Vrste revizorskih mišljenja

Babić, Sanda

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:198:736013

Rights / Prava: In copyright / Zaštićeno autorskim pravom.

Download date / Datum preuzimanja: **2024-03-28**

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 STUDIJ KORPORATIVNE FINANCIJE

Sanda Babić

SPECIJALISTIČKI DIPLOMSKI STRUČNI RAD

VRSTE REVIZORSKIH MIŠLJENJA

Zagreb, 2018.

RRiF VISOKA ŠKOLA ZA FINANCIJSKI MENADŽMENT

SPECIJALISTIČKI DIPLOMSKI STRUČNI STUDIJ KORPORATIVNE FINANCIJE

SPECIJALISTIČKI DIPLOMSKI STRUČNI RAD

VRSTE REVIZORSKIH MIŠLJENJA

Ime i prezime studenta: Sanda Babić

Matični broj studenta: 33/14-R

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

Zagreb, 2018.

ZAHVALA

Na pomoći i sugestijama pri izradi ovog rada zahvaljujem se profesorici i mentorici Tamari Cirkveni Filipović. Želim se zahvaliti roditeljima koji su mi omogućili studij te me podupirali u tome.
Također se želim zahvaliti i tetki Jadranki koja mi je uvijek bila podrška za vrijeme ispitnih rokova, te prijateljima i kolegicama s posla koji su imali razumijevanja i pomogli mi u napredovanju.

VRSTE REVIZORSKIH MIŠLJENJA

SAŽETAK

Revizorovo mišljenje je jedan od najvažnijih dijelova revizorskog izvještaja. Izražava ga revizor kao stručna i neovisna osoba na temelju obavljene revizije poduzeća. Postoje dvije vrste revizorskog mišljenja, a to su pozitivno i modificirano, s tim da modificirano još može biti i negativno, suzdržano te mišljenje s rezervom. Glavni cilj ovoga rada je prezentirati različite vrste revizorskih mišljenja te naglasiti značaj revizije u poslovanju poduzeća koji su obveznici revizije.

KLJUČNE RIJEČI:
financijski izvještaj, eksterna revizija, revizorsko mišljenje, pozitivno revizorsko mišljenje, modificirano revizorsko mišljenje.

.

TYPES OF AUDIT OPINIONS

SUMMARY

Audit opinion is one of the most important parts of an audit report. The audit report is issued by a professional, independent auditor after completing the audit of a firm. There are two types of audit opinions: positive and modified, whereas the modified opinion can be adverse, disclaimer of opinion and opinion with reserve. The main aim of this work is to present different types of audit opinions and the importance of auditing among business subjects for who audit is mandatory.

KEYWORDS: financial statements, external audit, audit opinion, positive auditor opinion, modified auditor opinion.

SADRŽAJ

1. UVOD 1
2. POJAM I VRSTE REVIZIJE 2
   2.1 RAZVOJ REVIZIJE 5
   2.2 VRSTE REVIZIJE 8
   2.3 OBVEZNICI REVIZIJE 11
3. EKSTERNA REVIZIJA 10
   3.1 POJAM EKSTERNE REVIZIJE 11
   3.2 ZADACI EKSTERNE REVIZIJE 12
   3.3 REVIZORSKO MIŠLJENJE 14
      3.3.1 POZITIVNO REVIZORSKO MIŠLJENJE 15
      3.3.2 REVIZORSKO MIŠLJENJE S REZERVOM 19
      3.3.3 NEGATIVNO REVIZORSKO MIŠLJENJE 20
      3.3.4 SUZDRŽANOST OD MIŠLJENJA 21
      3.3.5 MODIFIKACIJA IZVJEŠĆA NEOVISNOG REVIZORA 21
4. FORMIRANJE REVIZORSKOG MIŠLJENJA 26
   4.1 OBLICI MIŠLJENJA 27
5. PREZENTIRANJE IZVJEŠĆA NEOVISNOG REVIZORA 28
   5.1 IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA ZA MALE PODUZETNIKE 28
   5.2 IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA ZA SREDNJE PODUZETNIKE 32
   5.3 IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA ZA VELIKE PODUZETNIKE 38
   5.4 IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA ZA SUBJEKTE OD JAVNOG INTERESA, ČIJI SU VRIJEDNOSNI PAPIRI UVRŠTENI NA UREĐENO TRŽIŠTE KAPITALA 44
6. ZAKLJUČAK 50
7. LITERATURA 51
8. POPIS SLIKA 53
9. POPIS TABLICA 54

1. UVOD

Revizija je postupak provjere i ocjene financijskih izvještaja, konsolidiranih financijskih izvještaja te podataka i metoda koje primjenjuje obveznik revizije pri sastavljanju financijskih izvještaja. Revizija daje stručno i neovisno mišljenje o istinitosti i objektivnosti financijskog stanja, novčanih tokova te rezultata poslovanja određenog društva. Revizori revidiraju račun dobiti i gubitka, izvještaj o novčanom tijeku, izvještaj o promjenama glavnice, bilancu te ostala dodatna izvješća i podatke koji su potrebni da izraze svoje mišljenje.

Uzevši u obzir veliko nepovjerenje koje vlada na tržištu zbog niza računovodstvenih propusta koji se događaju posljednjih godina te globalne financijske krize koja je još uvijek prisutna na našem tržištu, te nedavnih afera vezanih za veliku korporaciju u Republici Hrvatskoj (dalje: HR), postoji veća potreba za neovisnim mišljenjem o objektivnosti i realnosti informacija koje se nalaze u financijskim izvještajima revidiranih poduzeća. Cilj revizije je da revizor slobodno, realno i objektivno izrazi svoje mišljenje o financijskim izvještajima revidiranog poduzeća. S toga je cilj ovog rada usmjeren na revizorska mišljenja te prezentiranje u kojim slučajevima revizor daje modificirano revizorsko mišljenje.

2. POJAM I VRSTE REVIZIJE

Pojam 'revizija' dolazi od latinske riječi 'revidere', koja se prevodi kao pregledati ili naknadno preispitati neke činjenice, dok riječ koja se upotrebljava u engleskom govornom području, 'audit', ima korijen u latinskoj riječi 'audire', što znači 'čuti' ili 'slušati'[1].

Povjesničar računovodstva Richard Brown (1905)[2] opisuje porijeklo revizije na slijedeći način:

„Porijeklo revizije seže do porijekla samog računovodstva. Kada god je napredak civilizacije donio potrebu da se jednom čovjeku povjeri do određene mjere upravljanje vlasništvom drugoga čovjeka, postala je jasna i potreba da se na neki način provjeri vjernosti i pouzdanost osobe kojoj je upravljanje vlasništvom povjereno“[3]

Anderson[4] s druge strane definira sam koncept revizije na slijedeći način:

„Praksa revizije je započela na dan kada je jedan čovjek preuzeo upravljanje sa vlasništvom drugog čovjeka. Pri davanju izvještaja o vođenju poslova kojeg je obavljao je točnost i pouzdanost tih informacija bila podređena nekoj vrsti kritičkog procjenjivanja (tj. revizije)“.[5]

Konačno, Tušek i suradnici[6] definiraju pojam revizije kao naknadni pregled i preispitivanje poslovnih procesa i stanja. Revizija je sistematiziran proces objektivnog pribavljanja i stvaranja dokaza o ekonomskim događajima i rezultatima da se ustanovi jesu li u skladu s postojećim izvještajima o poslovanju i unaprijed postavljenim kriterija. Cilj revizije financijskih izvještaja jest omogućiti revizoru da izrazi mišljenje o tome jesu li

[1] Tušek, B., Filipović, I., & Filipović, D. (2009). Istraživanje odnosa eksterne revizije i nadzornog odbora u Republici Hrvatskoj. *Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, 7*(1), 121-141.
[2] Prema: Mautz, R.K., and H.A. Sharaf, *The Philosophy of Auditing* (Sarasota, FL: American Accounting Association, 1961).
[3] Ibid.
[4] Anderson, R.J. (1977). *The External Audit.* Toronto: Cropp Clark Pitman, str 6.
[5] Ibid.
[6] Tušek, B., Filipović, I., & Filipović, D. (2009). Istraživanje odnosa eksterne revizije i nadzornog odbora u Republici Hrvatskoj. *Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, 7*(1), 121-141.

financijski izvještaji u svim značajnim odrednicama pripremljeni u skladu s naznačenim okvirom financijskog izvještavanja[7].

Revizija se dijeli na internu i eksternu reviziju. Važnost revizije očituje se u tome što štiti resurse poduzeća od rasipanja, pogreške i neučinkovitosti otkrivajući slabosti u poslovanju, te pridonosi vjerodostojnosti financijskih informacija, kvaliteti financijskih izvještaja i njihovoj koristi u procesu odlučivanja.

Revizija u RH obavlja se sukladno Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS), koji predstavljaju skup pravila koja su prihvaćena na međunarodnoj razini, a kako su dovoljno opširni svaka ih zemlja može prilagoditi svojim posebnostima.

Revizorsko izvješće se sastavlja u pisanom obliku te se u naslovu mora vidjeti da je to izvješće neovisnog revizora.[8] Kodeks profesionalne etike revizora je skup pravila ponašanja prema kojima se revizor mora ponašati i obavljati poslove revizije, a sve u cilju zaštite revizije kao profesije.

Temeljna načela kojih se revizor mora pridržavati u svom radu su:

- Načelo zakonitosti - revizor ispituje usklađena stvarna stanja unutar poslovnog subjekta s postojećim zakonskim propisima

- Načelo profesionalne etike - revizor se u svom radu mora pridržavati određenih pravila ponašanja kako bi se zaštitila revizija kao profesija. Ta pravila ponašanja sadržana su u Kodeksu profesionalne etike revizora.

- Načelo nezavisnosti - revizori moraju biti nezavisne i samostalne osobe.

- Načelo stručnosti i kompetentnosti - revizor mora imati stručno obrazovanje i znanje za obavljanje revizijskih poslova.

- Načelo odgovornosti - revizor je odgovoran utvrditi eventualne nepravilnosti u poslovanju revidiranog poslovnog subjekta. U slučaju

[7] Ibid.
[8] Prema Zakonu o reviziji, članak 58. (Narodne Novine 127/17.)

prikrivanja stvarnog stanja i donošenja pogrešne procjene odgovornost snosi revizor.

- Načelo dokumentiranosti - podlogu za reviziju treba sačinjavati, pregledna i ažurna računovodstvena, statistička i ostala operativna evidencija. Podloga za reviziju nije samo dokumentacija u smislu evidencije, nego i pojedini postupci i poslovni procesi koje revizor ispituje izravnim promatranjem (inventure, inspekcije).

- Načelo korektnog izvještavanja - revizorovo mišljenje mora biti konkretno i korektno.[9]

[9] Filipović i Matić (2006./2007). Revizija skripta, Sveučilišni studijski centar za stručne studije Sveučilišta u Splitu

2.1 RAZVOJ REVIZIJE

Kroz povijest su revizori bili više orijentirani na otkrića mogućih grešaka, krađa, lažnog prikazivanja, otuđenja i sl., a revizija je bila usredotočena na utvrđivanje dokumentiranosti, vjerodostojnosti te ispravnosti poslovnih transakcija.

Začetke revizije možemo pronaći prije 2000 godina kada se prvo u Egiptu, a potom i u Grčkoj, Rimu te i drugdje, građanima a ponekad i robovima povjeravalo sakupljanje i isplata javnih fondova, te se pojavila potreba da se izvještaji o njihovom djelovanju prezentiraju javno i usmeno pred odgovornim službenikom (revizorom)[10]. Sama činjenica da su se izvještaji davali usmeno pred neutralnom osobom koja bi tada procijenila validnost i točnost podataka objašnjava porijeklo anglosaksonske riječi 'audit', koja znači 'čuti'. Slične razvoje možemo pratiti i kod Zhao dinastije u Kini (1122-256 pr. Kr.). Tadašnje vlade su bile zabrinute za nekompetentne službenike koji su bili skloni greškama u vođenju knjiga kao i korumpirane službenike koji su bili motivirani da učine prijevare i pronevjere ukoliko bi dobili priliku za to[11].

Također, začetke revizije pronalazimo i 3.500 godina pr. Kr. u Babilonu, kada su visoki dužnosnici potvrđivali važne transakcije potpisima na kamenim pločama.[12] Razvoj revizije se odvijao paralelno s razvojem tržišnog gospodarstva, tako da se može smatrati da se u Europi revizija počela razvijati u Italiji u 12. stoljeću, gdje se kasnije također počela razvijati i suvremena revizija u 15- om stoljeću.

Povijesno gledano, sama pojava dvostrukog vođenja knjiga u 1494. po.Kr. se može direktno povezati sa kritičnom potrebom za uspostavljanje kontrole i upravljanjem, koja je bila jasno vidljiva u slučajevima prijevare kao što su to bili 'mjehurić Južnog mora' (eng. South Sea Bubble) iz 18.stoljeća i 'skandal tulipana'[13].

[10] Porter, B., Simon, J., & Hatherly, D. J. (2008). *Principles of external auditing* (Vol. 3). Chichester: Wiley, str.3
[11] Ramamoorti, S. (2003). Internal auditing: history, evolution, and prospects. *Research opportunities in internal auditing*, 1-23.
[12] Prema: Vujović I. (2003). Revizija. Split: Ekonomski fakultet
[13] Ramamoorti, S. (2003). Internal auditing: history, evolution, and prospects. *Research opportunities in internal auditing*, 1-23.

Sustav vođenja knjiga i revizije koji je uveden iz Europe u Sjedinjene države je bio korišten u tadašnjim poduzećima i poslovanjima, no kako je poslovanje raslo u veličini te području djelovanja, pojavila se kritična potreba za zasebnom procjenom koja bi potvrdila računovodstvene informacije koje su bile upotrebljavane za donošenje odluka od strane uprave. Uprava je također trebala neku vrstu procjene ne samo efikasnosti učinjenog posla nego i iskrenosti zaposlenika[14].

Za razliku od razvijenih europskih i ostalih zemalja, revizija u RH je bila nerazvijena, što se može pripisati agrarnom, a ne industrijskom načinu privređivanja. Početak organizirane revizije u RH se javlja oko 1935 godine kada je u sklopu trgovinsko-industrijske komore u Zagrebu osnovan prvi revizorski ured, te su tada imenovani i prvi komorski revizori. Nezavisne revizije u Hrvatskoj počinju se osnivati 90-ih godina donošenjem zakona.

Iz samog tijeka razvoja revizije može se reći da je nastanak i razvoj suvremene revizije povezan s razvojem tehnologije, znanosti, trgovine te proizvodnje. Tome je također pripomogao i rast poduzeća te širenje poslovanja, jer su vlasnici mnogih velikih poduzeća prenosili ovlasti na druge te su im oni vodili poslovanje te je to dovelo do odvajanja vlasništva od upravljanja kao dviju različitih funkcija te do ovlašćivanja i angažiranja revizora kako bi se na taj način zaštitila imovina. S vremenom je to utjecalo na to da su se razvili različiti oblici i vrste revizije, te su se prilagodile metode za provođenje revizije.

Kod nas na razvoj revizije, kao djelatnosti, utjecalo je tada postojeće društveno i državno uređenje, dok se sada razvija pod utjecajem tržišnog gospodarstva. Danas reviziju reguliraju Zakon o računovodstvu te Zakon o reviziji.

Porter i suradnici[15] daju modernu definiciju revizije te njene općenite primjene:

„Revizija je sistematski proces objektivnog sakupljanja i procjenjivanja dokaza koji se odnose na tvrdnje o ekonomskoj djelatnosti te događajima u kojima se pojedinac ili organizacija koja je načinila te tvrdnje bili uključeni, kako bi se utvrdio stupanj

[14] Ibid.
[15] Porter, B., Simon, J., & Hatherly, D. J. (2008). *Principles of external auditing* (Vol. 3). Chichester: Wiley, str.3

korespondencije između načinjenih tvrdnji i utvrđenih kriterija, te prenošenje rezultata korisnicima izvještaja u kojima su tvrdnje bile načinjene“[16].

Ova definicija pojašnjava da je sam proces revizije uređen i podijeljen na niz koraka, koji primarno uključuju sakupljanje i procjenjivanje dokaza, pri čemu odgovorni revizor zadržava potpunu objektivnost. Revizor procjenjuje koliko su blizu načinjene tvrdnje o djelatnosti od utvrđenih pravila, koja se odnose na utvrđene kriterije koji omogućuju revizoru da procijeni da li načinjene tvrdnje odgovaraju stvarnim događajima i u kojoj mjeri. Na kraju, revizor piše izvješće u kojem prenosi rezultate svoje procjene, koji je učinjen dostupnim svim korisnicima dokumenta u kojem su tvrdnje načinjene.[17]

[16] Ibid.
[17] Ibid.

2.2 VRSTE REVIZIJE

S obzirom na objekt ispitivanja razlikuje se:

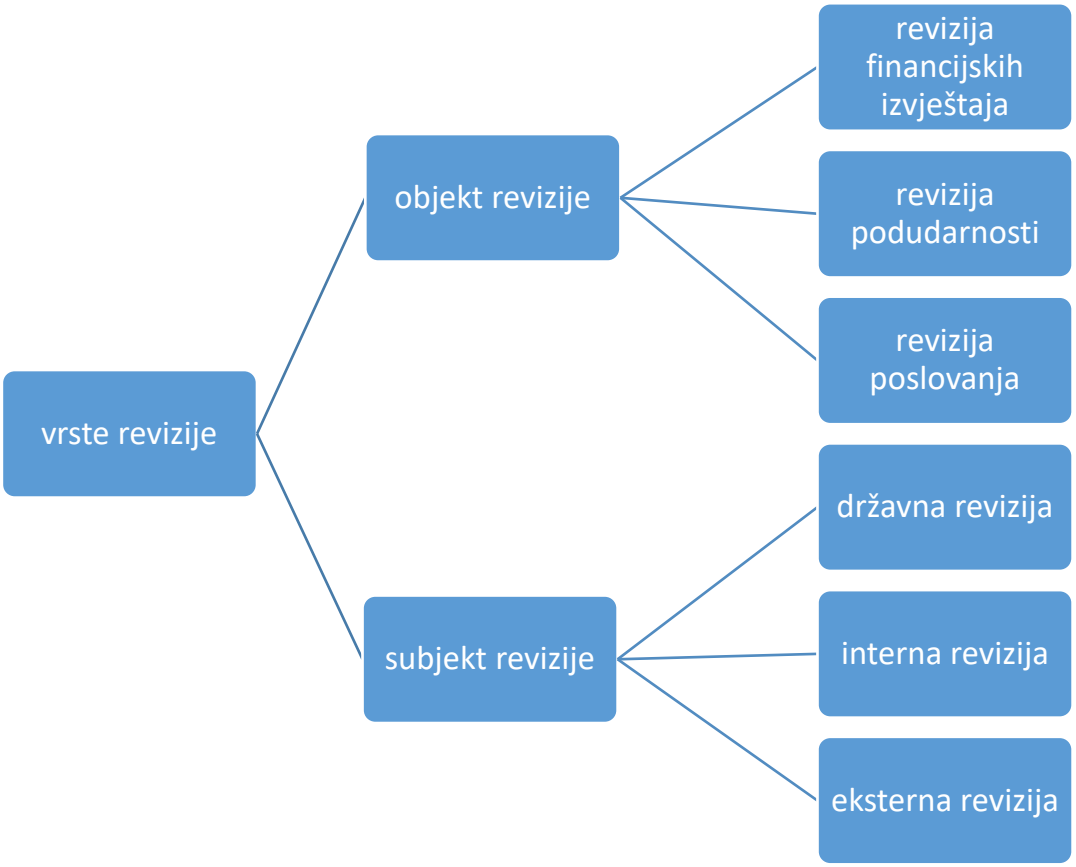
a) revizija poslovanja
b) revizija financijskih izvještaja.[18]

Revizija poslovanja obavlja se s ciljem da se ispituje i ocjenjuje poslovanje, organiziranost poslovnih funkcija, način donošenje poslovnih odluka i funkcioniranje informacijskog sustava. Reviziju poslovanja najčešće obavljaju interni revizori, ali to ne isključuje mogućnost da je obavlja i eksterni revizor.

Revizija financijskih izvještaja obavlja se s ciljem neovisnog i naknadnog ispitivanja te izražavanja mišljenja o objektivnosti i realnosti informacija sadržanih u financijskim izvještajima. Reviziju financijskih izvještaja obavljaju eksterni revizori.
Reviziju možemo podijeliti prema objektu i subjektu revizije[19]:

[18] Prema: Tušek i dr., (2007). Revizija Zagreb: HZRIF, str. 69 -70
[19] Roška V. (2012). „Revizija“, skripta predavanja, Zagreb

Slika 1: **Vrste revizije**



S obzirom na subjekt i zakonski ustroj revizije ona može biti :

a) državna
b) unutarnja
c) vanjska

Državnu reviziju obavljaju ovlašteni državni revizori, zakonski ustrojeni u odgovarajućem državnom organu što je u RH Državni ured za reviziju.

Internu reviziju obavljaju interni revizori zaposleni u poduzeću, u kojem obavljaju reviziju i sami organiziraju i provode program interne revizije kao cjeloviti test efektivnosti svih aspekata interne kontrole. Primarni cilj internih revizora je razvoj i poboljšanje različitih poslovnih jedinica u organizaciji, a manje značajno je izražavanje mišljenja o realnosti financijskih izvještaja.[20]

[20] Tušek, B. i Žager, L. (2007.) Revizija. 2. dop. izd. Zagreb, str. 128

Interna revizija procjenjuje sustav internih kontrola i daje savjet za njihovo unapređenje. Interna kontrola ostvaruje prethodni nadzor, a internom revizijom se ostvaruje naknadni nadzor usmjeren na funkcioniranje sustava i ostvarenje poslovanja u skladu s usvojenim ciljevima. Interna revizija hijerarhijski se dijeli na tri razine:

- financijsku
- reviziju poslovanja i
- upravljačku reviziju[21]

Financijska revizija je usmjerena na financijske izvještaje i obuhvaća ispitivanje vjerodostojnosti financijskih podataka i postupaka, a revizija poslovanja obuhvaća ispitivanje učinkovitosti operativnog poslovanja. Odnosno revizija poslovanja obuhvaća sve poslovne funkcije u trgovačkom društvu i osim financijskih izvještaja ispituje i ostale podatke i postupke operativnog karaktera. Upravljačka revizija se fokusira na ciljeve trgovačkog društva, tj. na maksimiziranje djelotvornosti i učinkovitosti poslovanja, te osim nadzornog ima i savjetodavno značenje. Osnovni zadaci interne revizije su:

1. ispitivanje i ocjena ispravnosti sustava internih kontrola,

2. utvrđivanje usklađenosti s postavljenim planovima i postupcima,

3. utvrđivanje pouzdanosti informacija kojima se uprava koristi za donošenje poslovnih odluka i

4. predlaganje mjera za poboljšanje sustava internih kontrola.[22]

Vanjsku reviziju obavljaju eksterni neovisni ovlašteni revizori. Objekt vanjske revizije primarno je ispitivanje objektivnosti i realnosti temeljnih financijskih izvještaja, a posredno i ispitivanje osnivanja i poslovanja klijenata, organiziranosti poslovnih funkcija, način donošenja poslovnih odluka i funkcioniranja informacijskog sustava. Eksterna revizija predstavlja ispitivanje bilo koje financijske transakcije, financijskih izvještaja ili poslovanja revidiranih subjekata. Eksterna revizija daje neovisno mišljenje koje je javno.

[21] Babić, S. (2014). Interna revizija. Završni rad. Zagreb
[22] Ibid.

2.3 OBVEZNICI REVIZIJE

Obveznici revizije su svi subjekti od javnog interesa tj. svi poduzetnici čiji su vrijednosni papiri uvršteni na uređeno tržište bilo koje države članice, financijske institucije, ostali veliki poduzetnici ali i druga trgovačka društva od javnog interesa prema odluci Vlade RH (popis pravnih osoba od posebnog državnog interesa). Obveznici revizije su također i poduzetnici koji su podnijeli zahtjev za uvrštenje svojih vrijednosnih papira na uređeno tržište ukoliko već ne podliježu toj obvezi prema nekoj drugoj osnovi. Reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja obvezni su obavljati matična društva velikih i srednjih grupa. Srednje grupe su grupe čiji podaci na datum bilance na konsolidiranoj osnovi prelaze dva od tri sljedeća kriterija: Ukupna aktiva 30.000.000,00 kuna i ukupni prihod od 60.000.000,00 kuna te broj radnika tijekom godine 50, a velike su one čiji podaci na datum bilance prelaze dva od tri sljedeća kriterija: ukupna aktiva 150.000.000,00 kuna, ukupni prihod 300.000.000,00 kuna te prosječan broj radnika tijekom poslovne godine 250.

Obvezi revizije također podliježu i odvojeni i konsolidirani financijski izvještaji dioničkih društava, društava s ograničenom odgovornošću te komanditna društva čiji odvojeni tj. konsolidirani podaci u godini koja prethodi prelazi dva od tri sljedeća uvjeta: ukupna aktiva 15.000.000,00 kuna, ukupne prihode 30.000.000,00 kuna te prosječan broj radnika 25. Rezultat obavljenog postupka revizije sadrži standardizirano mišljenje koje je regulirano Zakonom o reviziji.[23]

Revizorsko društvo koje ima odobrenje za rad koje je izdalo Ministarstvo financija mora imati zaposlenog najmanje jednog ovlaštenog revizora, a kako bi se moglo steći pravo na polaganje revizorskog ispita kandidat mora zadovoljiti sljedeće uvjete:

- završiti najmanje preddiplomski i diplomski sveučilišni studij, ili
- integrirani preddiplomski i diplomski sveučilišni studij, ili

[23] Prema Zakonu o reviziji, članak 58. (Narodne Novine 127/17.)

- preddiplomski stručni studij, i specijalistički diplomski stručni studij, čijim završetkom je stekao najmanje 300 ECTS bodova, ili

- sveučilišni studij čijim je završetkom stekao visoku stručnu spremu, te

- ima najmanje 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.[24]

[24] Ibid.

3. EKSTERNA REVIZIJA

Svrha MRevS-a je utemeljiti standarde te pružiti upute u vezi s ciljevima i općim načelima revizije financijskih izvještaja. Navedeni standardi također opisuju odgovornosti menadžmenta za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja te za određivanje okvira financijsko izvještavanja koji že se primjenjivati pri sastavljanju financijskih izvještaja. MRevS-ovi sadrže osnovna načela i bitne postupke zajedno s njima povezanim uputama u obliku objašnjenja i ostalih sadržaja, uključujući dodatke.

Osnovna načela i bitni postupci trebaju se shvaćati i primjenjivati u kontekstu objašnjenja i ostalih sadržaja koji pružaju upute za njihovu primjenu. U obavljanju revizije u skladu s MRevS-ima, revizor također vodi računa o smjernicama Međunarodne revizijske prakse, ali revizor također može obavljati reviziju u skladu s MRevS-ima i revizijskim standardima određene jurisdikcije ili države.[25]

[25] Prema MRevS 200 - Cilj i opća načela revizije financijskih izvještaja

3.1 POJAM EKSTERNE REVIZIJE

Eksterna revizija je postupak ispitivanja i ocjenjivanja financijskih izvještaja koje obavlja nezavisna i stručna institucija izvan poduzeća. Stručne institucije, revizorske kuće, ispituju poslovanje poduzeća, prije svega financijska izvješća te traže usklađenost poslovanja poduzeća s unaprijed postavljenim kriterijima čime se osigurava objektivnost i realnost financijskih izvještaja. Eksterni revizori moraju biti u potpunosti nezavisni te ne smiju imati nikakvu povezanost s poslovanjem poduzeća u kojem se vrši revizija.

Karakteristike eksterne revizije su:

- naknadno se ispituje poslovanje poduzeća tj. financijskih izvještaja
- traži se usklađenost poslovanja poduzeća, a prije svega financijskih izvještaja sa unaprijed postavljenim kriterijima (prema ZoR-u i MRevS-ima) čime se osigurava objektivnost i realnost financijskih izvještaja
- mišljenje revizora temelji se na objektivnim dokazima
- obavljaju ju nezavisne stručne institucije.[26]

[26] Prema: Revizija-skripta prof. dr. sc. Lajoš Žager. Dostupno na: https://www.google.hr/search?ei=SD2LWpWCMor7UtiqqvAH&q=%C5%BDager+revizija+1+skripta&oq=%C5%BDager+revizija+1+skripta&gs_l=psy-ab.3...61210.62639.0.63056.8.8.0.0.0.0.247.797.2j2j1.5.0....0...1c.1.64.psy-ab..3.3.466...33i21k1j33i160k1.0.IMmH2yKxbFk , pristupljeno dana 19.02.2018.

3.2 ZADACI EKSTERNE REVIZIJE

Zadatak eksterne revizije je da sukladno opće prihvaćenim MRevS-ima i Međunarodnim revizijskim smjernicama napravi što vjerodostojniju kontrolu financijskih izvještaja obveznika revizije. Revizor obavlja predreviziju (ukoliko je to u mogućnosti) te završnu reviziju. U predreviziji se revizor upoznaje s poslovanjem i izrađuje kartične analize poslovanja obveznika revizije, te provjerava funkcioniranje sustava internih računovodstvenih kontrola. Završna revizija se obavlja prije kraja godine i poslije godišnjeg obračuna ili istodobno sa sastavljanjem godišnjeg obračuna i izradom godišnjih izvještaja, a oslanja se na rezultate prethodne revizije.

Zadaci eksternog revizora su:

- upoznavanje s poslovanjem društva
- razumijevanje poslovnih aktivnosti i sustava za evidentiranje financijskih informacija i pripremu financijskih izvještaja
- istraživanje da li je financijska informacija evidentirana kompletno, potpuno i uz potrebno ovlaštenje
- kontrola da li su Račun dobiti i gubitka kao i Bilanca u skladu s glavnom knjigom i analitičkom evidencijom
- istraživanje računovodstvenih politika i razmatranje da li su iste u skladu s računovodstvenim standardima primijenjene na odgovarajući način i dosljedno, a u slučaju da to nije tako, razmotriti da li je objava takvih podataka izazvala promjene u računovodstvenim politikama
- dobivanje objašnjenja od strane uprave za neobične fluktuacije ili nedosljednosti u financijskim izvještajima kao i traženje odgovora na pitanja koja su sastavni dio metodološke upute za provjeru podataka u Bilanci i Računu dobiti i gubitka

- uspoređivanje rezultata s rezultatima iz prethodnih razdoblja i onima koja se očekuju za tekuće razdoblje. Bitne promjene raspraviti s Upravom, kao i dobiti uvid u događaje nastale nakon datuma Bilance

- istražiti da li je priznavanje značajnih prihoda i troškova uslijedilo u odgovarajućim razdobljima

- analizirati ostale i neobične stavke

- uzeti u obzir odnos između povezanih stavaka, te drugih sličnih odnosa kao i ostalih informacija koje su na raspolaganju revizoru

- za financijska stanja u financijskim izvještajima izvršiti provjeru materijalno značajnih stavaka sa naglaskom na one stavke koje su u programu obavljanja revizije deklarirane s naglašenim revizijskim rizikom za: potraživanja od kupaca, vrijednosno usklađenje potraživanja i obveza na određeni dan, zalihe, investicije, vlasništvo i amortizaciju, aktivna vremenska razgraničenja, nematerijalnu imovinu i ostalu imovinu, kreditne obveze, obaveze prema dobavljačima, obračunate a nenaplaćene i potencijalne obveze, porez na dobit i ostale poreze, naknadne događaje, sudske sporove, temeljni kapital itd.

- konačno izvješće revizije financijskih izvještaja, kao i pismo upravi ukoliko se za to ukaže potreba[27]

Prikupljanje informacije o računovodstvenom sustavu omogućuju procjenu prikladnosti sustava internih kontrola kao temelja za izradu financijskih izvještaja. Ukoliko se ukaže potreba ovlašteni revizor podnosi Izvještaj poslovodstvu o svim uočenim nepravilnostima i slabostima u računovodstvenom sustavu, te se predlaže način rješavanja te daje preporuke za uklanjanje nedostataka.[28]

[27] Izvor: IRIS nova d.o.o. Rijeka http://www.iris-nova.hr/revizija.html pristupljeno dana 15.01.2018.
[28] Izvor: IRIS nova d.o.o. Rijeka http://www.iris-nova.hr/revizija.html pristupljeno dana 15.01.2018.

3.3 REVIZORSKO MIŠLJENJE

Revizorsko mišljenje je krajnji rezultat obavljenog postupka revizije. Revizorsko mišljenje može biti pozitivno i modificirano. Modificirano revizorsko mišljenje revizor daje kada postoje financijski značajne nepodudarnosti s računovodstvenim standardima koje bitno utječu na financijske izvještaje.

Revizor ima profesionalnu i zakonsku odgovornost izvijestiti o tome ako izvještaj obveznika revizije ne daje realne i objektivne podatke, ili ako u nekom materijalnom značajnom dijelu nisu u suglasnosti s računovodstvenim standardima, zakonskim propisima ili stvarnim okolnostima nastalih događaja. Elementi revizorskog mišljenja su standardizirani te su propisani Zakonom.[29]

Revizor se tijekom revizije susreće s mnogim povjerljivim informacijama i podacima o obvezniku revizije te je bitno da revizor poštuje pravila propisana kodeksom profesionalne etike revizora, odnosno da sva saznanja i informacije prikupljene postupkom revizije čuva kao poslovnu tajnu.

Ako poduzeće dobije modificirano odnosno mišljenje suprotno od pozitivnog, nema zakonski propisane postupke koje mora napraviti. Radnje koje može poduzeti se odnose samo na ispravljanje utvrđenih pogrešaka ili dostavljanja dodatnih dokaza u dijelu u kojem je revizor bio uskraćen za utvrđivanje brojčanih iznosa pogrešaka. Također može pokrenuti dodatne rasprave s revizorom u svrhu naknadnih obrazloženja koja nisu bila dostupna tijekom procesa revizije, a odnose se na modificirane stavke ili podastrijeti dodatne dokaze koji su postali dostupni od dana završetka revizorskih postupaka, a prije odobrenja financijskih izvještaja i izdavanja revizorskog izvješća, a koji utječu na stavke koje su uzrokovale modificirano mišljenje.[30]

[29] Prema Zakonu o reviziji, članak 58. (Narodne Novine 127/17.)
[30] www.revizorska-komora.hr

3.3.1 POZITIVNO REVIZORSKO MIŠLJENJE

Pozitivno mišljenje revizor izražava kada ustanovi da financijski izvještaji pružaju istinit i fer prikaz sukladno primjenjivom okviru financijskog izvještavanja. Kada se izražava pozitivno mišljenje u odjeljku mišljenja se mora nalaziti izjava da su financijski izvještaji istinito prikazani u svim značajnim odrednicama.

U nastavku je prikazan primjer pozitivnog revizorskog mišljenja iz poslovne prakse:

Izvješće neovisnog revizora

Džajić-Logistika d.o.o.
Cenkovečka 6
Zagreb

Upravi Društva

Mišljenje

Obavili smo reviziju godišnjih financijskih izvještaja Društva Džajić-Logistika d.o.o., koji obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju (bilancu) na 31. prosinca 2016., račun dobiti i gubitka za tada završenu godinu te bilješke uz financijske izvještaje, uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika. Prema našem mišljenju, priloženi godišnji financijski izvještaji istinito i fer prikazuju financijski položaj Društva na 31. prosinca 2016. i njegovu financijsku uspješnost za tada završenu godinu u skladu s Zakonom o računovodstvu i Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja (HSFI-ima).

Osnova za mišljenje

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

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

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

U sastavljanju godišnjih financijskih izvještaja, uprava je odgovorna za procjenjivanje sposobnosti Društva da nastavi s poslovanjem po vremenski neograničenom poslovanju, objavljivanje, ako je primjenjivo, pitanja povezana s vremenski neograničenim poslovanjem i korištenjem računovodstvene osnove utemeljene na vremenskoj neograničenosti poslovanja, osim ako uprava ili namjerava likvidirati Društvo ili prekinuti poslovanje ili nema realne alternative nego da to učini. Oni koji su zaduženi za upravljanje su odgovorni za nadziranje procesa financijskog izvještavanja kojeg je ustanovilo Društvo.

Revizorove odgovornosti za reviziju godišnjih financijskih izvještaja

Naši ciljevi su steći razumno uvjerenje o tome jesu li godišnji financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikaza uslijed prijevare ili pogreške i izdati izvješće neovisnog revizora koje uključuje naše mišljenje. Razumno uvjerenje je viša razina uvjerenja, ali nije garancija da će revizija obavljena u skladu s MRevS-ima uvijek otkriti značajno pogrešno prikazivanje kada ono postoji.

Pogrešni prikazi mogu nastati uslijed prijevare ili pogreške i smatraju se značajni ako se razumno može očekivati da, pojedinačno ili u zbroju, utječu na ekonomske odluke korisnika donijete na osnovi tih godišnjih financijskih izvještaja.

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

- prepoznajemo i procjenjujemo rizike značajnog pogrešnog prikaza godišnjih financijskih izvještaja, zbog prijevare ili pogreške, oblikujemo i obavljamo revizijske postupke kao reakciju na te rizike i pribavljamo revizijske dokaze koji su dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje. Rizik ne otkrivanja značajnog pogrešnog prikaza nastalog uslijed prijevare je veći od rizika nastalog uslijed pogreške, jer prijevara može uključiti tajne sporazume, krivotvorenje, namjerno ispuštanje, pogrešno prikazivanje ili zaobilaženje internih kontrola.

- stječemo razumijevanje internih kontrola relevantnih za reviziju kako bismo oblikovali revizijske postupke koji su primjereni u danim okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola Društva.

- ocjenjujemo primjerenost korištenih računovodstvenih politika i razumnost računovodstvenih procjena i povezanih objava koje je stvorila uprava.

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

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

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

Ostala pitanja Financijski izvještaji Društva Transport d.o.o. za 31. prosinca 2015. godine nisu bili revidirani.

Izjava o odgovornosti Uprave

Temeljem Zakona o računovodstvu Republike Hrvatske (NN 78/15, 134/15, 120/16), Uprava je dužna osigurati da financijska izvješća za svaku financijsku godinu budu pripremljena u skladu s Hrvatskim standardima financijskog izvješćivanja (HSFI), koje objavljuje Odbor za standarde financijskog izvještavanja i u skladu s Pravilnikom o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja (NN 95/16).

Uprava opravdano očekuje da Društvo ima odgovarajuća sredstva za nastavak poslovanja u doglednoj budućnosti. Iz navedenog razloga, Uprava i dalje prihvaća načelo trajnosti poslovanja pri izradi financijskih izvješća.

Financijski izvještaji sadrže:

- Račun dobiti i gubitka za razdoblje od 1. siječnja 2016. do 31. prosinca 2016. godine

- Izvještaj o financijskom položaju (bilancu) na dan 31.12.2016. godine Pri izradi financijskih izvješća Uprava je odgovorna:

- da se odaberu i potom dosljedno primjenjuju odgovarajuće računovodstvene politike;

- da prosudbe i procjene budu razumne i oprezne;

- da se primjenjuju važeći računovodstveni standardi, a svako značajno odstupanje obznani i objasni u financijskim izvješćima; te

- da se financijska izvješća pripreme po načelu trajnosti poslovanja, osim ako je neprimjereno pretpostaviti da će Društvo nastaviti svoje poslovne aktivnosti.

Uprava je odgovorna za vođenje ispravnih računovodstvenih evidencija, koje će u bilo koje doba s prihvatljivom točnošću odražavati financijski položaj Društva, kao i njihovu usklađenost s hrvatskim Zakonom o računovodstvu (NN 78/15, 134/15, 120/16). Uprava je također odgovorna za čuvanje imovine Društva, te stoga i za poduzimanje razumnih mjera radi sprječavanja i otkrivanja pronevjera i ostalih nezakonitosti.

D. Dž., direktor Džajić-Logistika d.o.o.

Zagreb, 02. svibanj 2017. godine[31]

3.3.2 REVIZORSKO MIŠLJENJE S REZERVOM

Mišljenje s rezervom je modificirano revizorsko mišljenje. Revizor ga izražava kada zaključi da su financijski izvještaji pogrešno prikazani, pojedinačno ili u zbroju, značajni ali ne i prožimajući za financijske izvještaje te kada revizor ne može dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze na kojima bi temeljio svoje mišljenje te zaključi da bi mogući učinci neotkrivenih pogrešnih prikaza na financijske izvještaje bili značajni ali ne i prožimajući. [32] Kada revizor izražava mišljenje s rezervom to mora jasno navedeno na izvješću te za odjeljak mišljenja koristi podnaslov „mišljenje s rezervom."

Niže prikazana tablica ilustrira kako revizorova prosudba o vrsti pitanja koje uzrokuje modifikaciju i prožetost njegovih učinaka ili mogućih učinaka na financijske izvještaje, utječe na vrstu mišljenja koje treba izraziti.

[31] Revizorsko izvješće za poduzeće Džajić-Logistika d.o.o.
[32] Prema: www.revizorska-komora.hr

Tablica 1. **Utjecaj pogrešaka na revizorovo mišljenje**

Vrsta pitanja koje uzrokuje modifikaciju	Revizorova prosudba o prožetosti učinka ili mogućih učinaka na financijske izvještaje	
	Značajni ali ne i prožimajući	značajni i prožimajući
Financijski izvještaji su značajno pogrešno prikazani	Mišljenje s rezervom	Negativno mišljenje
Nemogućnosti dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza	Mišljenje s rezervom	Suzdržano mišljenje[33]

Iz gore navedene tablice može se vidjeti kako je Mišljenje s rezervom najblaži oblik modificiranog mišljenja eksternog revizora, te da se u slučaju značajnijeg utjecaja pogrešno prikazanih financijskih izvještaja daje negativno mišljenje, odnosno da se u slučaju značajnog nedostatka primjerenih revizorskih dokaza daje suzdržanost od mišljenja.

3.3.3 NEGATIVNO REVIZORSKO MIŠLJENJE

Negativno mišljenje je modificirano revizorsko mišljenje. Ono je suprotno od pozitivnog te će ga revizor izraziti nakon što dobije dostojne i primjerene revizijske dokaze te zaključi da su pogrešni prikazi pojedinačno ili u zbroju značajni te prožimajući za financijske izvještaje.

Kada revizor smatra da je nužno izraziti negativno mišljenje o financijskim izvještajima kao cjelini, njegovo izvješće neće uključivati nemodificirano mišljenje u vezi s okvirom financijskog izvještavanja. Revizor kada izrazi negativno mišljenje ili

[33] Međunarodni revizijski standard 705 (izmijenjen). Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora (na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja završavaju na 15. prosinca 2016. ili nakon tog datuma)

suzdržanost od mišljenja mora u odjeljku s osnovom za mišljenje opisati razloge za ostala pitanja za koja je revizor spoznao da bi zahtijevala modifikaciju mišljenja.[34]

Nakon što revizor izrazi negativno mišljenje u vezi s određenim pitanjima opisanim u odjeljku s osnovom za mišljenje također je obavezan dati opis ostalih otkrivenih pitanja koja bi inače zahtijevala modifikaciju revizorovog mišljenja. Te objave mogu biti relevantne korisnicima financijskih izvještaja.

3.3.4 SUZDRŽANOST OD MIŠLJENJA

Kada je revizoru bilo onemogućeno prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze, a mogući učinak neotkrivenih pogrešnih prikaza ukoliko postoje mogu biti značajni i prožimajući tada se revizor suzdržava od mišljenja. U revizorskom izvješću tada neće biti uključen odjeljak za ključna revizijska pitanja [35] i odjeljak za ostale informacije[36] ukoliko navođenje takvih informacija nije zahtijevano zakonom ili regulativom.

3.3.5 MODIFIKACIJA IZVJEŠĆA NEOVISNOG REVIZORA

Modificirano izvješće neovisnog revizora je izvješće sastavljeno na temelju revizije financijskih izvještaja, a sadrži mišljenje koje je različito od pozitivnog. To vijeće uređuju MRevS 701 te MRevS 701 koji je usvojen od Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

[34] Prema: Međunarodni revizijski standard 705 (izmijenjen). Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora (na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja završavaju na 15. prosinca 2016. ili nakon tog datuma)

[35] Prema: Međunarodni revizijski standardi 701. Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora (na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja završavaju na 15. prosinca 2016. ili nakon tog datuma)

[36] Prema: Međunarodni revizijski standardi 720. Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama (na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja završavaju na 15. prosinca 2016. ili nakon tog datuma).

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Vlasnicima i upravi društva More d.d.:

Angažirani smo obaviti reviziju priloženih financijskih izvješća društva More d.d. (dalje: Društvo), koji obuhvaćaju Bilancu na 31. prosinca 2010., Račun dobiti i gubitka, izvješća o promjenama u glavnici i Novčani tok za tada završenu godinu te sažetak značajnih računovodstvenih politika i drugih objašnjavajućih informacija.

Odgovornost uprave

Isto kao kod pozitivnog mišljenja

Odgovornost revizora

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o tim financijskim izvješćima temeljeno na našoj reviziji u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Međutim, zbog pitanja opisanog u odjeljku s osnovom za suzdržanost od mišljenja nismo mogli pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze za osiguranje osnove za revizijsko mišljenje.

Osnova za suzdržanost od mišljenja

Bili smo imenovani kao revizori Društva nakon 31. prosinca 2010. i stoga nismo prisustvovali fizičkom popisu zaliha na početku i kraju godine. Nismo se mogli uvjeriti drugim načinima u količine zaliha sa stanjem na 31. prosinca 2009. i 2010. koje su bile iskazane u Bilanci u svotama od 2.543.000,00 kn i 3.005.000,00 kn. Osim toga, uvođenje novog kompjuteriziranog sustava za potraživanja iz poslovanja u rujnu 2010. godine rezultiralo je brojnim pogreškama u iskazivanju potraživanja.

Nismo mogli niti drugim postupcima potvrditi potraživanja iz poslovanja iskazana u Bilanci sa stanjem na 31. prosinca 2010. u svoti od 5.435.000,00 kn. Posljedica tih pitanja jest da nismo mogli utvrditi jesu li potrebna neka prepravljanja u vezi s evidentiranim ili neevidentiranim zalihama i potraživanjima iz poslovanja i stavkama od kojih se sastoji Račun dobiti i gubitka, Izvješće o promjeni Glavnice i Izvješće o novčanom toku.

Suzdržanost od mišljenja

Zbog važnosti pitanja opisanog u odjeljku s osnovom za suzdržanost od mišljenja, nismo mogli pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze za osiguranje osnove za revizorsko mišljenje. U skladu s tim, ne izražavamo mišljenje o financijskim izvješćima.

Ivana Ivančić

Direktorica i ovlašteni revizor

Revizija d.o.o.

Republika Hrvatska

Zagreb, 18. lipnja 2011. godine[37]

Struktura modificiranog izvješća slična je strukturi pozitivnog revizorskog mišljenja uz razliku što se u modificiranom izvješću pojavljuju odjeljci koji objašnjavaju razloge zbog kojih se izražava modificirano mišljenje.

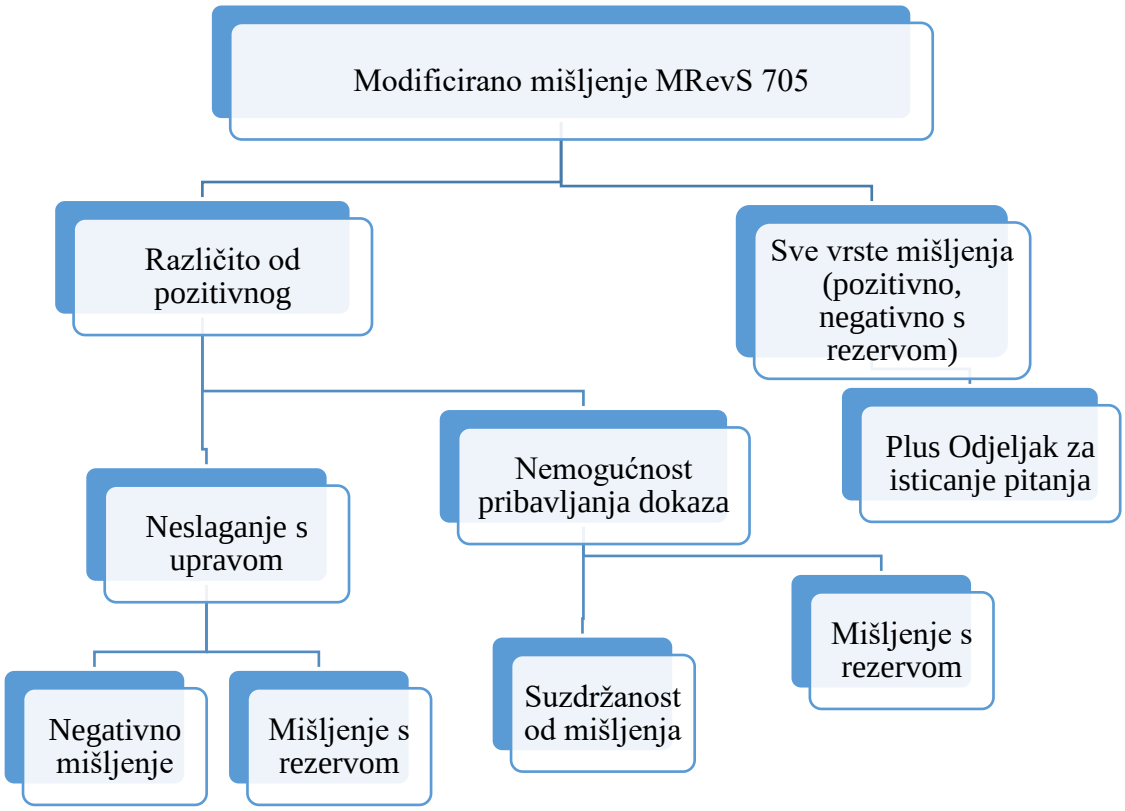
Revizor će sastaviti modificirano revizorovo izvješće ukoliko pri obavljanju revizije ustanovi neku vrstu odstupanja od onoga što bi bilo iskazano u financijskim izvještajima kada bi oni ispunjavali uvjete za izražavanje pozitivnog mišljenja. Razlozi zbog kojih revizor modificira svoje izvješće možemo razvrstati u dvije kategorije.[38]

- Pitanja koja ne utječu na revizorovo mišljenje- naglašavanje tih pitanja tj. isticanje pretpostavki vremenske neograničenosti poslovanja, neizvjesnih sudskih sporova i sl.

[37] Miletić, A. (7.2011). Revizorsko izvješće – drugi dio. Računovodstvo, revizija i financije, str. 111
[38] Krajačić, D (2007). Izvješće neovisnog revizora. Zagreb: Krajačić-Karl d.o.o.

- Pitanja koja utječu na revizorovo mišljenje- mišljenje s rezervom, suzdržanost od izražavanja mišljenja i negativno mišljenje

Slika 2.**Shema modificiranih mišljenja**.



Izvor: Miletić, A. (7.2011). Revizorsko izvješće – drugi dio. Računovodstvo, revizija i financije, str. 111

Revizor daje mišljenje s rezervom ako revizor dođe do zaključka da ne može izraziti pozitivno mišljenje ili mišljenje bez rezerve, a efekt neslaganja s menadžmentom ili ograničavanja revizije nisu od velikog materijalnog značenja da bi zahtijevali izražavanje negativnog mišljenja ili suzdržanost od mišljenja. Ono se u izvješću izražava korištenjem izraza „osim za“ te se ističe pitanje na koje se rezerva odnosi.

Negativno mišljenje revizor izdaje u trenutku kada financijski izvještaji ne prikazuju realno i objektivno stanje imovine, obveza, glavnice, rashoda, prihoda te rezultata poslovanja te revizor mora navesti razloge koji su ga naveli na takvo mišljenje.

Revizor se suzdržava od mišljenja, tj. daje suzdržano mišljenje kada su mu raspoloživi dokazi nedostatni za izražavanje mišljenja tj. kada nije u dovoljnoj mjeri neovisan od klijenta.

4. FORMIRANJE REVIZORSKOG MIŠLJENJA

Revizor će formirati mišljenje o tome jesu li financijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim odrednicama u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja[39]. Kako bi dao svoje mišljenje mora donijeti zaključak o tome jesu li financijski izvještaji bez značajnog pogrešnog prikazivanja. Pogrešno prikazivanje može se dogoditi zbog pogreške ili prijevare. Kod donošenja zaključka uzima se u obzir jesu li dobiveni dokazi primjereni i dostatni te jesu li neispravljena pogrešna prikazivanja značajna pojedinačno ili skupno.

Također revizor mora ocijeniti jesu li financijski izvještaji sastavljeni u skladu sa zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja uz pomoć računovodstvene prakse, jesu li razumne menadžmentove računovodstvene procjene te jesu li prezentirane informacije pouzdane, relevantne, usporedive i razumljive u financijskim izvještajima.

U donošenju ocjene revizor mora razmotriti jesu li uključene informacije koje bi trebale biti sadržane te da su primjereno klasificirane, sažete, raščlanjene i označene te da je cjelokupna prezentacija financijskih izvještaja narušena uključivanjem informacija koje nisu relevantne ili koje otežavaju ispravno razumijevanje objavljenih pitanja.

Revizorovo ocjenjivanje o tome je li u financijskim izvještajima postignuto fer prezentiranje uključivat će razmatranje cjelokupne prezentacije, strukture i sadržaja financijskih izvještaja te da li financijski izvještaji odražavaju stvarne transakcije i događaje.

[39] MRevS 200 (revidiran), »Cilj i opća načela revizije financijskih izvještaja« treba čitati u kontekstu »Predgovora Međunarodnih standarda kontrole kvalitete, revidiranja, uvida, izražavanja uvjerenja i povezanih usluga« u kojem je navedena primjena i nadležnost MRevS-ova.

4.1 OBLICI MIŠLJENJA

Revizorska mišljenja mogu biti nemodificirana te modificirana. Revizor će dati nemodificirano mišljenje kada zaključi da su financijska izvješća u svim značajnim odrednicama sastavljena u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Ako revizor zaključi da financijska izvješća nisu bez značajnog pogrešnog prikazivanja te ako ne može prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze o financijskim izvještajima revizor izdaje modificirano mišljenje.

U slučaju da su financijski izvještaji sastavljeni u skladu sa zahtijevanim okvirima fer prezentacije, a s njima nije postignuta fer prezentacija revizor to pitanje raspravlja s menadžmentom i ovisno o zahtjevima primjenjivog okvira financijskog izvještavanja i načinu na koji je riješeno to pitanje odredit će je li nužno modificirati mišljenje u izvješću.

Kada su financijski izvještaji sastavljeni u skladu s okvirom sukladnosti od revizora se ne zahtijeva ocjenjivanje je li u financijskim izvještajima postignuta fer prezentacija, no ako u iznimno rijetkim okolnostima revizor zaključi da takvi financijski izvještaji dovode u zabludu revizor će također to pitanje raspraviti s menadžmentom i odrediti hoće li to napisati u revizorskom mišljenju.

5. PREZENTIRANJE IZVJEŠĆA NEOVISNOG REVIZORA

Na sastavljanje izvješća neovisnog revizora primjenjivi su Zakon o računovodstvu, Zakon o reviziji, Kodeks etike za profesionalne računovođe, Međunarodni revizijski standardi te izmijenjeni i novi Međunarodni revizijski standardi koji se primjenjuju za razdoblja koja završavaju nakon 15. prosinca 2016. godine.

5.1 IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA ZA MALE PODUZETNIKE

U nastavku se daju primjeri izvješća neovisnog revizora za male poduzetnike. U primjerima se može vidjeti kako je smjernica 9 razradila te uputila revizorska društva da daju svoja mišljenja. Mišljenja moraju biti jasno definirana te da se samim čitanjem istih jasno vidi jesu li financijski izvještaji revidiranog poduzeća fer i istiniti te ukoliko nisu u kojem dijelu financijski izvještaji ne prikazuju fer i istinito rezultat poslovanja revidiranog objekta.

Primjeri mišljenja

Pozitivno mišljenje:

Obavljena je revizija godišnjih financijskih izvještaja tj. bilance, računa dobiti i gubitka te bilješke uz financijske izvještaje uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Prema našem mišljenju, priloženi godišnji financijski izvještaji istinito i fer prikazuju financijski položaj Društva na 31. prosinca 2016. i njegovu financijsku uspješnost za tada završenu godinu u skladu sa Zakonom o računovodstvu i Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja (HSFI-ima)

Mišljenje s rezervom:

Obavili smo reviziju godišnjih financijskih izvještaja, koji obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju (bilancu) na 31. prosinca 2016., račun dobiti i gubitka za tada završenu godinu te bilješke uz financijske izvještaje, uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Prema našem mišljenju, osim za učinke pitanja opisanog u našem izvješću neovisnog revizora u odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom priloženi godišnji financijski izvještaji istinito i fer prikazuju financijski položaj Društva na 31. prosinca 2016. i njegovu financijsku uspješnost za tada završenu godinu u skladu sa Zakonom o računovodstvu i Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja (HSFI-ima)

Negativno mišljenje:

Obavili smo reviziju godišnjih financijskih izvještaja, koji obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju (bilancu) na 31. prosinca 2016., račun dobiti i gubitka za tada završenu godinu te bilješke uz financijske izvještaje, uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Prema našem mišljenju, zbog važnosti pitanja opisanog u našem izvješću neovisnog revizora u odjeljku s osnovom za negativno mišljenje priloženi godišnji financijski izvještaji ne prikazuju istinito i fer financijski položaj Društva na 31. prosinca 2016. i njegovu financijsku uspješnost za tada završenu godinu u skladu sa Zakonom o računovodstvu i Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja (HSFI-ima).

Osnova za mišljenje

Obavili smo našu reviziju u skladu sa Zakonom o računovodstvu, Zakonom o reviziji i Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS-ima). Naše odgovornosti prema tim standardima su podrobnije opisane u našem izvješću neovisnog revizora u odjeljku o revizorovim odgovornostima za reviziju godišnjih financijskih izvještaja. Neovisni smo od Društva u skladu s Kodeksom etike za profesionalne računovođe (IESBA Kodeks) i

ispunili smo naše ostale etičke odgovornosti u skladu s IESBA Kodeksom. Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo dobili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje

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

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

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

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

Revizorove odgovornosti za reviziju godišnjih financijskih izvješća

Naši ciljevi su steći razumno uvjerenje o tome jesu li godišnji financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikaza uslijed prijevare ili pogreške i izdati izvješće neovisnog revizora koje uključuje naše mišljenje. Razumno uvjerenje je viša razina uvjerenja, ali nije garancija da će revizija obavljena u skladu s MRevS-ima uvijek otkriti značajno pogrešno prikazivanje kada ono postoji.

Pogrešni prikazi mogu nastati uslijed prijevare ili pogreške i smatraju se značajni ako se razumno može očekivati da, pojedinačno ili u zbroju, utječu na ekonomske odluke korisnika donijete na osnovi tih godišnjih financijskih izvještaja.[40]

[40] Prema Smjernici 9: Prezentiranje izvješća neovisnog revizora temeljem revizije godišnjih financijskih izvještaja za 2016. godinu u kontekstu novih MRevS-ova

5.2 IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA ZA SREDNJE PODUZETNIKE

U nastavku se daju primjeri mišljenja za srednje poduzetnike. U primjerima se može vidjeti kako su prema smjernici 9 razrađene upute za pisanje mišljenja za srednje poduzetnike. Za razliku od malih poduzetnika kod srednjih poduzetnika se uz bilancu, račun dobiti i gubitka, bilješke uz financijske izvještaje te sažetak računovodstvenih politika također revidira i izvještaj o novčanim tokovima i izvještaj o promjenama kapitala za tada završenu godinu. Tu također revizorsko mišljenje mora biti jasno definirano te ukoliko postoji modificirano mišljenje mora se naglasiti u kojem djelu revizor smatra da financijski izvještaji nisu u skladu sa Zakonom o računovodstvu te Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja.

Primjeri mišljenja

Pozitivno mišljenje:

Obavili smo reviziju godišnjih financijskih izvještaja Društva ABC (Društvo), koji obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju (bilancu) na 31. prosinca 2016., račun dobiti i gubitka, izvještaj o novčanim tokovima, izvještaj o promjenama kapitala za tada završenu godinu te bilješke uz financijske izvještaje, uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Prema našem mišljenju, priloženi godišnji financijski izvještaji istinito i fer prikazuju financijski položaj Društva na 31. prosinca 2016., njegovu financijsku uspješnost i novčane tokove za tada završenu godinu u skladu sa Zakonom o računovodstvu i Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja (HSFI-ima).[41]

Mišljenje s rezervom:

Obavili smo reviziju godišnjih financijskih izvještaja, koji obuhvaćaju – izvještaj o financijskom položaju (bilancu) na 31. prosinca 2016., račun dobiti i gubitka, izvještaj o

[41] Hrvatski standardi financijskog izvještavanja, članak 58. (Narodne Novine 30/2008.)

novčanim tokovima, izvještaj o promjenama kapitala za tada završenu godinu te bilješke uz financijske izvještaje, uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Prema našem mišljenju, osim za učinke pitanja opisanog u našem izvješću neovisnog revizora u odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom priloženi godišnji financijski izvještaji istinito i fer prikazuju financijski položaj Društva na 31. prosinca 2016., njegovu financijsku 24 uspješnost i novčane tokove za tada završenu godinu u skladu sa Zakonom o računovodstvu i Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja (HSFI-ima).[42]

Negativno mišljenje:

Obavili smo reviziju godišnjih financijskih izvještaja Društva ABC (Društvo), koji obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju (bilancu) na 31. prosinca 2016., račun dobiti i gubitka, izvještaj o novčanim tokovima, izvještaj o promjenama kapitala za tada završenu godinu te bilješke uz financijske izvještaje, uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Prema našem mišljenju, zbog važnosti pitanja opisanog u našem izvješću neovisnog revizora u odjeljku s osnovom za negativno mišljenje priloženi godišnji financijski izvještaji ne prikazuju istinito i fer financijski položaj Društva na 31.prosinca 2016., njegovu financijsku uspješnost i novčane tokove za tada završenu godinu u skladu sa Zakonom o računovodstvu i Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja (HSFI-ima).[43]

Osnova za mišljenje

Obavili smo našu reviziju u skladu sa Zakonom o računovodstvu, Zakonom o reviziji i Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS-ima). Naše odgovornosti prema tim standardima su podrobnije opisane u našem izvješću neovisnog revizora u odjeljku o revizorovim odgovornostima za reviziju godišnjih financijskih izvještaja. Neovisni smo od

[42] Ibid.
[43] Ibid.

Društva u skladu s Kodeksom etike za profesionalne računovođe (IESBA Kodeks) i ispunili smo naše ostale etičke odgovornosti u skladu s IESBA Kodeksom. Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo dobili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje.

Ostale informacije u godišnjem izvješću

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

Naše mišljenje o godišnjim financijskim izvještajima ne obuhvaća ostale informacije, osim u razmjeru u kojem je to izričito navedeno u dijelu našeg izvješća neovisnog revizora pod naslovom Izvješće o drugim zakonskim zahtjevima, i mi ne izražavamo bilo koji oblik zaključka s izražavanjem uvjerenja o njima.

U vezi s našom revizijom godišnjih financijskih izvještaja, naša je odgovornost pročitati ostale informacije i, u provođenju toga, razmotriti jesu li ostale informacije značajno proturječne godišnjim financijskim izvještajima ili našim saznanjima stečenih u reviziji ili se drugačije čini da su značajno pogrešno prikazane. Ako, temeljeno na poslu kojeg smo obavili, zaključimo da postoji značajni pogrešni prikaz tih ostalih informacija, od nas se zahtijeva da izvijestimo tu činjenicu. U tom smislu mi nemamo nešto za izvijestiti.

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

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

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

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

Revizorove odgovornosti za reviziju godišnjih financijskih izvještaja

Naši ciljevi su steći razumno uvjerenje o tome jesu li godišnji financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikaza uslijed prijevare ili pogreške i izdati izvješće neovisnog revizora koje uključuje naše mišljenje. Razumno uvjerenje je viša razina uvjerenja, ali nije garancija da će revizija obavljena u skladu s MRevS-ima uvijek otkriti značajno pogrešno prikazivanje kada ono postoji.

Pogrešni prikazi mogu nastati uslijed prijevare ili pogreške i smatraju se značajni ako se razumno može očekivati da, pojedinačno ili u zbroju, utječu na ekonomske odluke korisnika donijete na osnovi tih godišnjih financijskih izvještaja.

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

- prepoznajemo i procjenjujemo rizike značajnog pogrešnog prikaza godišnjih financijskih izvještaja, zbog prijevare ili pogreške, oblikujemo i obavljamo revizijske postupke kao reakciju na te rizike i pribavljamo revizijske dokaze koji su dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje. Rizik neotkrivanja značajnog pogrešnog prikaza nastalog uslijed prijevare je veći od rizika nastalog uslijed pogreške, jer prijevara može uključiti tajne sporazume, krivotvorenje, namjerno ispuštanje, pogrešno prikazivanje ili zaobilaženje internih kontrola.

- stječemo razumijevanje internih kontrola relevantnih za reviziju kako bismo oblikovali revizijske postupke koji su primjereni u danim okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola Društva.

- ocjenjujemo primjerenost korištenih računovodstvenih politika i razumnost računovodstvenih procjena i povezanih objava koje je stvorila uprava.

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

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

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

Izvješće o drugim zakonskim zahtjevima

1. Prema našem mišljenju, temeljeno na poslovima koje smo obavili tijekom revizije, informacije u priloženom izvješću poslovodstva Društva za 2016. godinu usklađene su s priloženim godišnjim financijskim izvještajima Društva za 2016. godinu

2. Prema našem mišljenju, temeljeno na poslovima koje smo obavili tijekom revizije, priloženo izvješće poslovodstva Društva za 2016. godinu je sastavljeno u skladu sa Zakonom o računovodstvu.

3. Na temelju poznavanja i razumijevanja poslovanja Društva i njegova okruženja stečenog u okviru revizije, nismo ustanovili da postoje značajni pogrešni prikazi u izvješću poslovodstva Društva.[44]

[44] Prema Smjernici 9: Prezentiranje izvješća neovisnog revizora temeljem revizije godišnjih financijskih izvještaja za 2016. godinu u kontekstu novih MRevS-ova

5.3 IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA ZA VELIKE PODUZETNIKE

U nastavku se daju primjeri mišljenja za velike poduzetnike. U primjerima se može vidjeti kako su prema smjernici 9 razrađene upute za pisanje mišljenja za velike poduzetnike. Za razliku od malih i srednjih poduzetnika se uz sve navedeno za srednje poduzetnike također revidira i izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti. Revizor također jasno mora izraziti svoje mišljenje te je kod velikih obveznika revizije bitno da uz Zakon o Računovodstvu obvezni primjenjivati i Međunarodne standarde financijskog izvještavanja (MSFI-je).

Primjeri mišljenja

Pozitivno mišljenje:

Obavili smo reviziju godišnjih financijskih izvještaja Društva ABC (Društvo), koji obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju (bilancu) na 31. prosinca 2016., račun dobiti i gubitka, izvještaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o novčanim tokovima, izvještaj o promjenama kapitala za tada završenu godinu te bilješke uz financijske izvještaje, uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Prema našem mišljenju, priloženi godišnji financijski izvještaji istinito i fer prikazuju financijski položaj Društva na 31. prosinca 2016., njegovu financijsku uspješnost i novčane tokove za tada završenu godinu u skladu sa Zakonom o računovodstvu i Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI-ima).

Mišljenje s rezervom:

Obavili smo reviziju godišnjih financijskih izvještaja, koji obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju (bilancu) na 31. prosinca 2016., račun dobiti i gubitka, izvještaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o novčanim tokovima, izvještaj o promjenama kapitala za tada završenu godinu te bilješke uz financijske izvještaje, uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Prema našem mišljenju, osim za učinke pitanja opisanog u našem izvješću neovisnog revizora u odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom priloženi godišnji financijski izvještaji istinito i fer prikazuju financijski položaj Društva na 31. prosinca 2016., njegovu financijsku uspješnost i novčane tokove za tada završenu godinu u skladu sa Zakonom o računovodstvu i Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI-ima).

Negativno mišljenje:

Obavili smo reviziju godišnjih financijskih izvještaja Društva, koji obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju (bilancu) na 31. prosinca 2016., račun dobiti i gubitka, izvještaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o novčanim tokovima, izvještaj o promjenama kapitala za tada završenu godinu te bilješke uz financijske izvještaje, uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Prema našem mišljenju, zbog važnosti pitanja opisanog u našem izvješću neovisnog revizora u odjeljku s osnovom za negativno mišljenje priloženi godišnji financijski izvještaji ne prikazuju istinito i fer financijski položaj Društva na 31. prosinca 2016., njegovu financijsku uspješnost i novčane tokove za tada završenu godinu u skladu sa Zakonom o računovodstvu i Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI-ima).

Osnova za mišljenje

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

Ostale informacije u godišnjem izvješću

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

Naše mišljenje o godišnjim financijskim izvještajima ne obuhvaća ostale informacije, osim u razmjeru u kojem je to izričito navedeno u dijelu našeg izvješća neovisnog revizora pod naslovom Izvješće o drugim zakonskim zahtjevima, i mi ne izražavamo bilo koji oblik zaključka s izražavanjem uvjerenja o njima.

U vezi s našom revizijom godišnjih financijskih izvještaja, naša je odgovornost pročitati ostale informacije i, u provođenju toga, razmotriti jesu li ostale informacije značajno proturječne godišnjim financijskim izvještajima ili našim saznanjima stečenih u reviziji ili se drugačije čini da su značajno pogrešno prikazane. Ako, temeljeno na poslu kojeg smo obavili, zaključimo da postoji značajni pogrešni prikaz tih ostalih informacija, od nas se zahtijeva da izvijestimo tu činjenicu. U tom smislu mi nemamo nešto za izvijestiti.

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

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

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

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

Revizorove odgovornosti za reviziju godišnjih financijskih izvještaja

Naši ciljevi su steći razumno uvjerenje o tome jesu li godišnji financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikaza uslijed prijevare ili pogreške i izdati izvješće neovisnog revizora koje uključuje naše mišljenje. Razumno uvjerenje je viša razina uvjerenja, ali nije garancija da će revizija obavljena u skladu s MRevS-ima uvijek otkriti značajno pogrešno prikazivanje kada ono postoji.

Pogrešni prikazi mogu nastati uslijed prijevare ili pogreške i smatraju se značajni ako se razumno može očekivati da, pojedinačno ili u zbroju, utječu na ekonomske odluke korisnika donijete na osnovi tih godišnjih financijskih izvještaja.

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

- prepoznajemo i procjenjujemo rizike značajnog pogrešnog prikaza godišnjih financijskih izvještaja, zbog prijevare ili pogreške, oblikujemo i obavljamo revizijske postupke kao reakciju na te rizike i pribavljamo revizijske dokaze koji su dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje. Rizik neotkrivanja značajnog pogrešnog prikaza nastalog uslijed prijevare je veći od rizika nastalog uslijed pogreške, jer prijevara može uključiti tajne sporazume, krivotvorenje, namjerno ispuštanje, pogrešno prikazivanje ili zaobilaženje internih kontrola.

- stječemo razumijevanje internih kontrola relevantnih za reviziju kako bismo oblikovali revizijske postupke koji su primjereni u danim okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola Društva.

- ocjenjujemo primjerenost korištenih računovodstvenih politika i razumnost računovodstvenih procjena i povezanih objava koje je stvorila uprava.

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

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

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

Izvješće o drugim zakonskim zahtjevima

1. Prema našem mišljenju, temeljeno na poslovima koje smo obavili tijekom revizije, informacije u priloženom izvješću poslovodstva Društva za 2016. godinu usklađene su s priloženim godišnjim financijskim izvještajima Društva za 2016. godinu;

2. Prema našem mišljenju, temeljeno na poslovima koje smo obavili tijekom revizije, priloženo izvješće poslovodstva Društva za 2016. godinu je sastavljeno u skladu sa Zakonom o računovodstvu.

3. Na temelju poznavanja i razumijevanja poslovanja Društva i njegova okruženja stečenog u okviru revizije, nismo ustanovili da postoje značajni pogrešni prikazi u izvješću poslovodstva Društva.[45]

[45] Prema Smjernici 9: Prezentiranje izvješća neovisnog revizora temeljem revizije godišnjih financijskih izvještaja za 2016. godinu u kontekstu novih MRevS-ova

5.4 IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA ZA SUBJEKTE OD JAVNOG INTERESA, ČIJI SU VRIJEDNOSNI PAPIRI UVRŠTENI NA UREĐENO TRŽIŠTE KAPITALA

U nastavku se daju primjeri mišljenja za subjekte od javnog interesa, čiji su vrijednosni papiri uvršteni na uređeno tržište kapitala. U primjeru koji je prema 9-oj smjernici prezentiranja izvješća neovisnog revizora mišljenja vidi se da se obveznicima revizije čiji su vrijednosni papiri uvršteni na uređeno tržište kapitala revidira sva dokumentacija koja se revidira i kod velikih poduzetnika bez obzira na njihovu veličinu. Također su obvezni sastavljati svoje financijske izvještaje sukladno Zakonu o Računovodstvu te sukladno Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI-ima).

Primjeri mišljenja

Pozitivno mišljenje:

Obavili smo reviziju godišnjih financijskih izvještaja Društva, koje obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju (bilancu) na 31. prosinca 2016., račun dobiti i gubitka, izvještaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o novčanim tokovima, izvještaj o promjenama kapitala za tada završenu godinu te bilješke uz financijske izvještaje, uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Prema našem mišljenju, priloženi godišnji financijski izvještaji istinito i fer prikazuju financijski položaj Društva na 31. prosinca 2016., njegovu financijsku uspješnost i novčane tokove za tada završenu godinu u skladu sa Zakonom o računovodstvu i Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI-ima).

Mišljenje s rezervom:

Obavili smo reviziju godišnjih financijskih izvještaja Društva, koji obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju (bilancu) na 31. prosinca 2016., račun dobiti i gubitka, izvještaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o novčanim tokovima, izvještaj o

promjenama kapitala za tada završenu godinu te bilješke uz financijske izvještaje, uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Prema našem mišljenju, osim za učinke pitanja opisanog u našem izvješću neovisnog revizora u odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom priloženi godišnji financijski izvještaji istinito i fer prikazuju financijski položaj Društva na 31.prosinca 2016., njegovu financijsku uspješnost i novčane tokove za tada završenu godinu u skladu sa Zakonom o računovodstvu i Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI-ima).

Negativno mišljenje:

Obavili smo reviziju godišnjih financijskih izvještaja Društva, koji obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju (bilancu) na 31. prosinca 2016., račun dobiti i gubitka, izvještaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o novčanim tokovima, izvještaj o promjenama kapitala za tada završenu godinu te bilješke uz financijske izvještaje, uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Prema našem mišljenju, zbog važnosti pitanja opisanog u našem izvješću neovisnog revizora u odjeljku s osnovom za negativno mišljenje priloženi godišnji financijski izvještaji ne prikazuju istinito i fer financijski položaj Društva na 31. prosinca 2016., njegovu financijsku uspješnost i novčane tokove za tada završenu godinu u skladu sa Zakonom o računovodstvu i Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI-ima).

Osnova za mišljenje

Obavili smo našu reviziju u skladu sa Zakonom o računovodstvu, Zakonom o reviziji i Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS-ima). Naše odgovornosti prema tim standardima su podrobnije opisane u našem izvješću neovisnog revizora u odjeljku o revizorovim odgovornostima za reviziju godišnjih financijskih izvještaja. Neovisni smo od Društva u skladu s Kodeksom etike za profesionalne računovođe (IESBA Kodeks) i ispunili smo naše ostale etičke odgovornosti u skladu s IESBA Kodeksom Vjerujemo da su

revizijski dokazi koje smo dobili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje.

Ključna revizijska pitanja

Ključna revizijska pitanja su ona pitanja koja su bila, po našoj profesionalnoj prosudbi, od najveće važnosti za našu reviziju godišnjih financijskih izvještaja tekućeg razdoblja. Tim pitanjima smo se bavili u kontekstu naše revizije godišnjih financijskih izvještaja kao cjeline i pri formiranju našeg mišljenja o njima, i mi ne dajemo zasebno mišljenje o tim pitanjima.

Ostale informacije u godišnjem izvješću

Uprava je odgovorna za ostale informacije. Ostale informacije sadrže informacije uključene u godišnje izvješće, ali ne uključuju godišnje financijske izvještaje i naše izvješće neovisnog revizora o njima. Naše mišljenje o godišnjim financijskim izvještajima ne obuhvaća ostale informacije, osim u razmjeru u kojem je to izričito navedeno u dijelu našeg izvješća neovisnog revizora pod 14 naslovom Izvješće o drugim zakonskim zahtjevima, i mi ne izražavamo bilo koji oblik zaključka s izražavanjem uvjerenja o njima.

U vezi s našom revizijom godišnjih financijskih izvještaja, naša je odgovornost pročitati ostale informacije i, u provođenju toga, razmotriti jesu li ostale informacije značajno proturječne godišnjim financijskim izvještajima ili našim saznanjima stečenih u reviziji ili se drugačije čini da su značajno pogrešno prikazane. Ako, temeljeno na poslu kojeg smo obavili, zaključimo da postoji značajni pogrešni prikaz tih ostalih informacija, od nas se zahtijeva da izvijestimo tu činjenicu. U tom smislu mi nemamo nešto za izvijestiti.

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

Uprava je odgovorna za sastavljanje godišnjih financijskih izvještaja koji daju istinit i fer prikaz u skladu s MSFI-ima, i za one interne kontrole za koje uprava odredi da

su potrebne za omogućavanje sastavljanja godišnjih financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikaza uslijed prijevare ili pogreške.

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

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

Revizorove odgovornosti za reviziju godišnjih financijskih izvještaja

Naši ciljevi su steći razumno uvjerenje o tome jesu li godišnji financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikaza uslijed prijevare ili pogreške i izdati izvješće neovisnog revizora koje uključuje naše mišljenje. Razumno uvjerenje je viša razina uvjerenja, ali nije garancija da će revizija obavljena u skladu s MRevS-ima uvijek otkriti značajno pogrešno prikazivanje kada ono postoji.

Pogrešni prikazi mogu nastati uslijed prijevare ili pogreške i smatraju se značajni ako se razumno može očekivati da, pojedinačno ili u zbroju, utječu na ekonomske odluke korisnika donijete na osnovi tih godišnjih financijskih izvještaja.

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

- prepoznajemo i procjenjujemo rizike značajnog pogrešnog prikaza godišnjih financijskih izvještaja, zbog prijevare ili pogreške, oblikujemo i obavljamo revizijske postupke kao reakciju na te rizike i pribavljamo revizijske dokaze koji su dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje. Rizik neotkrivanja značajnog pogrešnog prikaza nastalog uslijed prijevare je veći od rizika nastalog uslijed pogreške,

jer prijevara može uključiti tajne sporazume, krivotvorenje, namjerno ispuštanje, pogrešno prikazivanje ili zaobilaženje internih kontrola.

- stječemo razumijevanje internih kontrola relevantnih za reviziju kako bismo oblikovali revizijske postupke koji su primjereni u danim okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola Društva.

- ocjenjujemo primjerenost korištenih računovodstvenih politika i razumnost računovodstvenih procjena i povezanih objava koje je stvorila uprava.

- zaključujemo o primjerenosti korištene računovodstvene osnove utemeljene na vremenskoj neograničenosti poslovanja koju koristi uprava i, temeljeno na pribavljenim revizijskim dokazima, zaključujemo o tome postoji li značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost Društva da nastavi s poslovanjem po vremenski neograničenom poslovanju. Ako zaključimo da postoji značajna neizvjesnost, od nas se zahtijeva da skrenemo pozornost u našem izvješću neovisnog revizora na povezane objave u godišnjim financijskim izvještajima ili, ako takve objave nisu odgovarajuće, da modificiramo naše mišljenje.

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

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

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

Mi također dajemo izjavu onima koji su zaduženi za upravljanje da smo postupili u skladu s relevantnim etičkim zahtjevima u vezi s neovisnošću i da ćemo komunicirati s

njima o svim odnosima i drugim pitanjima za koja se može razumno smatrati da utječu na našu neovisnost, kao i, gdje je primjenjivo, o povezanim zaštitama.

Između pitanja o kojima se komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje, mi određujemo ona pitanja koja su od najveće važnosti u reviziji godišnjih financijskih izvještaja tekućeg razdoblja i stoga su ključna revizijska pitanja. Mi opisujemo ta pitanja u našem izvješću neovisnog revizora, osim ako zakon ili regulativa sprječava javno objavljivanje pitanja ili kada odlučimo, u iznimno rijetkim okolnostima, da pitanje ne treba priopćiti u našem izvješću neovisnog revizora jer se razumno može očekivati da bi negativne posljedice priopćavanja nadmašile dobrobiti javnog interesa od takvog priopćavanja.

Izvješće o drugim zakonskim zahtjevima

1. Prema našem mišljenju, temeljeno na poslovima koje smo obavili tijekom revizije, informacije u priloženom izvješću poslovodstva Društva za 2016. godinu usklađene su s priloženim godišnjim financijskim izvještajima Društva za 2016. Godinu

2. Prema našem mišljenju, temeljeno na poslovima koje smo obavili tijekom revizije, priloženo izvješće poslovodstva Društva za 2016. godinu je sastavljeno u skladu sa Zakonom o računovodstvu. 3. Na temelju poznavanja i razumijevanja poslovanja Društva i njegova okruženja stečenog u okviru revizije, nismo ustanovili da postoje značajni pogrešni prikazi u priloženom izvješću poslovodstva Društva.

3. Prema našem mišljenju, temeljeno na poslovima koje smo obavili tijekom revizije, izjava o primjeni kodeksa korporativnog upravljanja, uključena u godišnje izvješće Društva za 2016. godinu je u skladu sa zahtjevima navedenim u članku 22. stavku 1. točkama 3. i 4. Zakona o računovodstvu.

4. Izjava o primjeni kodeksa korporativnog upravljanja, uključena u godišnje izvješće Društva za 2016. godinu, uključuje informacije iz članka 22. stavka 1. točaka 2., 5. i

5. Zakona o računovodstvu[46].

[46] Zakon o računovodstvu. (Narodne Novine 78/2015.)

6. ZAKLJUČAK

Pišući ovaj rad došla sam do zaključka kako je revizorska struka od velike važnosti. Prvotno je najvažnija za vlasnike poslovnih subjekata pošto često oni nisu ti koji upravljaju poslovnim subjektom nego upravljanje prepuste menadžmentu, a revizor svoje mišljenje donosi na temelju ispravnosti informacija koje su sadržane u financijskim izvještajima. Uz pomoć neovisne i objektivno napravljene revizije, vlasnici ali i drugi korisnici financijskih izvještaja kao što su investitori, dobavljači, zajmodavci, dioničari, radnici i drugi štite svoje interese.

Revizija je neovisno istraživanje aktivnosti te se smatra vezom između uprave društva te korisnika financijskih izvještaja, te korisnika informacija sadržanih u tom izvještaju. Proces obavljanja revizije mora biti temeljit i složen te je vjerodostojniji ukoliko se uzmu veći uzorci za revidirat. Revizijski standardi pružaju smjernice za revizora. Planiranje revizije je prva i ključna faza u obavljanju revizije, te je od velikog značaja. Revizija mora biti isplanirana na način da se na vrijeme otkriju mogući problemi te kako bi cjelokupni proces obavljanja revizije bio obavljen na vrijeme. Revizor zato mora biti dobro upoznat s poslovanjem poslovnog subjekta, poslovnih procesa te ciklusa unutar poslovnog subjekta i njegovih sustava internih kontrola.

Revizorsko izvješće mora sadržavati nedvosmislen izraz revizorskog mišljenja o financijskim izvješćima poduzeća. Mišljenje koje revizor daje može biti pozitivno i modificirano. Modificirano mišljenje dijelimo na mišljenje s rezervom, suzdržanost od mišljenja te negativno mišljenje. Pozitivno mišljenje revizor daje kada u financijskim izvještajima nema namjernih ni prožimajućih pogrešaka koje bi utjecale na financijski rezultat. Modificirano mišljenje revizor daje kada postoje netočne informacije u financijskom izvješću ili kada nije bio u mogućnosti prikupiti dovoljno dokaza da su financijski izvještaji točni.

U suvremenom poslovanju revizija je postala jako bitna za vanjske korisnike iako imamo slučajeve kada revizorovo mišljenje i revizorski izvještaj nije sukladan stvarnom stanju u poduzeću, te revizorsko društvo nije poštivalo revizorsku etiku, što smo kroz medije najbolje mogli popratiti kroz aferu Agrokor.

7. LITERATURA

1. Anderson, R.J. (1977). *The External Audit.* Toronto: Cropp Clark Pitman.
2. Babić, S. (2014). Interna revizija. Završni rad. Zagreb.
3. Filipović I., Matić I. (2006/2007) revizija skript, Sveučilišni studijski centar za stručne studije sveučilišta u Splitu, Split
4. Hrvatska revizorska komora (2016). Smjernica 9
5. Hrvatska revizorska komora (2016).Međunarodni revizijski standardi
6. Hrvatska revizorska komora (2016).Međunarodni revizijski standardi 200
7. Hrvatska revizorska komora (2016).Međunarodni revizijski standardi 701
8. Hrvatska revizorska komora (2016).Međunarodni revizijski standardi 705 (izmijenjen)
9. Hrvatska revizorska komora (2016).Međunarodni revizijski standardi 720
10. Krajačić, D (2007). Izvješće neovisnog revizora, Zagreb Karl d.o.o.
11. Mautz, R.K., i H.A. Sharaf, *The Philosophy of Auditing* (Sarasota, FL: American Accounting Association, 1961).
12. Miletić, A. (2011). Računovodstvo ,revizija i financije. Revizorsko izvješće – drugi dio
13. Narodne novine (2015). Zakon o računovodstvu
14. Narodne novine (2018). Zakon o Reviziji
15. Porter, B., Simon, J., & Hatherly, D. J. (2008). *Principles of external auditing* (Vol. 3). Chichester: Wiley, str.3
16. Ramamoorti, S. (2003). Internal auditing: history, evolution, and prospects. *Research opportunities in internal auditing*, 1-23.
17. Roška, V. (2012). Revizija, skripta predavanja.
18. Tušek, B. i Žager, L. (2007) Revizija. 2. dop. izd. Zagreb
19. Tušek, B., Filipović, I., i Filipović, D. (2009). Istraživanje odnosa eksterne revizije i nadzornog odbora u Republici Hrvatskoj. *Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu*, *7*(1), 121-141.
20. Vujović I. (2003). Revizija. Split: Ekonomski fakultet
21. Žager, L. Revizija-skripta

Internet izvori:

http://www.iris-nova.hr/revizija.html

www.revizorska-komora.hr

8. POPIS SLIKA

Slika 1. Vrste revizije……9
Slika 2. Vrste modificiranih mišljenja…….……24

9. POPIS TABLICA

Tablica 1. Utjecaj pogrešaka na revizorovo mišljenje..... 20