015. '000 kn
Poslovni prihodi			
Prihodi od prodaje s poduzetnicima unutar grupe	*4*	**125.776**	44.297
Prihodi od prodaje izvan grupe	*5*	**22.318**	66.575
Ostali poslovni prihodi	*6*	**3.839**	2.594
		151.933	113.466
Poslovni rashodi			
Promjene vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda		**(7.150)**	12.908
Materijalni troškovi	*7*	**(97.676)**	(99.211)
Troškovi osoblja	*8*	**(15.943)**	(14.412)
Amortizacija	*9*	**(3.275)**	(3.693)
Vrijednosno usklađivanje	*10*	**(4.934)**	(440)
Ostali troškovi	*11*	**(6.899)**	(3.991)
Ostali poslovni rashodi	*12*	**(2.383)**	(2.328)
		(138.260)	(111.167)
Financijski prihodi	*13*	**2.600**	2.918
Financijski rashodi	*13*	**(1.044)**	(754)
Ukupni prihodi		**154.533**	116.384
Ukupni rashodi		**(139.304)**	(111.921)
Dobit prije poreza		**15.229**	4.463
Porez na dobit	*14*	**(4.294)**	(1.562)
Neto dobit		**10.935**	2.901

Prilog 3

Bilanca

na dan 31. prosinca 2016. godine

	Bilješke	31.prosinca 2016. '000 kn	31.prosinca 2015. '000 kn
Aktiva			
Nekretnine, postrojenja i oprema	15	40.192	41.354
Odgođena porezna imovina	16	277	936
Dugotrajna financijska imovina	17	2.902	2.378
Dugotrajna imovina		43.371	44.668
Zalihe	18	182.281	186.814
Potraživanja od kupaca i ostala potraživanja	19	31.101	30.158
Financijska imovina po fer vrijednosti u računu dobiti i gubitka		-	66
Kratkotrajna financijska imovina	17	23.057	7.538
Novac u banci i blagajni	20	6.945	1.118
Kratkotrajna imovina		243.384	225.694
Plaćeni troškovi budućeg razdoblja i obračunati prihodi		31	27
Ukupno aktiva		286.786	270.389
Dioničkі kapital	21	252.842	252.842
Rezerve iz dobiti	21	6.268	3.367
Dobit za godinu		10.935	2.901
Kapital		270.045	259.110
Rezerviranja	22	905	971
Dugoročne obveze		905	971
Obveze iz poslovanja i ostale obveze	23	6.701	3.105
Obveze prema zaposlenicima	24	5.139	3.301
Obveze za porez na dobit		2.628	-
Kratkoročne obveze		14.468	6.406
Odgođeno plaćanje troškova i prihod budućeg razdoblja	25	1.368	3.902
Ukupno kapital i obveze		286.786	270.389