Izvješće neovisnog revizora

Smajić, Ena

Undergraduate thesis / Završni rad

2017

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:198:198850

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

PREDDIPLOMSKI STRUČNI STUDIJ RAČUNOVODSTVO I FINANCIJE

Ena Smajić

ZAVRŠNI RAD

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Zagreb, 2017.

RRiF VISOKA ŠKOLA ZA FINANCIJSKI MENADŽMENT

PREDDIPLOMSKI STRUČNI STUDIJ RAČUNOVODSTVO I FINANCIJE

ZAVRŠNI RAD

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Ime i prezime studenta: Ena Smajić

Matični broj studenta: 368/13-R

Mentor: Anamarija Miletić, dipl. oec.

Zagreb, 2017.

SAŽETAK

U ovom radu biti će analizirani pojam, svrha i karakteristike revizije, pojasnit će se korisnici revizorskog izvještaja, prikazat će se osnovna revizorska načela i Međunarodni revizijski standardi kao i obilježja standarda koji se odnose na izvješće neovisnog revizora. Razradom teme analizirat će se vrste revizorovog mišljenja kao i struktura mišljenja koje se donosi u revizorskom izvješću. Kao krajnji rezultat rada prezentirat će se praktični primjeri izvještaja neovisnog revizora koji će biti sustavno poredani prema vrsti revizorovih mišljenja u kontekstu revizije financijskih izvještaja i rezultata poslovanja te će dati sliku o tome kako bi svako od navedenih mišljenja trebalo biti izraženo i prezentirano.

KLJUČNE RIJEČI: revizija, izvješće, mišljenje

SUMMARY

This paper offers an analysis of the term audit by identifying its purpose and characteristics and the users of audit reports. The paper also presents basic auditing principles as well as the International Standards of Auditing concerning independent auditor's reports. By further elaborating this topic, the analysis of different types of auditor's opinions and the opinion structure within audit's reports are brought forward as well. The final results of the paper are practical examples of independent auditor's reports listed in systematical order based on the type of auditor's opinion and within the context of financial reports and operating results. At the same time, this paper provides an insight into different approaches to articulating and presenting each one of the listed opinions.

KEY WORDS: audit, report, opinion

SADRŽAJ

1. UVOD 1
2. POJAM I SVRHA REVIZIJE 2
2.1 Pojam revizije 2
3. REVIZIJSKI STANDARDI 6
3.1 Općenito o revizijskim standardima 6
3.2 Općeprihvaćeni revizijski standardi 7
3.3 Međunarodni revizijski standardi (MRevS-i) 9
4. POJAM I SVRHA IZVJEŠĆA NEOVISNOG REVIZORA 15
4.1 Struktura izvješća neovisnog revizora 16
4.2 Vrste revizorskog mišljenja 17
4.2.1 Standardno (nemodificirano) pozitivno revizorovo izvješće 18
4.2.2 Modificirano revizorovo izvješće 21
5. ZAKLJUČAK 33
6. POPIS LITERATURE 34
6.1 Knjige 34
6.2 Zakoni 35
6.3 Članci 35
6.4 Internet izvori 36

1. UVOD

Ovaj rad je koncipiran u četiri glavna dijela. Nakon uvoda u drugom dijelu rada analizirani su pojam i svrha revizije u kontekstu poslovanja te prikaz njenog razvoja uz uvođenje zakonskih rješenja i prakse u Republici Hrvatskoj (dalje u tekstu: RH) te kratak osvrt na djelovanje revizije u sklopu tržišnog gospodarstva. Kao sastavnim dijelom treće cjeline pod nazivom revizijski standardi, prikazana je sistematska podjela revizijskih standarda u kontekstu osnovnih pravila koja se koriste u procesu revizije financijskih izvještaja poduzeća. Sama klasifikacija vrsta revizijskih mišljenja detaljno je razrađena u četvrtom poglavlju ovoga rada što zaokružuje prve tri cjeline.

Istraživanjem studija slučaja u četvrtom dijelu rada koji se odnosi na pojam i svrhu izvješća neovisnog revizora, osim teorijske razrade tematike dani su i praktični prikazi izvješća neovisnih revizora, sustavno poredani prema vrsti revizorovih mišljenja u kontekstu revizije financijskih izvještaja, rezultata poslovanja te novčanih tokova revidiranog poduzeća.

Obrada teme obuhvaća analizu primarnih i sekundarnih podataka. Sekundarni podaci prikupit će se iz knjiga, znanstvenih i stručnih radova i časopisa i izvora sa mrežnih stranica.

U teoretskom dijelu istraživanja koristiti će se opće metode teorijskog istraživanja što uključuje korištenje stručne literature, stručnih i statističkih publikacija i članaka, Internet te ostale sekundarne izvore podataka. Također će se koristiti i sljedeće metode:

Induktivna metoda je sustavna primjena induktivnog načina zaključivanja kojim se na temelju analize pojedinačnih činjenica dolazi do zaključka o općem sudu, od zapažanja konkretnih pojedinačnih slučajeva odlazi do općih zaključaka.

Opisna metoda (deskriptivna) je postupak jednostavnog opisivanja ili očitavanja činjenica, procesa i predmeta u prirodi i društvu te njihovih empirijskih potvrđivanja odnosa i veza, ali bez znanstvenog tumačenja i objašnjavanja.

Metoda analize je postupak znanstvenog istraživanja raščlanjivanjem složenih pojmova, sudova i zaključaka na njihove jednostavnije sastavne dijelove i elemente.

Metoda komparacije je postupak uspoređivanja istih ili srodnih stvari, predmeta ili pojava, odnosno postupak utvrđivanja sličnosti i razlika među njima. Svrha ove metode je utvrđivanje odnosa i veza, struktura, funkcija i svojstava barem dviju pojava ili predmeta .

Metoda sinteze je postupak znanstvenog istraživanja i objašnjavanja stvarnosti putem sinteze jednostavnih sudova u složenije.

2. POJAM I SVRHA REVIZIJE

2.1. Pojam revizije

Za bolje shvaćanje pojma revizije u današnjem svijetu poslovanja neophodno je krenuti od prvobitnog značenja toga pojma te proučiti njegovo porijeklo i izvorno značenje. Riječ revizija svoju izvornost vuče iz latinske riječi „revidere“ što znači ponovno vidjeti i po uzoru na njenu izvornost, revizija predstavlja „naknadni pregled i preispitivanje poslovnih procesa i stanja“.[1] Za reviziju se upotrebljava i pojam „audit“, koji je karakterističan za englesko govorno područje. I ova riječ sadrži u sebi latinske korijene tj. dolazi od latinske riječi „audire“ što znači ćuti, tj. slušati. Naime, riječ auditor (revizor) karakterizira onoga koji sluša, stoga možemo lako zaključiti da je riječ audit (revizija) izvedenica od riječi auditor.

Općenito govoreći, reviziju možemo smatrati kao neovisno i sustavno istraživanje neke određene radnje koja se u početku provodila na način da je revizor prvotno slušao izvještaj revidiranog poduzeća usmenim putem te je on takav oblik izvještaja iznosio krajnjem korisniku usmenom predajom što u današnjem suvremenom poslovanju nije praksa. Razlikujemo brojne definicije revizije, ali sve one u suštini definiranja pojma dijele slične ili iste karakteristike, te su kao takve, međusobno povezane. Jedna od općeprihvaćenih definicija revizije glasi da je ona „sustavni proces objektivnog pribavljanja i vrednovanja dokaza u odnosu na tvrdnje o ekonomskim postupcima i događajima kako bi se utvrdio

[1] Sever Mališ, Sanja, Tušek, Boris, Žager, Lajoš. Revizija, Zagreb : Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2012., str. 51.

stupanj usklađenosti tih tvrdnji, uspostavljenih kriterija i dostavljanje tih rezultata zainteresiranim korisnicima.” [2]

Temeljni dijelovi navedene definicije su:

- *Sustavni proces* – naglasak je na strukturiranoj aktivnosti koju karakterizira logičan slijed,
- *Objektivnost* – karakterizira kvalitetu persone na kojoj se obavlja revizija te kvalitetu načina pribavljanja informacija,
- *Pribavljanje i vrednovanje dokaza* –navodi ili predstavljanja počivaju na ispitivanju činjenica,
- *Navodi o ekonomskim aktivnostima i događajima* – širok spektar predmeta koji podliježu revizijskom postupku te predstavljaju skup prijedloga koji se mogu prihvatiti ili osporiti,
- *Stupanj usklađenosti s uspostavljenim kriterijima* – predstavlja pokazatelj sukladnosti navoda koji sadrži jasno definirane kriterije,
- *Dostavljanje rezultata* – dostava rezultata revizije zainteresiranim stranama može biti usmena i/ili pismena.[3]

S pravnog gledišta, odgovarajućom definicijom revizije definirana je ona koja se nalazi u Zakonu o reviziji (ZOR-ov) Republike Hrvatske. U skladu sa Zakonom o reviziji Republike Hrvatske, reviziju možemo definirati 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.”[4]

Po navedenih definicijama možemo zaključiti da se proces revizije primarno obavlja u cilju dobivanja pouzdanog, stručnog i neovisnog mišljenja o objektivnosti i fer prikazu financijskih izvještaja te se na osnovi dobivenih informacija iz revizije poslovanja i

[2] Carmichael, Douglas, R. Pojmovi i metode revizije: vodič u suvremenu revizijsku teoriju i praksu. Zagreb: Mate, 2000., str. 3
[3] Usporedi: Carmichael, Douglas, R. Pojmovi i metode revizije: vodič u suvremenu revizijsku teoriju i praksu. Zagreb, Mate, 2000., str. 4.
[4] Zakon o reviziji, članak 2., Narodne novine, br. 144/12

financijskih izvještaja planiraju buduće poslovne i financijske odluke koje su ne samo važne za poduzeće, već i za njegove zajmodavce, investitore te cjelokupnu javnost i ostale.

Temeljne karakteristike revizije su:[5]

- Usmjerenost na reviziju računovodstvenih izvještaja,
- Dokazuje da li je prikaz realnog financijskog stanja poduzeća prezentiran na fer i istinit način
- Unaprijed su definirani svi kriteriji za utvrđivanje objektivnosti prikaza financijskih izvještaja po općeprihvaćenim računovodstvenim načelima i standardima,
- Bazira se na objektivnim i istinitim dokazima te se dostavlja korisnicima izvješća,
- Reviziju poslovanja poduzeća obavljaju stručne i nezavisne osobe (neovisni revizori) koje nisu zaposlene u poduzeću čije poslovanje podliježe procesu revizije.

Korisnici koji se koriste revizijskim izvještajima te relevantnim informacijama su :[6]

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

[5] Usporedi: Vujević, I. Revizija. Split: Ekonomski fakultet, 2004., str. 14.
[6]Usporedi: Filipović, I.:Revizija, Sinergija nakladništvo d.o.o., Zagreb, 2009., str. 15.

- kupci, zainteresirani za informacije na temelju kojih daju bonitetnu ocjenu komitentu tj. trgovačkom društvu koja je od velike važnosti u smislu budućih poslovnih suradnji,
- vlada, koja je zainteresirana za informacije o poslovnoj produktivnosti revidiranih subjekata, plaćanju poreza, pristojbi, carina i dr.,
- javnost, prije svega lokalna, kojoj su u interesu informacije u svezi uspješnosti poslovanja poduzeća, jer je to bitna pretpostavka za moguća otvaranja novih radnih mjesta, ulaganja u lokalnu infrastrukturu i sl.,
- znanstvenici, analitičari i strukovne organizacije, također zainteresirani za financijsko-računovodstvene i ostale informacije potrebne za zadovoljenje njihovih ciljeva i interesa.

Unatoč tome što postoji veliki broj, kako unutarnjih tako i vanjskih korisnika revizorovih izvješća, revizijom financijskih izvještaja utvrđuje se istinitost i objektivnost informacija koje su prikazane u financijskim izvješćima, te takva stručna i neovisna revizija financijskih izvještaja rezultira stručnim i neovisnim mišljenjem koje se nalazi u revizorskim izvještajima poduzeća. Revizori su na neki način posrednici u smislu razmjene revidiranih financijskih izvještaja s vanjskim subjektima, koji na temelju svojeg mišljenja imaju veliki utjecaj na vanjske korisnike.

Od revizora se zahtjeva neovisnost i stručnost te samostalnost i objektivnost u obavljanju poslova revizije, u cilju pružanja istinitih i objektivnih informacija internim i eksternim korisnicima. Jedan od vrlo bitnih razloga za angažman neovisnog revizora je taj, da je vlasnicima, u uvjetima današnjeg poslovanja, vrlo teško pratiti i nadzirati svakodnevne aktivnosti i promjene unutar poduzeća, stoga je angažman neovisnog revizora od iznimne važnosti i u pogledu obrane vlasnika poduzeća od eventualnih manipulacija i materijalne odgovornosti u slučaju nepodobnosti revizora u obavljanju revizorskog posla.

Po uzoru na Žager Katarinu i Žager Lajoša, uloga revizije ogleda se u :[7]

1) zaštiti interesa vlasnika kapitala,
2) stvaranju realne i objektivne informacijske podloge za upravljanje,

[7] Žager, Katarina ; Žager, Lajoš: Analiza financijskih izvještaja, Zagreb : Masmedia, 1999., str. 129.

3) pomoći pri pribavljanju dodatnog kapitala smanjenjem rizika ulaganja.

Primarni korisnici financijskih i revizorovih izvještaja su vlasnici poduzeća te se smatra da do revizijskog razvoja dolazi tek kada se funkcija vlasništva odvoji od funkcije upravljanja. U kontekstu navedenih činjenica, uloga revizije razmatra se s aspekta zaštite interesa vlasnika kapitala. Vlasnik kapitala je u većini slučajeva nedovoljno upućen i nedovoljno informiran o računovodstvenoj problematici poduzeća što u većini slučajeva rezultira slabom mogućnošću procjene istinitosti i fer prikaza financijskih izvješća tj. nemogućnošću uvažavanja onih računovodstvenih politika koje služe u svrhu zaštite osobnih interesa te je zbog toga spreman platiti revizora koji će uz adekvatnu naknadu obaviti taj posao za vlasnika kapitala.[8]

3. REVIZIJSKI STANDARDI

3.1. Općenito o revizijskim standardima

U pravilu, revizijskim standardima je definirana skupina osnovnih pravila koja se koriste u procesu revizije financijskih izvještaja te su ona kao takva, propisana na međunarodnoj razini i objavljuju se kao Međunarodni revizijski standardi (MRevS-i), koji su dovoljno opširni da se mogu primjenjivati neposredno, kao što to nalaže naš Zakon o reviziji. Naime, ovi standardi su ispunjeni praktičnim uputama za provedbu samog postupka revizije te izražavanje mišljenja i izvješćivanje o provedenoj reviziji. Međutim, „usprkos tome ih u nekim razvijenim državama s razvijenom revizijskom djelatnošću uzimaju samo kao minimalni okvir te izrađuju svoje vlastite smjernice.“[9] U RH to nije slučaj, Međunarodni standardi su samo prevedeni te se primjenjuju za sve revizorske angažmane u RH. Međunarodne revizijske standarde objavljuje Međunarodni odbor za standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB).

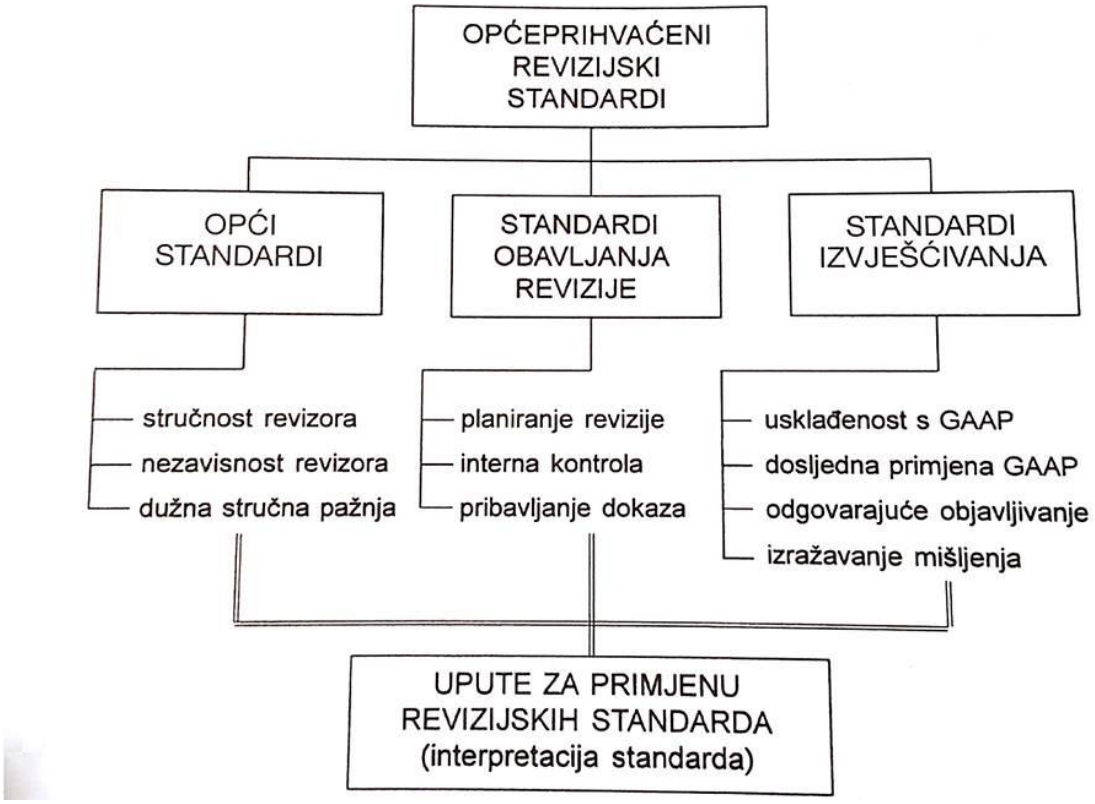
[8] Usporedi: Sever Mališ, Sanja ; Tušek, Boris ; Žager, Lajoš. Revizija. Zagreb : Hrvatska zajednica računovođa
i financijskih djelatnika, 2012., str.54

[9] Turk, L.: Međunarodne smjernice za reviziju i njihovo korištenje, op. Cit., Računovodstvo, revizija i financije br. 5/1992 , RriF plus, Zagreb, str. 32

Osim standarada koje objavljuje IAASB postoje još i američki revizijski standardi poznatiji pod nazivom Općeprihvaćeni revizijski standardi (Generally Accepted Auditing Standards – GAAS).

3.2. Općeprihvaćeni revizijski standardi

Općeprihvaćeni revizijski standardi predstavljaju skup pravila i konvencija pomoću kojih se osigurava stručnost, neovisnost i potrebna stručna pažnja (savjesnost) revizora te se smatraju mjerama prihvatljive razine za kvalitetu stručne aktivnosti.



Slika.1: Kratki uvid u sadržaj Općeprihvaćenih revizijskih standarda [10]

Općeprihvaćeni revizijski standardi svrstavaju se u sljedeće tri skupine:

[10] Sever Mališ, Sanja ; Tušek, Boris ; Žager, Lajoš. Revizija. Zagreb : Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2012., str.141

a) Opći standardi

- „Ispitivanje može obaviti osoba ili osobe koje posjeduju odgovarajuće stručne vještine i znanje kao revizor,
- U svim pitanjima povezanim s preuzetom zadaćom, revizor ili revizori moraju zadržati svoju neovisnost u shvaćanju i razmišljanju,
- Potrebna stručna pažnja mora biti prisutna u provedbi ispitivanja i pripremi izvješća“.[11]

b) Standardi obavljanja revizije

- „Rad mora biti odgovarajuće planiran te ako postoje pomoćnici, oni moraju biti primjereno nadzirani,
- Potrebno je primjereno proučiti i procijeniti postojeću internu kontrolu kao temelj za utvrđivanje pouzdanosti rezultata provjera dobivenih primjenom ograničenih revizijskih postupaka,
- Dovoljno odgovarajućeg dokaznog materijala potrebno je prikupiti inspekcijom, promatranjem, upitnicima i potvrđivanjem kako bi se stvorila razumna osnova za mišljenje o ispitivanim financijskim izvještajima“.[12]

c) Standardi izvješćivanja

[11] Sever Mališ, Sanja ; Tušek, Boris ; Žager, Lajoš. Revizija. Zagreb : Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2012., str.140

[12] Sever Mališ, Sanja ; Tušek, Boris ; Žager, Lajoš. Revizija. Zagreb : Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2012., str.140

- „U izvješću mora biti istaknuto jesu li objavljeni financijski izvještaji u skladu s općeprihvaćenim računovodstvenim načelima,
- U izvješću mora biti istaknuto jesu li se navedena načela dosljedno primjenjivala u tekućem razdoblju i to u odnosu na prethodno razdoblje ,
- Informacije objavljene u financijskim izvještajima smatraju se razumno odgovarajućim, osim ako drugačije nije istaknuto u izvješću,
- Izvješće mora sadržavati izraženo mišljenje o financijskim izvještajima razmatranim kao cjelina ili utemeljene tvrdnje o činjenicama zbog kojih mišljenje nije bilo moguće izraziti. Ako mišljenje nije moguće izraziti, potrebno je navesti razloge. U svim slučajevima gdje je navedeno ime revizora u svezi s financijskim izvještajima, izvješće mora sadržavati jasne naznake o karakteru revizorova ispitivanja te, ako postoji, stupanj odgovornosti koju preuzima revizor“.[13]

3.3. Međunarodni revizijski standardi (MRevS-i)

Implementacija kvalitetnih propisa i standarda jedno je od stupova temeljaca u razvoju računovodstvene i revizijske profesije. Međunarodne revizijske standarde izdaje Međunarodna federacija računovođa (IFAC) koji su od velike važnosti za revizijsku profesiju. Možemo reći da je temeljni cilj Međunarodnih revizijskih standarda poboljšanje kvalitete i harmonizacija međunarodne revizijske prakse, razvoj i implementacija standarda u području izvještavanja o internim kontrolama, ali isto tako usmjereno je na usklađenost sa zakonima i propisima kao i izvještavanjima u sustavima korporativnog financijskog izvještavanja. „Međunarodni revizijski standard (MRevS) uređuje posebne odgovornosti revizora u vezi s postupcima kontrole kvalitete za reviziju financijskih izvještaja. On također obrađuje, gdje je primjenjivo, odgovornosti pregledavatelja kontrole kvalitete

[13] Sever Mališ, Sanja ; Tušek, Boris ; Žager, Lajoš. Revizija. Zagreb : Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2012., str.140-141

angažmana.“ [14] Kako u revizijskoj profesiji stalne promjene i novi izazovi nisu nepoznanica, Međunarodni revizijski standardi se iz navedenih razloga neprestano nadopunjuju i mijenjaju, što je rezultat višegodišnjeg istraživanja i osluškivanja potreba korisnika financijskih izvještaja u jeku globalne krize, a sve to u cilju unaprjeđenja kvalitete same revizijske profesije. Kao konačni rezultat promjena odnosno unaprjeđenja Međunarodnih revizijskih standarda (gdje će najveću korist ostvariti ulagači i analitičari) predviđa se jače povjerenje investitora u revizije financijskih izvještaja poduzeća, jačanje komunikacije revizora, ulagača i nadzornih tijela te povećanje profesionalne razine skepticizma i transparentnosti obavljene revizije.
Cilj standarda je pružiti korisnicima financijskih izvještaja relevantne podatke prilagođene društvu koje se revidira.

Međunarodni revizijski standardi podijeljeni su u sljedeće skupine:

Opća načela i odgovornosti (200-299)

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

Procjena rizika i reakcija na procijenjene rizike (300-499)

- „MRevS 300- Planiranje revizije financijskih izvještaja

[14] Međunarodni revizijski standardi, dostupni na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/MRevS/1_KB-za-CIP-124.pdf , str.3

- 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
- MRevS402- Revizijska razmatranja u vezi sa subjektima koji koriste uslužne organizacije
- MRevS 450– Ocjenjivanje pogrešnih prikaza ustanovljenih tijekom revizije“

Revizijski dokazi(500-599)

- „MRevS 500 - Revizijski dokazi
- MRevS 501- Revizijski dokazi - posebna razmatranja za odabrane stavke
- MRevS 505- Eksterne konfirmacije
- MRevS 510- Početni revizijski angažmani - Početna stanja
- MRevS 520- Analitički postupci
- MRevS 530- Revizijsko uzorkovanje
- MRevS 540- Revidiranje računovodstvenih procjena, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti i s tim povezana objavljivanja
- MRevS 550- Povezane stranke
- MRevS 560- Naknadni događaji
- MRevS 570- Vremenska neograničenost poslovanja
- MRevS 580- Pisane izjave“

Korištenje rada drugih (600-699)

- „MRevS 600 - Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe
- MRevS 610 - Korištenje radom internih revizora
- MRevS 620 - Korištenje radom revizorovog eksperta“

Revizijski zaključci i izvještavanje(700-799)

- MRevS 700- Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima
- MRevS 701- Utvrđivanje ključnih pitanja revizije u izvješću neovisnog revizora
- MRevS 705- Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora
- MRevS 706- Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora
- MRevS 710- Usporedne informacije - usporedni iznosi i usporedni financijski
- izvještaji
- MRevS 720- Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama u dokumentima koji sadrže revidirane financijske izvještaje“

Ova skupina standarda odnosi se na različite aspekte formiranja mišljenja revizora i to kako slijedi:

MRevS 700 – Ovaj standard odnosi se na revizorovo formiranje mišljenja te sadržaj istoga. Revizor će formirati mišljenje o tome jesu li financijski izvještaji sastavljeni u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Temeljni elementi revizorova izvještaja su naslov, naslovnik, revizorovo mišljenje, osnova za mišljenje, vremenska neograničenost poslovanja, ključna revizijska pitanja, odgovonosti menadžmenta za financijske izvještaje, odgovornosti revizora, druge odgovornosti izvještavanja, ime angažiranog partnera, potpis revizora, revizorova adresa te datum revizorova izvješća. Prema izmjenama u pojedinim standardima, značajna promjena u MRevS 700 bazira se na novom potrebnom elementu izvještavanja, uključujući i zahtjev da revizor mora uključiti izričitu izjavu o neovisnosti revizora i objaviti izvor(e) relevantnih etičkih zahtjeva.

MRevS 701 – „Novi standard koji određuje zahtjeve i smjernice za revizorovo utvrđivanje i iznošenje ključnih pitanja revizije. Ključna pitanja revizije, moraju se iznijeti u izvješćima revizora za revizije financijskih izvještaja društava koja kotiraju na burzi. Revizori financijskih izvještaja društava koja ne kotiraju na burzi će sami donijeti odluku o

istome na dobrovoljnoj bazi. Prilikom utvrđivanja ključnih pitanja, revizor će uzeti u obzir područja posebne pozornosti revizora u obavljanju revizije, uključujući:

a) Područja utvrđena kao područja značajnog rizika u skladu s MRevS-om 315 (izmijenjen) ili koja uključuju značajnu prosudbu revizora.
b) Područja u kojima je revizor naišao na značajne poteškoće tijekom revizije, uključujući i poteškoće u dobivanju dostatnih odgovarajućih revizijskih dokaza.
c) Okolnosti koje zahtijevaju značajnu promjenu revizorovog planiranog pristupa reviziji, uključujući i okolnosti koje su rezultat utvrđivanja značajnog nedostatka u internoj kontroli.
d) Područja koja predstavljaju značajne procjene Uprave, a pogotovo one procijene koje su identificirane kao da imaju značajnu nesigurnost i ovise o više varijabli.
e) Značajne promijene ili transakcije u poslovanju u tekućoj godini koje su imale utjecaj na reviziju“[15]

MRevS 705 – Razlikujemo tri vrste modificiranih revizorskih mišljenja, a to su: mišljenje s rezervom, negativno mišljenje i suzdržanost od mišljenja. Naime, revizor izražava modificirano mišljenje u slučaju zaključka da financijski izvještaji nisu bez značajnog pogrešnog ispitivanja ili u slučaju nedostatka dokaza koje je ključno za izražavanje standardnog pozitivnog revizorskog mišljenja. Prema izmjenama u mišljenju u sklopu izvješća neovisnog revizora utvrđuje kako modificirano revizorsko mišljenje utječe na nove potrebne elemente izvještavanja MRevS-a 700 (izmijenjen).

MRevS 706 - Uređuje dodatno priopćavanje u revizorovom izvješću kada revizor smatra da je nužno:

- Usmjeriti pozornost korisnika na pitanje ili pitanja prezentirana ili objavljena u financijskim izvještajima koja su od takve važnosti da su ključna korisnicima za razumijevanje financijskih izvještaja; ili

[15] Prikaz zahtjeva novih revizorskih standarda, Dostupno na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Strucno%20savjetovanje_2015/5_Prikaz%20novih%20MRevS_ova.pdf

- usmjeriti pozornost korisnika na neka pitanja, osim na ona koja su prezentirana ili objavljena u financijskim izvještajima.

Noviteti u odlomku za poseban naglasak i ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora su dodaci koji pojašnjavaju odnos između odlomaka za poseban naglasak i ključna pitanja revizije u izvješću revizora.

MRevS 710 – Glavna karakteristika ovog standarda je obrađivanje pitanja o revizorovoj odgovornosti u odnosu na usporedne informacije, čija je glavna uloga predstavljanje iznosa financijskog položaja, rezultata poslovanja i novčanih tokova te odgovarajućih objavljivanja poslovnog subjekta za više od jednog razdoblja ovisno o okviru financijskog izvještavanja. U pravilu se usporedni podaci ne prikazuju kao samostalni financijski izvještaji, nego su ukomponirani kao dio financijskog izvještaja za tekuće razdoblje.

MRevS 720 – Pod pojmom ostale informacije misli se isključivo na sve financijske i nefinancijske informacije koje sadrže godišnje izvješće osim financijskih izvještaja, te ih revizor mora proučiti, jer u slučaju nesklada ostalih informacija može lako doći do ugrožene vjerodostojnosti financijskih i revizorovih izvješća. Ovaj standard nastao je „zbog sve jačeg i opsežnijeg korporativnog izvještavanja, a pogotovo kada govorimo o godišnjem izvješću. Težina s kojom se korisnici tih izvještaja oslanjaju na podatke u godišnjem izvješću je sve veća te zbog toga mora biti razjašnjena uloga, opseg i odgovornost revizora kada govorimo o takvim informacijama. MRevS 720 primjenjiv je u revizijama za financijske izvještaje kojima je kraj godine nakon 15. prosinca 2016 godine“. [16]

Posebna područja (800-899)

- „MRevS 800- Posebna razmatranja - revizije financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirima posebne namjene
- MRevS 805- Posebna razmatranja - revizije pojedinačnih financijskih izvještaja i

[16] Prikaz zahtjeva novih revizorskih standarda, Dostupno na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Strucno%20savjetovanje_2015/5_Prikaz%20novih%20MRevS_ova.pdf str.23

određenih elemenata, računa ili stavaka financijskih izvještaja

- MRevS 810- Angažmani radi izvješćivanja o sažetim financijskim izvještajima“

4. POJAM I SVRHA IZVJEŠĆA NEOVISNOG REVIZORA

U sklopu revizorskog posla, izvještaj neovisnog revizora smatramo kao pisani dokaz o pruženoj usluzi te se takav oblik dokaza najčešće javlja u obliku pisma koje se objavljuje na početku ili na kraju financijskog izvještaja u kojem neovisni revizor uz ostalo izražava svoje mišljenje o tome je li financijski položaj i rezultat društva prezentiran istinito i fer u financijskom izvještaju društva.[17]

Sadašnje je revizorovo izvješće kao i svako drugo izvješće, u biti komunikacijsko sredstvo. Kroz izvješće revizor prenosi, u sažetom obliku, profesionalnu prosudbu o vlastitom klijentovu predstavljanju u financijskim izvještajima te je zadatak revizora da sažeto i jasno predstavi tehnički zahtjevan predmet raznim zainteresiranim čitateljima. Sastavljanje i prezentacija revizorovog izvještaja uređuje se odredbama Zakona o reviziji i u skladu je s MRevS-ima koje donosi Međunarodna federacija računovođa te se provodi po zakonu, prema revizijskim standardima i internim propisima.

[17] Usporedi: Miletić, Anamarija. Revizorsko izvješće – prvi dio, Računovodstvo, revizija i financije (2011), 1,
str. 107.

4.1. Struktura izvješća neovisnog revizora

Prema Međunarodnom revizijskom standardu 700 – *Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima* strukturu revizorovog mišljenja čine:

- Naslov
- Naslovnik
- Revizorovo mišljenje
- Osnova za mišljenje
- Vremenska neograničenost poslovanja
- Ključna revizijska pitanja
- Ostale informacije
- Odgovornost menadžmenta za financijske izvještaje
- Revizorova odgovornost
- Druge odgovornosti izvještavanja
- Ime angažiranog partnera
- Potpis revizora
- Revizorova adresa
- Datum revizorova izvješća

Ovakav sadržaj revizorkog mišljenja počinje se primjenjivati za revizije razdoblja koja završavaju nakon 15. prosinca 2016. Razlika između prijašnjeg zahtjeva MRevS-a 700 vezano za strukuturu mišljenja i MRevS-a koji je trenutno na snazi je prikazana slijedećom tabelom.

Struktura revizirovog mišljenja prije izmjena MRevS-a 700	Struktura revizirovog mišljenja nakon izmjena MRevS-a 700
• Naslov • Naslovnik • Uvodni odjeljak • Odgovornost menadžmenta za financijske izvještaje • Odgovornost revizora • Revizorovo mišljenje • Ostale odgovornosti izvještavanja • Potpis revizora • Datum revizorova izvješća • Revizorova adresa	• Naslov • Naslovnik • Revizorovo mišljenje • Osnova za mišljenje • Vremenska neograničenost poslovanja • Ključna revizijska pitanja • Ostale informacije • Odgovornost menadžmenta za financijske izvještaje • Revizorova odgovornost • Druge odgovornosti izvještavanja • Ime angažiranog partnera • Potpis revizora • Revizorova adresa • Datum revizorova izvješća

Tabela.1: Promjene u strukturi revizorovog izvješća prije i nakon izmjena MRevS-a 700

Osim MRevS-eva i ZOR određuje obvezne elemente izvještaja i bitne elemente.
Sukladno čl. 17. ZORev-a „revizorovo mišljenje o financijskim izvještajima mora biti: u pisanom obliku, na hrvatskom jeziku, jasno izraženo, sastavljeno i potpisano od strane ovlaštenog revizora u njegovo ime te ovlaštenog predstavnika revizorskog društva odnosno samostalnog revizora.“[18]

4.2. Vrste revizorskog mišljenja

[18] Zakon o reviziji, članak 17., Zagreb: Narodne novine br. 146/2005.

Uobičajeno se ističe da postoje dvije vrste revizorova izvješća:

1. *standardno* (nemodificirano) pozitivno revizorovo izvješće (MRevS 700, t.7)

2. *modificirano* revizorovo izvješće (MRevS 705)
   - Mišljenje s rezervom
   - Negativno mišljenje
   - Suzdržanost od mišljenja[19]

4.2.1. Standardno (nemodificirano) pozitivno revizorovo izvješće

Standardno pozitivno revizorovo izvješće se izdaje kada financijski izvještaji pružaju istinit i fer prikaz financijskog položaja, rezultata poslovanja i novčanih tokova društva. Prije svih, istiniti i objektivni financijski izvještaji od najveće su važnosti za samog vlasnika kapitala, odnosno jamče mu zaštitu kapitala, a što neovisni, eksterni i ovlašteni revizor mora provjeriti. Naime, nisu samo vlasnici kapitala zainteresirani za iskazivanje istinitog i objektivnog rezultata poslovanja, financijskog položaja i novčanih tokova, to je iznimne važnosti i za druge ulagače, banke, vjerovnike, ali i državu i lokalnu zajednicu. Okolnosti koje utječu na izražavanje standardnog pozitivnog revizorovog mišljenja uključuju sljedeće:

- „Reviziju cjelovitog skupa financijskih izvještaja zahtijeva zakon ili regulativa
- Financijske izvještaje opće namjene sastavio je menadžment poslovnog subjekta u skladu s okvirom financijskog izvještavanja (XYZ Zakonom) jurisdikcije X (tj. okvirom financijskog izvještavanja, koji obuhvaća zakon ili regulativu, oblikovan za ispunjavanje uobičajenih potreba širokog kruga korisnika za financijske informacije, ali koji nije okvir fer prezentacije).

  Uvjeti revizijskog angažmana odražavaju opis menadžmentove odgovornosti za financijske izvještaje iz MRevS-a 210.“[20]

[19] Miletić, Anamarija. Revizorsko izvješće – prvi dio, Računovodstvo, revizija i financije (2011), 6; str. 108.

U nastavku će biti prikazan primjer pozitivnog revizorskog mišljenja nakon izmjena standarda.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima Društva ABC [ili drugi odgovarajući naslovnik]

Izvješće o reviziji financijskih izvještaja

Mišljenje

Obavili smo reviziju financijskih izvještaja Društva ABC (Društvo), koji obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju na 31.prosinca 20X1., izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o promjenama u glavnici i izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu te bilješke uz financijske izvještaje, uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Prema našem mišljenju, priloženi financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, (ili istinito i fer prikazuju) financijski položaj Društva na 31.prosinca 20X1. i njegovu financijsku uspješnost te njegove novčane tokove za tada završenu godinu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI-ima).

Osnova za mišljenje

Obavili smo našu reviziju u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS-ima). Naše odgovornosti prema tim standardima su podrobnije opisane u našem izvješću u odjeljku o revizorovim odgovornostima za reviziju financijskih izvještaja. Neovisni smo od Društva u skladu s Kodeksom etike za profesionalne računovođe Odbora za međunarodne standarde etike za računovođe (IESBA Kodeksom) kao i u skladu s etičkim zahtjevima koji su relevantni za našu reviziju financijskih izvještaja u [jurisdikciji] i ispunili smo naše ostale etičke odgovornosti u skladu s tim zahtjevima i IESBA Kodeksom. Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo dobili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje.

[20] Sever Mališ, Sanja ; Tušek, Boris ; Žager, Lajoš. Revizija. Zagreb : Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2012., str. 290

Ključna revizijska pitanja

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

Ostale informacije [ili drugi naslov ako je odgovarajuće, kao što je „Informacije različite od financijskih izvještaja i revizorova izvješća o njima“

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za financijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju financijskih izvještaja u skladu s MSFI-ima i za one interne kontrole za koje menadžment odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikaza uslijed prijevare ili pogreške.

U sastavljanju financijskih izvještaja, menadžment je odgovoran 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 menadžment 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 financijskih izvještaja

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

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

Izvješće o drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima

[Oblik i sadržaj ovog dijela revizorova izvješća razlikovat će se ovisno o sadržaju revizorovih drugih odgovornosti izvješćivanja propisanih zakonom, regulativom ili nacionalnim revizijskim standardima. Pitanja uređena drugim zakonom, regulativom ili nacionalnim revizijskim standardom (nazvane „druge odgovornosti izvješćivanja") navodit će se unutar ovog dijela, osim ako se druge odgovornosti izvješćivanja bave istim temama kao što su one koje se prezentiraju prema odgovornostima izvješćivanja zahtijevanim MRevS-ima kao sastavni dio unutar podnaslova Izvješće o reviziji financijskih izvještaja. Izvješćivanja o drugim odgovornostima izvješćivanja koja se bave istim temama kao što su one zahtijevane MRevS-ima mogu se kombinirati (tj., uključiti u Izvješće o reviziji financijskih izvještaja pod odgovarajućim podnaslovima) pod uvjetom da se korištenim riječima u revizorovu izvješću jasno odvoje druge odgovornosti izvješćivanja od izvješćivanja koje je zahtijevano MRevS-ima gdje takve razlike postoje.]

Angažirani partner u reviziji koja ima za posljedicu ovo izvješće neovisnog revizora je *[ime]*.

[Potpis u ime revizijskog društva, osobno ime revizora, ili oboje, već prema tome što je odgovarajuće u određenoj jurisdikciji.]

[Revizorova adresa]

[Datum]

Primjer 1.: Pozitivno (nemodificirano) revizorsko mišljenje[21]

4.2.2 Modificirano revizorovo izvješće

[21] Međunarodni revizijski standard 700; vidjeti na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/MRevS/2015%20IAASB%20Handb%20MRevS%20700%20(izmijenjen).pdf

Modificirano revizorovo izvješće je oblik izvješća koje se sastavlja na temelju revizije financijskih izvještaja te sadrži odstupanja od standardnog pozitivnog izvješća. Postoje dva glavna razloga zašto revizor ne može izdati bezuvjetno mišljenje:

1. *Ograničenje obujma ispitivanja* – obujam revizije može biti značajno ograničen, tako da je revizor u nemogućnosti primijeniti revizijske postupke koji se smatraju potrebnim ili dobiti bitne dokaze.
2. *Odstupanje od općeprihvaćenih računovodstvenih načela* – financijski izvještaji mogu sadržavati odstupanje od općeprihvaćenih računovodstvenih načela koja imaju značajan utjecaj.[22]

Ovo izvješće uređeno je Međunarodnim revizijskim standardom 705 – *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora.* Razlikujemo slijedeće tri vrste modificiranih mišljenja:

- Mišljenje s rezervom
- Negativno mišljenje i
- Suzdržanost od izražavanja mišljenja



[23]

Slika 2. Podjela modificiranih mišljenja

[22] Carmichael, Douglas, R. Pojmovi i metode revizije: vodič u suvremenu revizijsku teoriju i praksu. Zagreb: Mate, 2000., str.488
[23] Miletić, Anamarija. Revizorsko izvješće – drugi dio: Računovodstvo, revizija i financije, 2011, 7; str. 112.

Mišljenje s rezervom dolazi do izražaja kada revizor zaključi da ne postoji osnova za izražavanje pozitivnog mišljenja ili mišljenja bez rezerve, ali pritom učinak neslaganja s upravom ili ograničenje djelokruga rada nije tako značajno i prevladavajuće da bi zahtijevao negativno mišljenje ili suzdržanost od izražavanja mišljenja. Mišljenje s rezervom treba se izraziti riječima „osim za“ učinke pitanja na koje se rezerva odnosi.

U nastavku će biti prikazan primjer modificiranog revizorskog mišljenja nakon izmjena standarda.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima Društva ABC [ili drugi odgovarajući naslovnik]

Izvješće o reviziji financijskih izvještaja

Mišljenje s rezervom

Obavili smo reviziju financijskih izvještaja Društva ABC (Društvo), koji obuhvaćaju izvještaj o financijskom položaju na 31.prosinca 20X1., izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o promjenama u glavnici i izvještaj o novčanim tokovima 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 u odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom, priloženi financijski izvještaji fer prezentiraju, u svim značajnim odrednicama, (ili istinito i fer prikazuju) financijski položaj Društva na 31.prosinca 20X1. i njegovu financijsku uspješnost te njegove novčane tokove za tada završenu godinu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI-ima).

Osnova za mišljenje s rezervom

Zalihe društva iskazane su u izvještaju o financijskom položaju u iznosu od xxx. Menadžment nije iskazao zalihe po trošku ili neto nadoknadivoj vrijednosti ovisno o tome što je niže, nego isključivo po trošku što predstavlja odstupanje od MSFI-ova. Evidencije društva pokazuju da bi bio potreban ispravak zaliha u iznosu od xxx za njihovo svođenje na neto nadoknadivu vrijednost da je menadžment bio iskazao zalihe po trošku ili neto nadoknadivoj vrijednosti ovisno o tome što je niže. U skladu s tim, troškovi prodanih

proizvoda bi se povećali za xxx i porez na dobit, neto dobit i dionička glavnica bi se smanjili xxx, xxx i xxx, svaki.

Obavili smo našu reviziju u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS-ima). Naše odgovornosti prema tim standardima su podrobnije opisane u našem izvješću u Odjeljku o revizorovim odgovornostima za reviziju financijskih izvještaja. Neovisni smo od Društva u skladu s etičkim zahtjevima koji su relevantni za našu reviziju financijskih izvještaja u [jurisdikciji] i ispunili smo naše ostale etičke odgovornosti u skladu s tim zahtjevima. Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo dobili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše mišljenje s rezervom.

Ostale informacije [ili drugi naslov ako je primjereno poput "Informacije različite od financijskih izvještaja i revizorova izvješća o njima"]

Ključna revizijska pitanja

Ključna revizijska pitanja su ona pitanja koja su bila, po našoj profesionalnoj prosudbi, od najveće važnosti za našu reviziju financijskih izvještaja tekućeg razdoblja. Tim pitanjima smo se bavili u kontekstu naše revizije financijskih izvještaja kao cjeline i pri formiranju našeg mišljenja o njima, i mi ne dajemo zasebno mišljenje o tim pitanjima. Osim pitanja opisanog u Odjeljku osnova za mišljenje s rezervom odredili smo da će niže navedena pitanja biti ključna revizijska pitanja koje trebamo priopćiti u našem izvješću.

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za financijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju financijskih izvještaja u skladu s MSFI-ima i za one interne kontrole za koje menadžment odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikaza uslijed prijevare ili pogreške.

U sastavljanju financijskih izvještaja, menadžment je odgovoran 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 menadžment 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 financijskih izvještaja

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

Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima

[Oblik i sadržaj ovog dijela revizorova izvješća razlikovat će se ovisno o sadržaju revizorovih drugih odgovornosti izvješćivanja propisanih zakonom, regulativom ili nacionalnim revizijskim standardima. Pitanja uređena drugim zakonom, regulativom ili nacionalnim revizijskim standardom (nazvane „druge odgovornosti izvješćivanja“) navodit će se unutar ovog dijela, osim ako se druge odgovornosti izvješćivanja bave istim temama kao što su one koje se prezentiraju prema odgovornostima izvješćivanja zahtijevanim MRevS-ima kao sastavni dio unutar podnaslova Izvješće o reviziji financijskih izvještaja. Izvješćivanja o drugim odgovornostima izvješćivanja koja se bave istim temama kao što su one zahtijevane MRevS-ima mogu se kombinirati (tj., uključiti u Izvješće o reviziji financijskih izvještaja pod odgovarajućim podnaslovima) pod uvjetom da se korištenim riječima u revizorovu izvješću jasno odvoje druge odgovornosti izvješćivanja od izvješćivanja koje je zahtijevano MRevS-ima gdje takve razlike postoje.]

Angažirani partner u reviziji koja ima za posljedicu ovo izvješće neovisnog revizora je *[ime]*.

[Potpis u ime revizijske tvrtke, osobno ime revizora, ili oboje, već prema tome što je odgovarajuće u određenoj jurisdikciji.]

[Revizorova adresa]

[Datum]

Primjer 2.: Modificirano revizorsko mišljenje s rezervom[24]

Negativno mišljenje, kao vrsta modificiranoga revizorskog mišljenja izražava se kada revizor, nakon što je pribavio dostatne i primjerene revizijske dokaze, zaključi kako financijski izvještaji nisu ispravno prikazani u skladu s općeprihvaćenim računovodstvenim načelima, tj. kada financijski izvještaji ne prikazuju realno i objektivno stanje cjelokupnog rezultata poslovanja poduzeća. Kod ove vrste mišljenja neslaganje s upravom je tako značajno i prevladavajuće (prožimajuće) da revizor ne može izraziti samo rezervu ne neke od pozicija financijskog izvještaja.

Naime, svako negativno mišljenje zahtijeva dodatni odjeljak u revizorovu izvještaju koji će objasniti razloge za donošenje negativnog mišljenja te predočiti problematične iznose zajedno s ocijenjenim učinkom na financijske izvještaje, ukoliko ga je moguće razumno utvrditi. Negativno će mišljenje vjerojatno imati vrlo negativan učinak na korisnika koji čita takvo revizijsko izvješće i financijske izvještaje na koje se ono odnosi. Zbog toga se takva mišljenja izdaju tek nakon što su svi pokušaji uvjeravanja komitenta da prilagodi svoje financijske izvještaje ostali bez uspjeha. Jedino drugo rješenje koje revizoru stoji na raspolaganju u takvim slučajevima jest povlačenje iz angažmana. Ako je odnos revizora s komitentom takav da revizor nije u mogućnosti uvjeriti komitenta da ne izda financijske izvještaje koji sadrže takva odstupanja od općeprihvaćenih računovodstvenih

[24] Međunarodni revizijski standard 705; vidjeti na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/MRevS/2015%20IAASB%20Handb%20MRevS%20705%20(izmijenjen).pdf

načela koja zahtijevaju izražavanje negativnog mišljenja, tada treba razmotriti mogućnost raskinuća odnosa između revizora i komitenta.[25]

U nastavku će biti prikazan primjer negativnog revizorskog mišljenja nakon izmjena standarda.

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima Društva ABC [ili drugi odgovarajući naslovnik]

Izvješće o reviziji konsolidiranih financijskih izvještaja

Negativno mišljenje

Obavili smo reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja Društva ABC (Društvo) i njegovih ovisnih društava (Grupe), koji obuhvaćaju konsolidirani izvještaj o financijskom položaju na 31.prosinca 20X1., konsolidirani izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, konsolidirani izvještaj o promjenama u glavnici i konsolidirani izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu te bilješke uz konsolidirane financijske izvještaje, uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Prema našem mišljenju, zbog važnosti pitanja opisanog u našem izvješću u Odjeljku s osnovom za negativno mišljenje, priloženi konsolidirani financijski izvještaji ne prezentiraju fer, u svim značajnim odrednicama, (ili ne prikazuju istinito i fer) konsolidirani financijski položaj Grupe na 31.prosinca 20X1. i njezinu konsolidiranu financijsku uspješnost te njezine konsolidirane novčane tokove za tada završenu godinu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFIima).

Osnova za negativno mišljenje

Kao što je objašnjeno u Bilješci X, Grupa nije konsolidirala financijske izvještaje ovisnog društva XYZ kojeg je Grupa stekla tijekom 20X1.godine, a zbog toga što na dan stjecanja još nije mogla utvrditi fer vrijednosti određene značajne imovine i obveza ovisnog društva. To je ulaganje stoga iskazano po trošku. Prema MSFI-ima, Društvo je trebalo konsolidirati ovisno društvo i iskazati stjecanje po privremenom iznosu. Da je ovisno društvo XYZ bilo

[25] Negativno mišljenje revizije, vidjeti na: http://www.moj-bankar.hr/Kazalo/N/Negativno-mi%C5%A1ljenje-revizija

konsolidirano to bi značajno utjecalo na mnoge sastavne dijelove priloženih konsolidiranih financijskih izvještaja. Učinci propusta konsolidiranja na konsolidirane financijske izvještaje nisu bili utvrđeni.

Obavili smo našu reviziju u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS-ima). Naše odgovornosti prema tim standardima su podrobnije opisane u našem izvješću u *Odjeljku o revizorovim odgovornostima za reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja*. Neovisni smo od Grupe u skladu s etičkim zahtjevima koji su relevantni za našu reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja u [*jurisdikciji*] i ispunili smo naše ostale etičke odgovornosti u skladu s tim zahtjevima. Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo dobili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše negativno mišljenje.

Ostale informacije [ili drugi naslov ako je primjereno poput "Informacije različite od financijskih izvještaja i revizorova izvješća o njima"]

Ključna revizijska pitanja

Osim za pitanje opisano u *Odjeljku osnova za negativno mišljenje*, odredili smo da nema drugih ključnih revizijskih pitanja za priopćiti u našem izvješću.

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za konsolidirane financijske izvještaje

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju konsolidiranih financijskih izvještaja u skladu s MSFI-ima i za one interne kontrole za koje menadžment odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikaza uslijed prijevare ili pogreške.

U sastavljanju konsolidiranih financijskih izvještaja, menadžment je odgovoran za procjenjivanje sposobnosti Grupe 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 menadžment ili namjerava likvidirati Grupu 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 ustanovila Grupa.

Revizorove odgovornosti za reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja

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

Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima

[Oblik i sadržaj ovog dijela revizorova izvješća razlikovat će se ovisno o sadržaju revizorovih drugih odgovornosti izvješćivanja propisanih zakonom, regulativom ili nacionalnim revizijskim standardima. Pitanja uređena drugim zakonom, regulativom ili nacionalnim revizijskim standardom (nazvane „druge odgovornosti izvješćivanja") navodit će se unutar ovog dijela, osim ako se druge odgovornosti izvješćivanja bave istim temama kao što su one koje se prezentiraju prema odgovornostima izvješćivanja zahtijevanim MRevS-ima kao sastavni dio unutar podnaslova Izvješće o reviziji financijskih izvještaja. Izvješćivanja o drugim odgovornostima izvješćivanja koja se bave istim temama kao što su one zahtijevane MRevS-ima mogu se kombinirati (tj., uključiti u Izvješće o reviziji financijskih izvještaja pod odgovarajućim podnaslovima) pod uvjetom da se korištenim riječima u revizorovu izvješću jasno odvoje druge odgovornosti izvješćivanja od izvješćivanja koje je zahtijevano MRevS-ima gdje takve razlike postoje.]

Angažirani partner u reviziji koja ima za posljedicu ovo izvješće neovisnog revizora je [*ime*].

[Potpis u ime revizijske tvrtke, osobno ime revizora, ili oboje, već prema tome što je odgovarajuće u određenoj jurisdikciji.]

[Revizorova adresa]

[Datum]

Primjer 3.: Negativno mišljenje revizorskog izvješća[26]

Suzdržanost od mišljenja je oblik revizorovog mišljenja u kojem revizor nije mogao pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze za osiguranje osnove za revizijsko mišljenje, a radi se o značajnim i prožimajućim informacijama. Naime, suzdržanost od mišljenja se javlja u situacijama kada revizor zaključi da nije u dovoljnoj mjeri neovisan od klijenta i/ili unatoč tome što je prikupio dostatne i primjerene revizijske dokaze za svaku pojedinu neizvjesnost, nije mogao formirati mišljenje o financijskim izvještajima zbog interakcije neizvjesnosti i njihovog kumulativnog učinka na financijske izvještaje.

Revizor mora, za svaki razlog izdavanja mišljenja različitog od bezuvjetnog, objasniti razloge u objašnjavajućem odjeljku izvješća, koji ujedno i upozorava korisnika financijskih izvještaja na pitanja koja treba razmotriti pri njihovom korištenju.

Revizorova nemogućnost da pribavi dostatne i primjerene revizijske dokaze odnosno ograničenje obujma ispitivanja može nastati iz:

- „Okolnosti izvan kontrole subjekta (primjerice, uništenje računovodstvenih evidencija ili oduzimanje (zapljena) dokumentacije od strane državnih tijela),
- Okolnosti u vezi s vrstom i vremenskim rasporedom revizorova posla (primjerice, revizor ne može biti prisutan fizičkom popisu zaliha ili kada utvrdi da obavljanje dokaznih postupka nije dovoljno s obzirom da subjektove kontrole nisu djelotvorne), ili
- Ograničenja koja nametne menadžment (primjerice, menadžment sprječava revizora u prisustvovanju fizičkom popisu zaliha ili menadžment sprječava revizora u traženju eksternih konfirmacija za određena stanja računa).“[27]

[26] Međunarodni revizijski standard 705; raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/MRevS/2015%20IAASB%20Handb%20MRevS%20705%20(izmijenjen).pdf

U nastavku je prikazana „suzdržanost od mišljenja u revizorskom izvješću.

Primjer 4.: Sudržanost od mišljenja u revizorskom izvješću

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

Dioničarima Društva ABC [ili drugi odgovarajući naslovnik]

Izvješće o reviziji konsolidiranih financijskih izvještaja

Suzdržano mišljenje

Angažirani smo za reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja Društva ABC i njegovih ovisnih društava (Grupe), koji obuhvaćaju konsolidirani izvještaj o financijskom položaju na 31.prosinca 20X1., konsolidirani izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti, konsolidirani izvještaj o promjenama u glavnici i konsolidirani izvještaj o novčanim tokovima za tada završenu godinu te bilješke uz konsolidirane financijske izvještaje, uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Ne izražavamo mišljenje o priloženim konsolidiranim financijskim izvještajima Grupe. Zbog važnosti pitanja opisanog u našem izvješću u *Odjeljku s osnovom za suzdržano mišljenje,* nismo mogli dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze za osiguranje osnove za revizijsko mišljenje o tim konsolidiranim financijskim izvještajima.

Osnova za suzdržano mišljenje

Ulaganje Grupe u svoj zajednički pothvat u Društvo XYZ iskazano je u konsolidiranom izvještaju o financijskom položaju u iznosu od xxx, što predstavlja preko 90% neto imovine Grupe sa stanjem na 31. prosinca 20X1. godine. Nije nam bio dopušten pristup menadžmentu i revizorima Društva XYZ, kao ni revizijskoj dokumentaciji revizora Društva XYZ. Kao posljedica toga, nismo bili u mogućnosti utvrditi jesu li potrebna neka prepravljanja u vezi s proporcionalnim udjelom Grupe u imovini u zajednički kontroliranom Društvu XYZ, njezinim proporcionalnim udjelom u obvezama Društva XYZ za koje solidarno odgovora, njezinim proporcionalnim udjelom u prihodima i rashodima Društva XYZ za godinu i stavkama od kojih se sastoji konsolidirani izvještaj o promjenama glavnice i konsolidirani izvještaj o novčanim tokovima.

[27] Sever Mališ, Sanja ; Tušek, Boris ; Žager, Lajoš. Revizija. Zagreb : Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2012., str.295

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje za konsolidirane financijske

Menadžment je odgovoran za sastavljanje i fer prezentaciju konsolidiranih financijskih izvještaja u skladu s MSFI-ima i za one interne kontrole za koje menadžment odredi da su potrebne za omogućavanje sastavljanja konsolidiranih financijskih izvještaja koji su bez značajnog pogrešnog prikaza uslijed prijevare ili pogreške.

U sastavljanju konsolidiranih financijskih izvještaja, menadžment je odgovoran za procjenjivanje sposobnosti Grupe 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 menadžment ili namjerava likvidirati Grupu 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 ustanovila Grupa.

Revizorove odgovornosti za reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja

Naša je odgovornost obaviti reviziju konsolidiranih financijskih izvještaja Grupe u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima i izdati revizorovo izvješće. Međutim, zbog pitanja opisanog u našem izvješću u *Odjeljku s osnovom za suzdržano mišljenje* nismo mogli dobiti dostatne i primjerene revizijske dokaze za osiguranje osnove za revizijsko mišljenje o tim konsolidiranim financijskim izvještajima.

Neovisni smo od Grupe u skladu s etičkim zahtjevima koji su relevantni za našu reviziju financijskih izvještaja u *[jurisdikciji]* i ispunili smo naše ostale etičke odgovornosti u skladu s tim zahtjevima.

Izvješće o drugim zakonskim i regulativnim zahtjevima

[Oblik i sadržaj ovog dijela revizorova izvješća razlikovat će se ovisno o sadržaju revizorovih drugih odgovornosti izvješćivanja propisanih zakonom, regulativom ili nacionalnim revizijskim standardima. Pitanja uređena drugim zakonom, regulativom ili nacionalnim revizijskim standardom (nazvane „druge odgovornosti izvješćivanja") navodit će se unutar ovog dijela, osim ako se druge odgovornosti izvješćivanja bave istim temama kao što su one koje se prezentiraju prema odgovornostima izvješćivanja zahtijevanim MRevS-ima kao sastavni dio unutar podnaslova Izvješće o reviziji konsolidiranih financijskih izvještaja. Izvješćivanja o drugim odgovornostima izvješćivanja koja se bave istim temama kao što su one zahtijevane MRevS-ima mogu se kombinirati (tj., uključiti u Izvješće o reviziji konsolidiranih financijskih izvještaja pod odgovarajućim podnaslovima) pod uvjetom da se korištenim riječima u revizorovu izvješću jasno odvoje druge odgovornosti izvješćivanja od izvješćivanja koje je zahtijevano MRevS-ima gdje takve razlike postoje.]

[Potpis u ime revizijske tvrtke, osobno ime revizora, ili oboje, već prema tome što je odgovarajuće u određenoj jurisdikciji.]

[Revizorova adresa]

[Datum]

5. ZAKLJUČAK

Obveza poduzetnika u okviru poslovanja poduzeća očituje se u velikoj mjeri u vođenju poslovnih knjiga i sastavljanja temeljnih financijskih izvještaja, definiranih prema Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja, čijom se revizijom daje mišljenje o njihovoj realnosti i objektivnosti. Revizija poslovanja predstavlja detaljnu provjeru poslovanja određenog poduzeća na temelju prikupljanja i ispitivanja dokaza o realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja.

Krajnji rezultat obavljene revizije je izvješće neovisnog revizora koji se smatra dokazom o pruženoj usluzi i u kojem revizor izražava svoje mišljenje o istinitom i fer prikazivanju financijskog položaja društva. Sastavljanje i prezentacija revizorovog mišljenja uređena je Zakonom o reviziji i MRevS-ima. Što se tiče revizijskih standarda, revizor mora biti u toku s izmjenama istih. Bitno je znati da su revizijski standardi koji se odnose na samo izvješće revizora izmijenjeni te su na snazi od 5. prosinca 2016. godine, a to su: MRevS 700, MRevS 705 i MRevS 706. Značajne promjene dogodile su se u formiranju revizorovog izvješća. Kronologija elemenata u izvješću je izmijenjena na način da su najbitniji elementi - Mišljenje i Osnova za mišljenje - iskazani sa samom početku izvješća dok su se ranije, prije izmjena, iskazivali na kraju. Izmjena je usmjerena na postizanje većeg razumjevanja revizorskog mišljenja od šire javnosti i sve veće etičnosti i odgovornosti revizora.

Kod izražavanja mišljenja, revizor ima više opcija: donijeti nemodificirano pozitivno mišljenje ukoliko se radi o istinitom i fer prikazivanju financijskih izvještaja društva, modificirano izvješće koje je rezultat određenih odstupanja od standardnog pozitivnog mišljenja, a koje može biti mišljenje s rezervom, negativno mišljenje ili odluči biti sudržan od mišljenja. Možemo zaključiti da revizor mora biti na vrijeme informiran o promjenama standarda kako bi pravilno i u skladu sa Zakonom o reviziji i odredbama standarda sastavio i prezentirao svoje izvješće.

6. POPIS LITERATURE

6.1. Knjige

- Carmichael Douglas R. i Willingham J. (2000) Pojmovi i metode revizije: vodič u suvremenu revizijsku teoriju i praksu, Zagreb: Mate
- Filipović I. (2009) Revizija, Zagreb: Sinergija nakladništvo d.o.o.
- Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika sekcija internih revizora (1998) Interna revizija i kontrola, Zagreb – Opatija
- Klaić B. (2002) Rječnik stranih riječi, Zagreb: SANI-PLUS

- Kovačević R. (1987) Kontrola i revizija poslovanja, Zagreb: Informator
- Sever Mališ S., Tušek B., Žager L. (2012.) Revizija, Zagreb : Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
- Vujević, Kuzman, Strahinja R. (2009) Planiranje, analiza, revizija, kontroling, Rijeka: Veleučilište
- Žager K. i Žager L. (1999) Analiza financijskih izvještaja, Zagreb: Masmedia

6.2. Zakoni

- Zakon o reviziji (2005) Narodne novine [online], (146) Raspoloživo na: http://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2005_12_146_2737.html [pristupljeno 16.02.2017.]
- Zakon o Državnom uredu za reviziju (2011) Narodne novine [online], (80) Raspoloživo na: http://narodnenovine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2011_07_80_1701.html [pristupljeno 23.01.2017.]

6.3. Članci

- Miletić, A. (2011.) Revizorsko izvješće – drugi dio: Računovodstvo, revizija i financije [online], (7). Raspoloživo na: URL: http://www.rrif.hr/Revizorsko_izvjesce_drugi_dio_-13435C.pdf [pristupljeno 13.12.2016.]
- Miletić A. (2011.) Revizorsko izvješće – prvi dio: Računovodstvo, revizija i financije [online], (6). Raspoloživo na: URL: http://www.rrif.hr/Revizorsko_izvjesce_prvi_dio_-13364C.pdf [pristupljeno 13.12.2016.]
- (2003) Računovodstvo i financije [online], (3) Raspoloživo na: http://www.rif.hr/files/Rif-3-2013/assets/downloads/publication.pdf [pristupljeno 13.12.2016.]

6.4. Internet izvori

- Međunarodni revizijski standardi, Raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/MRevS/1_KB-za-CIP-124.pdf [pristupljeno 16.02.2017.]
- MRevS 610 Razmatranje rada interne revizije, Raspoloživo na: http://www.propisi.hr/print.php?id=5677 [pristupljeno 16.02.2017.]
- MRevS 620 Korištenje rada stručnjaka, Raspoloživo na: http://www.propisi.hr/print.php?id=5678 [pristupljeno 16.02.2017.]
- Prikaz zahtjeva novih revizorskih standarda, Raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Strucno%20savjetovanje_2015/5_Prikaz%20novih%20MRevS_ova.pdf [pristupljeno 16.02.2017.]
- Interna revizija, Raspoloživo na: http://limun.hr/main.aspx?id=32715 [pristupljeno 16.02.2017.]
- obveznici revizije godišnjih financijskih izvještaja, Raspoloživo na: https://burza.com.hr/portal/tko-su-obveznici-revizije-godisnjih-financijskih-izvjestaja/10111 [pristupljeno 27.02.2017.]
- Registar godišnjih financijskih izvještaja – RGFI Javna objava, raspoloživo na: http://rgfi.fina.hr/JavnaObjava-web/izbornik.do [pristupljeno 27.02.2017.]
- Abičić Pretnar S. (2013) Procjena rizika prijevare u fazi planiranja revizije. Stručni članak UDK [online] (657.6), Raspoloživo na: http://rif.hr/e-izdanje/rif-12-2013/assets/basic-html/page41.html [pristupljeno 27.02.2017.]
- Međunarodni revizijski standard 705; Raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/MRevS/2015%20IAASB%20Handb%20MRevS%20705%20(izmijenjen).pdf [pristupljeno 27.02.2017.]
- Međunarodni revizijski standard 700; Raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/MRevS/2015%20IAASB%20Handb%20MRevS%20700%20(izmijenjen).pdf [pristupljeno 27.02.2017.]