Priprema revizorske dokumentacije

Jurak, Marina

Undergraduate thesis / Završni rad

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:198:841234

Rights / Prava: In copyright / Zaštićeno autorskim pravom.

Download date / Datum preuzimanja: **2024-04-25**

Image not found or type unknown

Repository / Repozitorij:

Repository of Final Examination Papers University of Applied Sciences RRiF - Final Examination Papers and Diploma Papers

zir.nsk.hr

Image not found or type unknown

RRiF VISOKA ŠKOLA ZA FINANCIJSKI MENADŽMENT U ZAGREBU

PREDDIPLOMSKI STRUČNI STUDIJ RAČUNOVODSTVO I FINANCIJE

Marina Jurak

ZAVRŠNI RAD

PRIPREMA REVIZORSKE DOKUMENTACIJE

Zagreb, 2018.

RRiF VISOKA ŠKOLA ZA FINANCIJSKI MENADŽMENT U ZAGREBU

PREDDIPLOMSKI STRUČNI STUDIJ RAČUNOVODSTVO I FINANCIJE

ZAVRŠNI RAD

PRIPREMA REVIZORSKE DOKUMENTACIJE

Ime i prezime studenta: Jurak Marina

Matični broj studenta: 411/15-I

Mentor: dipl. oec. Anamarija Wagner, predavač visoke škole

Zagreb, 2018.

ZAHVALA

Zahvaljujem svojoj mentorici, prof. dipl. oec. Anamariji Wagner na pruženoj pomoći, ukazanom povjerenju i savjetima tijekom izrade završnog rada.

PRIPREMA REVIZORSKE DOKUMENTACIJE

SAŽETAK:

U radu je obrazložena priprema revizijske dokumentacije koju revizor prikuplja prilikom revidiranja unutar društva. Opisana su zakonska uređenja i propisi kojih se revizijsko društvo treba pridržavati prilikom sastavljana radne dokumentacije pri čemu se posebna pažnja posvećuje Međunarodnom revizijskom standardu 230.

Cilj ovoga rada je pokazati kroz primjer izgled, oblik, sadržaj i obujam revizijske dokumentacije kako bi se istaknula važnost njenog sastavljanja te njen utjecaj na proces obavljanja revizijskog posla. Unutar rada je definirano vlasništvo, povjerljivost i zakonska obaveza čuvanja dokumentacije.

KLJUČNE RIJEČI: oblik revizijske dokumentacije, sadržaj revizijske dokumentacije, priprema revizijske dokumentacije, vlasništvo revizijske dokumentacije

PREPARATION OF AUDIT DOCUMENTATION

SUMMARY:

This paper explains the preparation of audit documentation which the auditor collects when auditing within a company. It describes the legal rules and regulations, to which the audit firm must adhere to, when composing documentation with emphasis on International standard on auditing 230.

The purpose of this paper is to explain by example the appearance, form, content and extent of audit documentation to highlight the importance of its composition and its impact on the audit work process. This paper defines ownership, confidentiality and legal obligation for maintenance documentation.

KEY WORDS: form of audit documentation, content of audit documentation, preparation of audit documentation, ownership of audit documentation

SADRŽAJ

1. UVOD 1

2. POJAM I SVRHA REVIZIJSKE DOKUMENTACIJE 2

2.1. Funkcija radne dokumentacije 3

2.2. Revizijska dokumentacija kao dokaz 5

2.3. Tvrdnje u financijskim izvještajima 6

2.4. Revizorski postupci 8

3. ZAKONSKO UREĐENJE VEZANO ZA REVIZIJSKU DOKUMENTACIJU 10

4. ORGANIZACIJA I PRAVILA SASTAVLJANJA REVIZIJSKE DOKUMENTACIJE 13

4.1. Stalni registri 13

4.2. Tekući registri 15

4.2.1. Program revizije 15

4.2.2. Opće informacije 15

4.2.3. Radna bruto bilanca 16

4.2.4. Ispravci i reklasifikacija knjiženja 16

4.2.5. Ostala dokumentacija koje podržava revizijske rezultate 16

4.3. Vrste radnih papira 16

5. OBLIK, SADRŽAJ I OBUJAM REVIZIJSKE DOKUMENTACIJE 21

5.1. Vrste radne dokumentacije 21

5.1.1. Administrativna dokumentacija 22

5.1.2. Radna bruto bilanca 22

5.1.3. Osnovne tablice 22

5.1.4. Ispravci knjiženja i reklasifikacija knjiženja 22

5.1.5. Pomoćne tablice 23

5.1.6. Analize konta glavne knjige 23

5.1.7. Potvrdni dokumenti (konfirmacija) 23

5.1.8. Obračuni 23

5.1.9. Ostala dokumentacija *24*

5.2. Oblik i sadržaj radne dokumentacije 24

5.2.1. Naslov *24*

5.2.2. Indeksiranje i upućivanje *24*

5.2.3. Oznake *25*

5.3. Revizijska dokumentacija prema MRevS-u 230 26

5.4. Vrste radnih papira 27

5.5. Primjer revizijske dokumentacije za testiranje pozicije potraživanja od kupaca 28

5.5.1. Procedura pregledavanja *28*

5.5.2. Promatranje *29*

5.5.3. Propitkivanje *29*

5.5.4. Konfirmacije *29*

5.5.5. Ponovno izvođenje *29*

5.5.6. Ponovno izračunavanje *29*

5.5.7. Analitički postupci *29*

5.6. Revizijski postupci kontrolnim pristupom 30

5.7. Revizijski postupci testiranja pozicije potraživanja od kupaca dokaznim postupcima 30

5.8. Testovi kontrole prilikom testiranja potraživanja od kupaca 31

6. POVJERLJIVOST I VLASNIŠTVO REVIZIJSKE DOKUMENTACIJE 41

7. ČUVANJE REVIZORSKE DOKUMENTACIJE 44

8. ZAKLJUČAK 47

9. LITERATURA 48

10. POPIS SLIKA 49

1. UVOD

Revizijsku dokumentaciju čine radni papiri o obavljenim revizijskim postupcima i doneseni zaključci koje je revizor stvorio na temelju prikupljenih relevantnih revizijskih dokaza. Obavljanje revizije treba biti adekvatno dokumentirano kako bi revizori mogli dokazati da su odgovorno izvršili svoje dužnosti te da je njihovo mišljenje o financijskim izvještajima temeljeno na dovoljnim i odgovarajućim revizijskim dokazima.

Revizijska dokumentacija treba ispunjavati zahtjeve Međunarodnog revizijskog standarda 230 (dalje: MRevS) i posebne zahtjeve dokumentiranja iz drugih relevantnih MRevS-ova zbog toga što time revizor osigurava dokaz revizorove osnove za zaključak o postizanju općih ciljeva revizora. Revizijska dokumentacija je nezaobilazan dio revizijskog posla jer dokumentiranje propusta postizanja ciljeva pomaže revizorovom ocjenjivanju općih ciljeva revizora.

U ovom radu susrećemo se s pojmom i svrhom revizijske dokumentacije i definiramo zakonsko uređenje vezano uz dokumentaciju. Osim toga pojasnit će se oblik, sadržaj i pravila sastavljanja dokumentacije te kako je definirano njezino čuvanje. Kao primjer revizijske dokumentacije koristit će se testiranje pozicije potraživanja od kupaca u obliku revizijskog radnog papira gdje će se biti definirano koji će se revizorski postupci provoditi i koje će se tvrdnje testirati vezano uz kupce, kako bi se prikazalo čega se revizorsko društvo treba pridržavati prilikom izrade i slaganja revizijske dokumentacije.

2. POJAM I SVRHA REVIZIJSKE DOKUMENTACIJE

Revizijsku dokumentaciju treba promatrati u kontekstu revizijskih standarda, prije svega u svezi sa standardima obavljanja ili izvođenja revizije. Dokumentacija bi trebala biti razumljiva i jasna bez potrebe za dodatnim usmenim objašnjenjima. Od revizora se zahtjeva da „pribavi dovoljno odgovarajućih dokaza kako bi izrazio utemeljeno mišljenje o realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja. Dokazi su sadržani u radnoj dokumentaciji ili radnim papirima. Osim toga pomoću radne dokumentacije dokazuje se da je revizija obavljena i da je obavljena korektno.“[1]

Bez odgovarajuće revizijske dokumentacije revizor ne može izraziti pozitivno mišljenje koje je sadržano u revizorovu izvješću i zbog toga se značaj dokumentacije promatra u kontekstu veze između revizorskog izvješća i knjigovodstvene evidencije klijenata. „Cjelokupni proces revizije financijskih izvještaja, od definiranja revizijskih ciljeva i preliminarnih aktivnosti do kompletiranja revizije i sastavljanja revizorova izvješća o financijskim izvještajima, revizor treba dokumentirati odgovarajućim radnim papirima sadržanima u radnoj dokumentaciji.“[2] Sadržaj revizijske dokumentacije ovisi o postupcima revizora i značajkama poslovanja revidiranog društva. „Radna dokumentacija može sadržavati čitav niz dokumenata, primjerice opće podatke o društvu, bruto bilance, organizacijske sheme, razne analize, testove, programe i planove revizije, bilješke o sustavu internih kontrola, objašnjenja formiranja uzorka i provedenih testova i sl. Osim toga vrlo je značajno da u radnoj dokumentaciji nalazi i zbirni popis svih isprava koje su sadržane u radnoj dokumentaciji.“[3]

Revizor koji sastavlja revizorsko izvješće o financijskim izvješćima koristit će revizijsku dokumentaciju koju su prikupili i formirali članovi revizorskog tima i na temelju te dokumentacije najčešće će izraziti mišljenje o realnosti i objektivnosti revidiranih financijskih izvješća društva. Stoga mnoge revizorske tvrtke educiraju svoje osoblje o tehnikama oblikovanja i pripreme radne dokumentacije koja treba sadržavati sve informacije

[1] Tušek, B., Žager, L. (2008). Revizija. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika., str. 220.
[2] Ibid, str. 221.
[3] Ibid, str. 221.

relevantne za izražavanje mišljenja o financijskim izvještajima revidiranog društva što dovodi do što bolje pripreme za revizorovo izvješće.

„Revizijska dokumentacije služi i za brojne dodatne svrhe:

a) pomaganje revizijskom timu da planira i obavi reviziju što je moguće učinkovitije pa je preporučljivo u metodologiju rada uključiti liste provjere plana rada koje navode revizijski tim da prati dokumentiranje i lakše prepozna jesu li sve procedure učinjene,
b) pomaganje članovima revizijskog tima odgovornim za nadzor da usmjeravaju i nadziru revizijski posao i da ispune svoje odgovornosti pregledavanja u skladu s MRevS-om 220,
c) omogućavanje mlađim članovima revizijskog tima da neprestano uče i napreduju tako da dokumentiranjem procesa omogućuje voditelju tima i menadžerima pregledavanje radne dokumentacije, uočavanje pogrešaka mlađih članova tima i mogućnost ispravka tih pogrešaka,
d) očuvanjem dokumenata za sljedeće revizije naročito zato što su neki dokumenti dugogodišnjeg karaktera pa se mogu složiti u stalnu revizijsku mapu, npr. izvadci iz sudskog registra, društveni ugovor, ugovori o dugoročnom kreditu, ugovori s ključnim kupcima i dobavljačima, i koristiti se u sljedećim revizijama,
e) omogućuje obavljanja pregleda i provjera kontrole kvalitete u skladu s Pravilnikom o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava, samostalnih revizora, zajedničkih revizorskih ureda i ovlaštenih revizora.“[4]

2.1. Funkcija radne dokumentacije

Revizor priprema revizijsku dokumentaciju u papirnatom obliku iako se za njenu izradu većinom koriste osobni kompjuteri, elektronička pohrana podataka i revizijski softveri. Dokumentacija je zapravo revizorova evidencija izvršenog posla i zaključaka te mu pomaže pri vođenju i nadzoru revizije i čini podršku revizorskom izvještaju.

„Može se reći da radna dokumentacija pomaže revizoru na nekoliko načina:

a) pomaže pri raspodjeli i koordinaciji posla,
b) pomaže iskusnim ovlaštenim revizorima i poslovodstvu u nadgledanju i ocjeni rada članova revizorskog tima,

[4] Miletić A. (2011). Radna dokumentacija revizora. Računovodstvo, revizija i financije, XXI (1) str. 125.

c) osigurava podlogu za izražavanje mišljenja o realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja društva,
d) predstavlja revizorov dokaz da je reviziju obavio sukladno revizijskim standardima, poglavito standardima obavljanja revizije,
e) pomaže u planiranju i obavljanju buduće revizije kod istog društva.“[5]

U nastavku se pobliže obrazlažu gore navedene temeljne funkcije radne dokumentacije:

a) posao revizije je timski rad unutar kojeg su uključeni asistenti, mlađi revizori, voditelj revizorskog tima i nadležni menadžer čiji rad se koordinira putem radne dokumentacije. Unutar tima svaki član može biti zadužen da obavi određeni revizijski posao, jedan član može formirati odgovarajuće radne papire dok će drugi član na temelju dobivenih radnih papira formirati i kompletirati odgovarajuće testove,
b) nakon što radnu dokumentaciju kompletiraju članovi revizijskog tima, voditelj revizorskog tim (ovlašteni revizor) će ju pregledati. Kod pregledavanja radne dokumentacije potrebno je provjeriti je li je član revizorskog tima primjenjivao ispravne postupke i jesu li njegovi nalazi pravilno predočeni. Također je bitno utvrditi da radna dokumentacije ne sadrži nebitne informacije i komentare, nepravilne zaključke i slično jer u slučaju takvih pogrešaka odgovornost snosi član tima koji je bio zadužen za pripremu te dokumentacije. Kontrolu radne dokumentacije provodi voditelj revizorskog tima i nadležni menadžer te oboje mogu davati primjedbe ili tražiti određena obrazloženja. „Za nesmetano pregledavanje radne dokumentacije, odnosno nadgledanje i ocjenu rada članova revizorskog tima, primarno je da radna dokumentacije bude čitljiva, razumljiva, povezana u logičan slijed, jasna, ispravno označena i sastavljena.“[6],
c) izražavanje mišljenja o realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja društva je posljednja faza koju revizor provodi tijekom procesa revizije financijskih izvještaja. Dokazi koje je revizor prikupio trebaju biti kompletirani u revizijsku dokumentaciju jer oni čine glavni preduvjet za izražavanje mišljenja. Mišljenje koje nema dokumentaciju kao temelj u suprotnosti je s revizijskim načelima i standardima te je

[5] Tušek, B., Žager, L. (2008). Revizija. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika., str. 221.
[6] Ibid, str. 221.

pristrano i neobjektivno, stoga revizorski dokazi trebaju imati odgovarajuća kvantitativna i kvalitativna obilježja. „Uobičajeni dokazi kojim se revizor služi jesu: interna kontrola, fizička provjera, dokumentirane evidencije, analitički postupci, evidencije pribavljenje od stručnjaka, usmene izjave i obrazloženja. Poradi revizorove odgovornosti, ako nije moguće prikupiti potrebne dokaze, revizor se treba suzdržati od izražavanja mišljenja.“[7],

d) radna dokumentacija se treba dokumentirati kako bi se putem nje dokazalo da je revizija obavljena sukladno zakonskim propisima, Kodeksu profesionalne etike revizora te revizijskim standardima koji se primjenjuju (MRevS-evima). „Treba se dokazati odgovarajuće planiranje revizije, proučavanje i procjena sustava internih kontrola te prikupljanje odgovarajućih dokaza pomoću dokaznih testova.“[8],

e) pomoću revizijske dokumentacije iz prošlogodišnje revizije financijskih izvješća istog društva revizor će dobiti informacije koje će biti korisne u samom planiranju i obavljanju sljedeće revizije što dovodi do toga da će revizija biti efikasnija jer će moći ažurirati neke radne papire uz manje vremena i napora.

Prema svemu navedenom funkcija radne dokumentacije je u tome da pomaže revizoru prilikom vođenja i nadzora revizije te u planiranju i organizaciji revizijskog posla jer dokumentacija predstavlja revizorov dokaz čineći tako sigurnu podlogu za izražavanje revizorskog mišljenje.

2.2. Revizijska dokumentacija kao dokaz

U mnogim revizijama velik dio dokaza je u obliku dokumentacije, zato je važno kada se promatra revizijska dokumentacija kao vrsta dokaza da je ona pouzdana i da se može povezati s određenim revizijskim ciljevima. Na pouzdanost dokumentacije utječe neovisnost izvora iz kojeg je dokaz pribavljen i zbog toga postoji razlika između internih i vanjskih dokumenata. Interni dokumenti se u pravilu čuvaju i generiraju unutar društva npr. nalozi za nabavu materijala što znači da ih nije vidjela niti jedna vanjska stranka te postoji manja pouzdanost u odnosu na eksterne dokumente jer ih treća stranka nije inicirala niti izvršila uvid u njih. Vanjski dokumenti se smatraju pouzdanijima i dijelimo ih na dokumente koji su uključeni u računovodstvenu evidenciju komitenta i kao takvi su nastali izvan društva i na

[7] Tušek, B., Žager, L. (2008). Revizija. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika., str. 222.
[8] Ibid, str. 222.

one dokumente koji su nastali unutar društva, ali su cirkulirali izvan društva prema neovisnom izvoru. Kod vanjskih dokumenata također postoji mogućnost manipulacije od strane komitenta kao i kod internih dokumenata i zbog toga je na revizoru da procijeni pouzdanost dokumentacije, ali u svakom slučaju pouzdanost kod vanjskih dokumenata je veća nego od interno pribavljenih.

Kada se promatra revizijska dokumentacija kao vrsta dokaza koja se može povezivati s određenim revizijskim ciljevima tada treba obratiti pozornost na ciljeve valjanosti i potpunosti te na smjer testiranja kojim se određuje kada se ispituju određeni dokumenti. Prema tome revizor može provoditi testiranja u smjeru od poslovnih knjiga ili dnevnika do izvorne dokumentacije i tako provjeriti jesu li stavke koje su uključene u računovodstvenu evidenciju valjane. Ukoliko želi testirati potpunost tada će provoditi testiranja od izvornog dokumenta do glavne knjige ili dnevnika.

Primarna svrha revizijske dokumentacije je pružiti dokaz o tome da je revizija planirana i izvršena u skladu s MRevS-om te zakonskim i regulativnim zahtjevima, te da pruži dokaz o provedenom postupku revizije, dokaz o osnovi na kojoj se zasniva mišljenje revizora i činjenice na temelju kojih je donesen zaključak o postizanju općih ciljeva revizora. Najlakši način da bi se navedeno provelo je putem testiranja revizorskih tvrdnji.

2.3. Tvrdnje u financijskim izvještajima

Uprava revidiranog društva izražava posredno ili neposredno izjave koje su utjelovljene u financijskim izvještajima, a koje revizor koristi kod sagledavanju različiti vrsta potencijalnih pogrešnih prikazivanja koje mogu nastati. Revizor provjerava jesu li tvrdnje uprave o financijskim izvještajima točne i je li je uprava sve tvrdnje primijenila. Tvrdnje se odnose na sve elemente financijskih izvještaja društva, stoga revizorski tim ima svoje postupke kojima će provjeriti svaku pojedinu tvrdnju za svaku značajnu poziciju financijskog izvješća. Kada se prikupi dovoljno dokaza revizorski tim može zaključiti da je pojedina pozicija financijskog izvješća bez značajnih pogrešaka.

Važno je da se revizorskom dokumentacijom potvrdi da je revizor „pokrio“ sve revizorske tvrdnje:

a) Postojanje: pomoću ove tvrdnje revizor provjerava jesu li se poslovni događaji koji se nalaze unutar poslovnih knjiga društva stvarno i dogodili na određen datum. Npr.

prihodi koje je društvo iskazalo unutar računa dobiti i gubitka su upravo oni prihodi od prodaje koji su ostvareni unutar revidiranog razdoblja,

b) Potpunost: kod ove tvrdnje revizoru je bitno da su svi poslovni događaji koji su nastali u stvarnosti tijekom revidirane poslovne godine iskazani u poslovnim knjigama što znači da ne smije biti neknjiženih poslovnih događaja, potraživanja, neobjašnjivih stavki itd. Npr. uprava izjavljuje da iznos iskazan za potraživanja od kupaca u bruto bilanci sadrži sva takva potraživanja koja su nastala u trenutku izrade bilance,

c) Prava i obaveze: putem ove tvrdnje uprava ukazuje na to ima li društvo pravo nad potraživanja od kupaca, pravo nad imovinom te jesu li obveze ujedno i pravne obaveze društva na određeni datum. Ovdje je bitno da je sve iskazano u ispravnom računovodstvenom razdoblju. Npr. revizor će provjeravati ugovore o kupoprodaji za revidirano razdoblje, izvatke iz zemljišnih knjiga koji su provedenih u knjigama društva,

d) Nastanak: potvrđuje jesu li poslovni događaji ili transakcije vezane uz revidirano društvo nastali u vremenskom razdoblju kada su iskazani, većinom se ova tvrdnja odnosi na pozicije unutar računa dobiti i gubitka,

e) Mjerenje: tvrdnja kojom se provjerava jesu li poslovni događaji matematički točno iskazani u poslovnim knjigama društva. Bitno je da sve iskazano u ispravnoj svoti kako bi se smanjio rizik pogrešno iskazanih podataka,

f) Vrednovanje: tvrdnja putem koje se provjerava je li je društvo iskazalo promatrane poslovne događaje po odgovarajućoj vrijednosti i je li je procjena društva ispravno napravljena. Npr. potraživanja bi trebala biti iskazana po fer vrijednosti,

g) Prezentiranje i objavljivanje: putem ove tvrdnje se provjeravaju stavke unutar financijskog izvještavanja koje bi se trebale razvrstavati, opisivati i objavljivati u skladu s odgovarajućim okvirima koji su zakonski definirani. Npr. ako društvo ima dugoročne obaveze koje je objavilo kao kratkoročne obaveze bitno je da će te obaveze dospjeti u tekućoj godini i da je to istaknuto unutar bilješka uz financijske izvještaje.

Iz svega navedenog može se zaključiti da se svaka pozicija unutar računa dobiti i gubitka i bilance društva treba testirati tvrdnjama. Sve izjave uprave o financijskim izvještajima se nadovezuju i na određeni način one proširuju zahtjeve koji su sadržani u računovodstvenim

načelima koja su općeprihvaćena pa ih stoga i revizor treba uvažiti kod definiranja revizijskih ciljeva i postupaka koje će koristiti kod prikupljanja revizijskih dokaza.

2.4. Revizorski postupci

Kako bi se ostvarili ciljevi revizije revizorski tim provodi radnje koje nazivamo revizorskim postupcima. Skup revizijskih postupaka čini revizijski programa koji revizorski tim provoditi tijekom obavljanja revizije. Pomoću postupaka prikupljaju se revizijski dokazi i revizijska dokumentacija na kojima će se temeljiti mišljenje o financijskim izvještajima revidiranog društva. Revizorski tim dolazi do dokaza sljedećim revizorskim postupcima:

a) procedura pregledavanja: koja zahtjeva ispitivanje eksternih ili internih evidencija ili dokumenata društva, neovisno u kojem obliku postoje papirnatom, elektroničkom ili na ostalim medijima,
b) ispitivanje imovine: zahtjeva fizičko ispitivanje za što je potrebna određena priprema dokumentacije (npr. brojanje zaliha društva),
c) promatranje: revizor promatra aktivnosti unutar društva ili postupke koje obavljaju zaposlenici društva i tako prikuplja dokaze,
d) propitkivanje: prikupljanje dokaza pomoću intervjua usmenim ili pismenim putem od uprave društva ili dobro obaviještenih zaposlenika unutra društva,
e) konfirmacije: revizorski dokaz koji je tim prikupio u pisanom obliku od poslovnih partnera društva,
f) ponovno izvođenje: revizor izvodi kontrolne postupke pomoću računala ili ručno;
g) ponovno izračunavanje: sastoji se od provjere matematičke točnosti izvornih isprava i računovodstvenih evidencija unutar društva,
h) provođenje analitičkih postupaka: izvode se i tijekom predrevizije i završne revizije te se sastoje od ocjenjivanja financijskih informacija kroz analiziranje odnosa između nefinancijskih i financijskih podataka.

Koliko su pouzdani revizijski dokazi koji se dobivaju pomoću revizijskih postupaka ovisi o metodologiji društva. Međutim ako bi kategorizirali razinu pouzdanosti onda bi dokazi dobiveni pomoću ispitivanja evidencija ili dokumentacije i imovine, te dokazi dobiveni ponovnim izvođenje i izračunavanje imali veliku razinu pouzdanosti. Dokazi koji su dobiveni konfirmiranjem i analitičkim postupcima bi imali srednju razinu pouzdanosti dok bi dokazi dobiveni propitkivanjem i promatranjem imali malu razinu pouzdanosti. Stoga će

revizorski tim uzimajući u obzir razine pouzdanosti odrediti koje će revizorske postupke više provoditi tijekom revidiranja određenog društva.

3. ZAKONSKO UREĐENJE VEZANO ZA REVIZIJSKU DOKUMENTACIJU

U Republici Hrvatskoj Zakon o reviziji (Nar. Nov., br. 127/17, dalje: ZoRev) uređuje nekoliko odredaba koje definiraju na koji se način organizira revizijski posao glede dokumentiranja te na koji se način priprema revizijska dokumentacija. Tako članak 45. ZoRev-a definira dužnosti revidiranog društva i on glasi: „Revidirano društvo dužno je revizorskom društvu staviti na raspolaganje cjelokupnu potrebnu dokumentaciju, isprave i izvješća te omogućiti pristup računalnim programima i pružiti sve informacije potrebne za obavljanje zakonske revizije.“[9] Osim navedenog revidirano društvo dužno je prema ZoRev-u osigurati pristup i korištenje poslovnih prostorija, ako se koristi informatičkom tehnologijom dužno je omogućiti pristup svim programima i elektroničkim zapisima te pružiti pomoć u izvođenju programa revizorskom timu. Ukoliko društvo ne omogući obavljanje zakonske revizije u skladu s propisanim dužnostima revidiranog društva ovlašteni revizor tu činjenicu navodi u revizorskom izvješću i o tome obavještava Ministarstvo financija.

„Ako društvo dostavi svu traženu dokumentaciju, na revizoru je sva ostala odgovornost vezana za pripremu, slaganje i dopunjavanje revizijske dokumentacije. Na temelju provedenih postupaka revizor stvara zaključke o pojedinoj testiranoj poziciji financijskog izvješća koristeći se propisanom metodologijom revizorskog društva, a stvoreni dokumenti služe revizorima kao dokaz o provedenim postupcima revizije.“[10] Dalje članak 46. ZoRev-a propisuje da radna dokumentacije može biti u elektroničkom i/ili papirnatom obliku i na revizorskom društvu je da pripremi cjelovitu i preglednu radnu dokumentaciju koja će potkrijepiti revizorsko izvješće.

Osim navedenog bitno je napomenuti da se prema MRevS-u revizijska dokumentacija sastavlja na hrvatskom jeziku te ako dođe do promjene revizorskog društva, novo revizorsko društvo bi trebalo imati pristup svim relevantnim informacijama koje se odnose na

[9] Zakon o reviziji (Narodne novine br. 127/17) čl. 45 st. 1. Raspoloživo na: https://www.zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji (pristupljeno 03. Kolovoza 2018.)
[10] Miletić A. (2011). Radna dokumentacija revizora. Računovodstvo, revizija i financije, XXI (1) str. 125.

revidirano društvo i na posljednju zakonsku reviziju tog društva koju je provodilo prethodno revizorsko društvo. Kada revizorsko društvo obavlja zakonsku reviziju unutar revidiranog društva koji je dio grupe čije se matično društvo nalazi u trećoj zemlji mogu se prenositi relevantne dokumentacije ako je takva dokumentacija potrebna za obavljanje revizije godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja matičnog društva.

Za društvo koje izdaje vrijednosne papire u trećim zemljama ili je dio grupe koja izdaje zakonske godišnje konsolidirane financijske izvještaje u trećim zemljama, revizorsko društvo će dostavljati radnu dokumentaciju i druge dokumente u vezi sa zakonskom revizijom, Ministarstvu financija kako bi ono moglo dobivenu dokumentaciju dostaviti nadležnim tijelima u relevantnim trećim zemljama pod uvjetima propisanima unutar čl. 115. ZoRev-a. Uvjeti pod kojima je Ministarstvo financija ovlašteno dostaviti revizijsku dokumentaciju koja se nalazi u posjedu revizorskih društava nadležnim tijelima treće zemlje odgovornim za odobrenje su:„

a) da se radna dokumentacija ili drugi dokumenti odnose na revizije godišnjih financijskih izvještaja i godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja društava koja su izdala vrijednosne papire u trećoj zemlji ili koja su dio grupe koja izdaje zakonom propisane godišnje konsolidirane financijske izvještaje u trećoj zemlji,
b) da radnu dokumentaciju dostavlja Ministarstvo financija nadležnom tijelu treće zemlje na njegov zahtjev,
c) da nadležno tijelo treće zemlje ispunjava uvjete koje propisuje Europska komisija u skladu s člankom 47. stavkom 3. Direktive 2006/43/EZ,
d) postojanja sporazuma između Ministarstva financija i nadležnog tijela treće zemlje koji se temelje na dogovorenoj uzajamnosti,
e) da se prijenos osobnih podataka nadležnom tijelu treće zemlje provodi u skladu sa zakonom kojim se uređuje zaštita osobnih podataka.“[11]

Da bi postojala suradnja između Ministarstva financija i nadležnog tijela treće zemlje trebaju biti ispunjeni određeni uvjeti kao što su dokazanost opravdanosti zahtjeva za dostavu revizijske dokumentacije i ostalih dokumenata. Predana dokumentacije podliježe obavezi

[11] Zakon o reviziji (Narodne novine br. 127/17) čl. 115 st. 1. Raspoloživo na: https://www.zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji (pristupljeno 04. Kolovoza 2018.)

čuvanja poslovne tajne te se treba koristiti samo u skladu s nacionalnim propisima i u svrhu provođenja nadzora revizora i revizorskih društva te osiguranja kvalitete rada. Pravo na industrijsko i intelektualno vlasništvo ne smije biti ugroženo kod zaštite trgovinskih interesa revidiranog društva.

Ministarstvo financija može odbiti zahtjev nadležnog tijela treće zemlje za dostavu revizorske dokumentacije ako smatra da će dostava nepovoljno utjecati na pravni poredak, sigurnost ili suverenitet Europske unije ili Republike Hrvatske. Osim navedenog zahtjev može odbiti i ako su pokrenuti sudski postupci u vezi s istim radnjama i protiv istih osoba na koje se zahtjev odnosi ili je već donesena pravomoćna odluka protiv tih osoba pred tijelima Republike Hrvatske ili Europske unije.

Ministarstvo financija zakonski je dužno obavijestiti Europsku komisiju o suradnji koja se odvija prema čl. 115. ZoRev-a. Prilikom dostave podataka revizoru grupe koji se nalazi u trećoj zemlji treba se posebno obratiti pozornost na Zakon o zaštiti osobnih podataka. Prethodni ovlašteni revizori i ovlašteni revizori ili revizorsko društvo imaju zakonsku obavezu čuvanja revizorske tajne vezano uz dotičnu zakonsku reviziju.

4. ORGANIZACIJA I PRAVILA SASTAVLJANJA REVIZIJSKE DOKUMENTACIJE

Revizorska radna dokumentacija treba biti organizirana na način da svaki član revizorskog tima za svaki pojedini račun financijskog izvješća može pronaći revizijske dokaze. „Radna dokumentacija revizora obično se organizira na način da se osnivaju registri koji osiguravaju njezino primjereno odlaganje, čuvanje i pronalaženje. Za svako društvo ustanovljuju se: stalni registri koji sadrže dokumentaciju trajnijeg značaja, i tekući registri za svako razdoblje koje se revidira. Broj registara ovisi o veličini društva, primijenjenim revizijskim postupcima i vremenu obavljanja revizije i tome slično.“[12]

4.1. Stalni registri

Stalni registri u sebi sadrže informacije koje se odnose na prošle događaje unutar poslovanja društva koje revizor pohranjuje zbog toga što su one od posebnog značenja za revizijsko ispitivanje u budućnosti jer imaju važnost u budućim razdobljima poslovanja društva. Najbitniji dio informacija revizorski tim prikuplja prilikom svog prvog revizijskog ispitivanja i tom prikupljeno, analiziranom i pohranjenom dokumentacijom će se služiti u idućim revizijama kod istog društva pod uvjetom da dobivene informacije konstantno ažurira i dopunjuje kako bi imao što točnije podatke u procjeni rizika unutar društva te planiranju opsega sljedećih revizija.

Dokumentacija koja ima trajniju vrijednost prilikom provedbe revizijskih postupka i koja se odlaže stalne registre sadržava:

a) preslike dokumenata društva koji su značajni za njegovo poslovanje, izvode, upute, propise, interne akte revidiranog društva, dugoročne ugovore i sporazume o obveznicama, dionicama i sl. Navedena dokumentacija važna je za revizora ovisno o tome kakav učinak ima na poslovanje društva i prema tome se i čuva duži niz godina unutar stalnog registra,

[12] Tušek, B., Žager, L. (2008). Revizija. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika., str. 225.

b) analize koje su revizori proveli prethodnih godina i račune koji imaju stalno značenje za revizora, kao što su goodwill, dugotrajna imovina, dugoročne obaveze, vlasnički kapital i sl. Čuvanjem i raspolaganjem takvim oblicima informacijama revizor može analizirati promjene koje su se dogodile u tekućoj godini, istodobno imajući brzi pristup rezultatima iz prethodnih godina za revidirano društvo,
c) informacije vezane uz razumijevanje sustava internih kontrola unutar društva i procjenu kontrolnog rizika. Takve se informacije u pravilu dokumentiraju pomoću revizijskih upitnika, dijagrama, organizacijskih shema i bilježaka koje je revizorski tim prikupio vezano uz sustav internih kontrola postavljenih unutar društva s posebnim naglaskom na pronađene slabosti sustava i specifičnosti internih kontrolnih postupaka,
d) rezultate koje je revizija dobila primjenom analitičkih postupaka iz prethodnih godina. Dobiveni rezultati su skup pokazatelja koji se izračunavaju uz konačne i mjesečne obračune određenih računa. Sve navedeno revizor radi da bi dobio informacije koje su korisne u donošenju odluke o tome postoje li neke neuobičajene promjene u revidiranoj godini na pojedinim računima zbog kojih će trebati detaljnije ispitati određene račune.

Neka revizijska društva imaju politiku da dokumentaciju vezanu uz sustav internih kontrola i procjenu kontrolnog rizika pohranjuju u tekuću radnu dokumentaciju umjesto u stalne registre. Stalni revizijski registri imaju značenje za revizora zbog toga što:„

a) podsjećaju revizore na postupke primjenjive kroz nekoliko godina,
b) osiguravaju članovima revizorskog tima brzo i učinkovito upoznavanje s klijentovim politikama i organizacijama,
c) u njima se pohranjuje radna dokumentacija koja obuhvaća područja s vrlo malo promjena tijekom godina te na taj način uklanjaju potrebu pripreme iste dokumentacije svake godine.“[13]

[13] Tušek, B., Žager, L. (2008). Revizija. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika., str. 226.

4.2. Tekući registri

Tekući registri se međusobno nadopunjuju sa stalnim registrima i prilikom provođenja revizije potrebno ih je promatrati kao cjelinu. Unutar tekućih registra se nalaze svi radni papiri koje je revizorski tim prikupio za tekuću godinu za koju obavlja reviziju. Sadržaj tekućih registra nije u potpunosti standardiziran i prikuplja se iznova za svaku godinu za koju se obavlja revizija. Revizorski tim se prilikom sastavljanja registra treba voditi određenim logičkim slijedom kako bi se financijska izvješća mogla povezati s tekućom revizijskom dokumentacijom od koje se očekuje da je jasna, sažeta, potpuna i informativna te se lako može povezati s ostalom radnom dokumentacijom poput pripadajućih osnovnih tablica ili radnom bruto bilancom.

Unutar tekućih registra revizori uključuju sljedeće vrste informacija:

4.2.1. Program revizije

Revizorski tim će program revizije odložiti unutar tekućeg registra za svaki ciklus ili područje obavljanja revizije. Zbog što bolje koordinacije i integracije svih dijelova revizijskog procesa odložit će se i tekući radni papiri koje je tim oblikovao i prikupio prema programu revizije te potvrdio svojim inicijalima i datumom kompletiranja. Navedenim postupcima revizor potvrđuje da se je proveo i da se držao svih predviđenih programa revizije.

4.2.2. Opće informacije

„Riječ je od dokumentaciji koja obuhvaća tekuće informacije općeg značaja, a ne informacije vezane izravno uz određene iznose iz financijskih izvještaja. To su, primjerice, bilješke o planu revizije, preslike zapisnika sa sastanka upravnog odbora, preslike ugovora i sporazuma koji nisu uključeni u stalne registre, bilješke o raspravama s predstavnicima društva, radni papiri s komentarom i opći zaključci. Dokumentacije o procjeni kontrolnog rizika također se može uključiti u tekuće registre.“[14]

[14] Tušek, B., Žager, L. (2008). Revizija. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika., str. 228.

4.2.3. Radna bruto bilanca

Sama priprema bruto bilance čini jedan od završnih postupaka sastavljanja financijskih izvješća za revidirano društvo. Revizorski tim će nakon datuma bilance pripremiti pregled stanja i promjene stanja konta glavne knjige tijekom obračunskog razdoblja na temelju kojeg se sastavljaju financijski izvještaji, a prema dobivenoj bruto bilanci provodit će se revizijski postupci koji su unaprijed definirani programom revizije. Uz to će se pripremiti i pomoćne i osnovne tablice te testovi za odabrane pozicije iz bruto bilance.

4.2.4. Ispravci i reklasifikacija knjiženja

Služe tome da „ako revizor utvrdi materijalno značajne pogreške u financijskim izvještajima, one se trebaju ispraviti. Osim toga, često su nužne i reklasifikacije u financijskim izvještajima poradi realnog predočavanja računovodstvenih informacija, pa čak i onda kada su iskazana stanja objektivna.“[15]

4.2.5. Ostala dokumentacija koje podržava revizijske rezultate

Revizorski tim unutar tekućih registra odlaže i ostale radne papire i revizijsku dokumentaciju koje je prikupio tijekom revizijskog ispitivanja i unutar kojih je istaknuo niz podataka i informacija koje je formirao u detaljne preglede pomoću različitih vrsta tablica. Pomoću dobivenih podataka revizor potvrđuje korektno obavljanje revizije.

4.3. Vrste radnih papira

Postoje različite vrste radnih papira koje revizori koriste, a neki od njih su:

a) analize,
b) bruto bilanca i popis,
c) usklađivanje iznosa,
d) testovi razboritosti,
e) sažetak postupaka,
f) ispitivanje prateće dokumentacije,
g) informacije,
h) eksterna dokumentacija.

[15] Tušek, B., Žager, L. (2008). Revizija. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika., str. 228.

U nastavku se pobliže obrazlažu gore navedene vrste radnih papira:

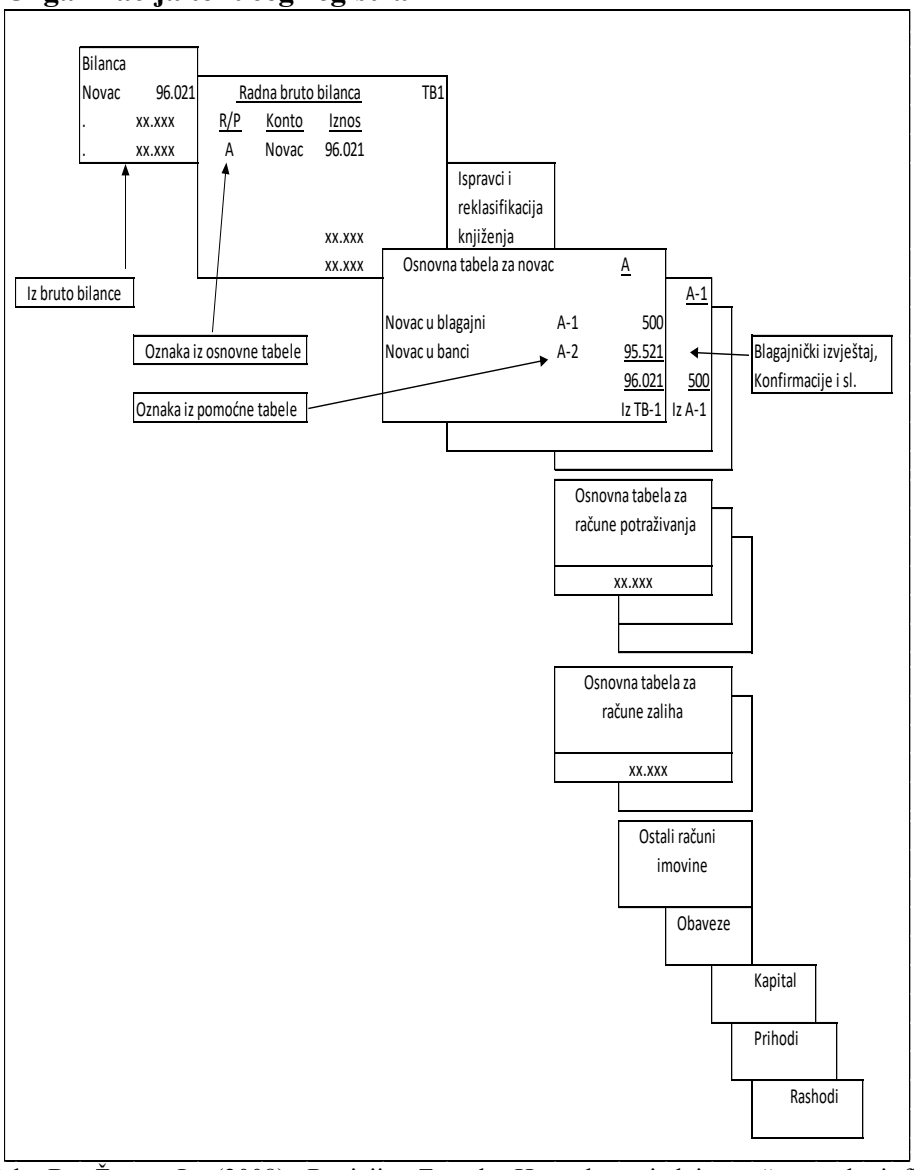
a) koriste se kod promatranja prometa određenih računa unutar glavne knjige, s posebnim naglaskom na račune koji tijekom obračunskih razdoblja imaju više promjena bilo da je riječ o značajnim povećanjima ili smanjenjima koja mogu utjecati na rezultat društva. Značajne promjene najčešće se događaju na računima vezanim uz obaveze prema dobavljačima, potraživanja od kupaca, zalihe unutar društva, ulaganja društva u vrijednosne papire i sl.,
b) čini vrstu radnih papira koji sadrže konačno objektivno i realno stanje pozicija unutar bilance koja prikazuje financijski položaj društva i računa dobiti i gubitka koji prikazuje uspješnost poslovanja društva kroz određeno razdoblje. Ova vrsta radnih papira sadrži stavke vezane uz konačno stanje pozicija kao što su novac na računu društva, potraživanje od kupaca, obaveza prema dobavljačima, prihodi od prodaje, i sl.,
c) kod ove vrste radnih papira najčešće je riječ o konfirmacijama koje revizor dobiva od trećih osoba i to najčešće banaka, kupca, dobavljača i sl. Putem njih se potvrđuje stanje i one čine vezu između iznosa koje društvo ima evidentirano u svojim poslovnim knjigama i iznosa kojeg imaju evidentiranog treće osobe te može biti i izvor ostalih informacija,
d) pomoću testova razboritosti revizor će testirati vrijednosna usklađenja koja je društvo provelo, testirat će obračun amortizacije, te je li je pravilno obračunat porez i slično. Zbog svega navedenog testovi razboritosti uključuju primjenu analitičkih postupaka. Na temelju njih revizor će procijeniti je li je društvo učinilo moguće pogreške unutar poslovanja,
e) tablični pregled unutar kojeg se nalaze rezultati specifičnih revizijskih postupaka koji se provode prilikom revidiranja društva, to su npr. promatranje zaliha društva ili zbrojeni rezultati potvrđenih stanja potraživanja koje su revizori dobili putem konfirmacijskih pisama,
f) koristi se zbog detaljnog provođenja pojedinih testova revizor će sastaviti brojne pregleda s posebnim namjenama, što znači da je ova vrsta radnih papira više vezana uz odgovarajuće testove i njihove rezultate više nego uz glavnu knjigu. Testovi koje će revizor koristiti su cutoff testovi, testovi kontrole itd.,

g) odnose se na informacije koje revizor pronađe vezano uz kretanje dionica društva, mišljenja državnih tijela o porezima koja su objavljena na službenim stranicama, podatke vezane uz planirane sate rada i sl,

h) radni papiri koje će revizor prikupiti tijekom postupka provođenja revizije iz vanjskih izvora i to su najčešće ugovori, izvodi, potvrde i ostalo.

Nakon opisanih dijelova koje bi tekući registar trebao sadržavati, prikazano je kako bi trebala izgledati organizacija tekućeg registra (Slika 1.).

Slika 1. : **Organizacija tekućeg registra**



Izvor: Tušek, B., Žager, L. (2008). Revizija. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika., str. 227.

Prilikom sastavljanja revizijske dokumentacije revizor se treba pridržavati određenih pravila sastavljanja:

a) svaki radni papir treba sadržavati naziv društva, datuma kada je pripremljen i vezne oznake zbog lakšeg povezivanje radnih papira, ime i prezime revizora koji je pripremio radni papir te ime i prezime revizora koji je dao odobrenje, razdoblje i područje koje se revidira, opis sadržaja,
b) radni papiri trebaju biti jasno označeni odgovarajućim veznim oznakama koje su definirane pravilima revizijskog društva kako bi se što lakše povezale unutar stalnih i tekućih registra u koje se odlažu, oznake mogu izgledati primjerice A-3-1, A-1 itd., ovisno o tome na što se radni papir odnosi i najčešće su istaknute crvenom bojim,
c) kompletirani radni papiri omogućuju uvid u to koji su revizijski postupci provedeni što je vidljivo pomoću popunjenih programa revizije, pisanih izvještaja i obilježavanja radnih papira. Revizor će navesti svaki provedeni postupak te će prilikom sastavljanja radnih papira uz pojedine informacije koristiti određene simbole i oznake koje će objasniti na dnu svakog radnog papira,
d) unutar svakog radnog papira treba biti dovoljan broj dokaza i odgovarajućih informacija kako bi revizor opravdao razlog njegovog sastavljanja i oblikovanja. Bitno je da je revizor svjestan koje ciljeve želi postići prilikom sastavljanja radne dokumentacije,
e) na kraju svakog radnog papira obavezno trebaju biti istaknuti zaključci koje je revizor donio na temelju odgovarajućih revizijskih postupaka.

U nastavku se nalazi primjer radnog papira gdje su vidljiva pravila sastavljanja radne dokumentacije (Slika 2.).

Slika 2. : **Radni papir s primjerom pravila sastavljanja**

Naziv klijenta, razdoblje koje se revidira, područje revidiranja

Naziv revizora, datum pripreme, vezne oznake

Klijent: Jabuka d.o.o. Datum financijskih izvještaja: 31.12.2017. Područje revizije: Novac				Pripremljeno od: Tine Ivić Pregledano od: Marte Matić Referencija: A-3-1 Datum: 15.02.2018.	
Naslov radnog papira					
Test salda žiro računa u bankama (konto 1000) na dan 31.12.2017. - potvrđivanje					
Naziv banke	**Datum izvoda**	**Broj izvoda**	**Stanje u kunama**	**Objašnjenje**	
Zagrebačka banka d.d.	19.4.2017.	92/17	152.396,00	fizički dobili izvod od društva na uvid	✓
Zagrebačka banka d.d.	24.10.2017.	230/17	45.691,63	fizički dobili izvod od društva na uvid	✓
Zagrebačka banka d.d.	31.12.2017.	276/17	163.996,58	potvrđeno stanje od Zagrebačke banke putem konfirmacijskog pisma (vanjski dokaz)	✓
		Z	**362.084,21**		
Legenda oznaka:					
✓ = ispitani iznosi					
Z = zbrojeno					
Zaključak: Za društvo Jabuka d.o.o. zaključujemo da je uzorak vezan uz saldo računa 1000 u skladu s općeprihvaćenim računovodstvenim načelima i kao takav je prikazan realno i objektivno na dan 31.12.2017.					

Objašnjenje provedenih postupaka

Simboli

Zaključak revizora

Izvor: Autor

Pravila koja su navedena kod sastavljanja revizijske dokumentacije olakšavaju snalaženje unutar radne dokumentacije revizorskom tim koji se koristi prikupljenim podatcima i na taj način ubrzavaju sam proces poslovanja tima. Takav oblik organiziranosti može pomoći i osobama unutar ili izvan društva koje imaju praktično revizijsko iskustvo i razumijevanje revizije da donesu zaključak i uoče jasan razlog postojanja na temelju dobivenog revizijskog dokumenta.

5. OBLIK, SADRŽAJ I OBUJAM REVIZIJSKE DOKUMENTACIJE

MRevS 230 ističe da na oblik i sadržaj revizijske dokumentacije utječu: „vrsta preuzete obaveze, oblik revizorova izvješća, vrsta i složenost klijentova poslovanja, vrsta i stanje klijentovih računovodstvenih sustava i sustava internih kontrola, potreba da se u određenim uvjetima usmjerava, nadzire i pregledava rad pomoćnika, posebna revizijska metodologija i tehnologija korištena pri obavljanju revizije.“[16]

Revizijska dokumentacija je evidencija zaključaka i izvršenog posla koje je proveo revizor i kao takva sadrži mnoštvo radnih papira i dokumenata koji se prikupljaju, sastavljaju i kompletiraju prilikom obavljanja revizije. Prema tome moguće je svrstati radnu dokumentaciju u nekoliko skupina kako slijedi.

5.1. Vrste radne dokumentacije

a) administrativna dokumentacija,
b) radna bruto bilanca,
c) osnovne tablice,
d) ispravci knjiženja i reklasifikacija knjiženja,
e) pomoćne tablice,
f) analize konta glavne knjige,
g) potvrdni dokumenti (konfirmacije),
h) obračuni,
i) ostala dokumentacija,

Detaljnije pojašnjenje navedenih oblika radne dokumentacije kojom se koriste revizori navedeno je u nastavku.

[16] Tušek, B., Žager, L. (2008). Revizija. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika., str. 223.

5.1.1. Administrativna dokumentacija

Postupak provođenja revizije je složen proces unutar kojeg revizor treba pripremiti posebnu skupinu dokumenata koja uključuje revizijski plan i program. Revizijski plan čini osnovu provođenja revizije i sadrži prikaz strategije koju revizor treba slijediti dok revizijski program sadrži revizijske postupke. U njemu će biti naveden vremenski raspored te vrste i opseg postupaka koji su potrebni za što bolje provođenje općeg plana revizije. Administrativna dokumentacije uključuje i bilješke o tome kakav je sustav internih kontrola kod društva, vremenski plan revizije, kontrole konfirmacija, pismo o preuzimanju obaveze revizije i sl.

5.1.2. Radna bruto bilanca

Radna bruto bilanca je tablični pregled koji prikazuje promete i stanja svih računa glavne knjige za prethodnu i tekuću godinu. Unutar tog tabličnog pregleda nalaze se i stupci koji su predviđeni za revizijske ispravke i reklasifikacije, te za konačne svote koje bi se trebale nalaziti u financijskim izvještajima. Revizor će se koristiti radnom bruto bilancom kako bi što lakše povezao revizijsku radnu dokumentaciju s iznosima financijski izvještaja. Putem nje obaviti će temeljne provjere i bilancu kao takvu će povezati s ostalim revizijskim radnim papirima te će prilikom testiranja u slučaju odstupanja unijeti uz iskazana stanja određene ispravke. Revizor će provjeravati i jesu li ispravno prenesena početna stanja u odnosu na prošlogodišnje revidirane financijske izvještaje, je li je bruto bilanca usklađena s financijskim izvještajima i ako postoje neočekivana odstupanja napravit će se usporedba sadašnjih stanja sa stanjem u prošlim razdobljima na pojedinim računima. Također će provjeriti i usklađenost stanja na pojedinim računima unutar glavne knjige sa stanjima iz bruto bilance.

5.1.3. Osnovne tablice

Pomoću osnovne tablice revizor će detaljnije analitički razraditi svaki račun koji je pojedinačno prikazan unutar bruto bilance. Takvom razradom se spoznaje značaj pojedinih pozicija unutar salda iskazanog na sintetičkim računima glavne knjige i na temelju toga će se započeti testiranja putem metode uzorka.

5.1.4. Ispravci knjiženja i reklasifikacija knjiženja

Tijekom obavljanja revizije revizor će pronaći pogreške koje mogu biti materijalno značajne prema njegovoj prosudbi i samim time utjecati na realnost i objektivnost financijski

izvještaja. Materijalno značajne pogreške evidentirat će u radnoj dokumentaciji i ispravljati usklađenjima i na temelju pronađenog preporučit će se društvu potrebni ispravci, reklasifikacije stavaka ili korekcije i sl.

5.1.5. Pomoćne tablice

„Gotovo svi radni papiri koji se sastavljaju tijekom obavljanja revizije pojavljuju se u obliku tablica, pomoću kojih revizori provode testiranja i donose zaključke o rezultatima dobivenima verifikacijom odabranih uzoraka. Pri tome, te se tablice trebaju unakrsno povezati s radnom bruto bilancom i pripadajućom osnovnom tablicom, a katkad ih je potrebno i međusobno povezati.“[17]

5.1.6. Analize konta glavne knjige

„Svrha je analize konta glavne knjige prikazati na radnom papiru sve promjene imovine, obaveza, kapitala, prihoda, rashoda nastale tijekom godine za koju se obavlja revizija.“[18] Revizor će promatrati aktivnosti na pojedinim kontima glavne knjige za određeno razdoblje i na taj način će utvrditi je li je bilo značajnih pogrešaka, a sve pronađeno unijeti će u radnu dokumentaciju. Revizor treba znati što točno analizom želi dokazati i pri tom paziti na specifičnost računa kojeg je odabrao za analizu, a pronađene pogreške treba predočiti društvu kojem će predložiti ispravak knjiženja kako bi financijska izvješća bila prikazana u što realnijem stanju.

5.1.7. Potvrdni dokumenti (konfirmacija)

Revizor obavlja procedure na način da pokušava pribaviti što više vanjskih dokaza jer je svaki vanjski dokaz pouzdaniji od unutarnjeg i zbog toga je obavezan revizijski postupak potvrđivanje salda putem izvoda otvorenih stavaka od treće strane koje će revizor dobiti na adresu revizorske kuće.

5.1.8. Obračuni

„Jedna od metoda prikupljanja revizijskih dokaza koji se kompletiraju u radnu dokumentaciju jest izračunavanje. Uz ostalo, izračunavanje uključuje obračun koji sastavlja

[17] Tušek, B., Žager, L. (2008). Revizija. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika., str. 224.
[18] Ibid, str. 224.

revizor, a rezultate uspoređuje sa stanjima iskazanima u poslovnim knjigama društva. Najčešće se radi o obračunu amortizacije, obračunu kamata, obračunu poreza i sl.“[19]

5.1.9. Ostala dokumentacija

Prilikom revidiranja društva revizor će sve poslove dokumentirati putem pisanih bilješka unutar revizijske dokumentacije. Bilješke će sadržavati probleme i pogreške koje se javljaju tijekom revizije, rasprave o stavkama poput zaliha, kopije važnih ugovora, zapisnike sa sastanka upravnog odbora i svu ostalu dokumentaciju koju revizor smatra bitnom kako bi se prikazalo što realnije i objektivnije stanje financijskih izvještaja.

5.2. Oblik i sadržaj radne dokumentacije

Kada se promatra sadržaj radne dokumentacije on se može razlikovati od društva do društva, no postoje određena obilježja koja trebaju biti zadovoljena. Ta obilježja su naslov, indeksiranje i upućivanje te oznake koje se nalaze unutar revizijske dokumentacije i odražavaju djelovanje revizora. U nastavku se pojašnjavaju obilježja revizijske dokumentacije.

5.2.1. Naslov

„Svaka radna dokumentacija treba imati odgovarajući naslov. Naslov treba sadržavati ime komitenta, naziv radne dokumentacije i nadnevak kraja poslovne godine.“[20]

5.2.2. Indeksiranje i upućivanje

„Važno je da se radna dokumentacija tako označi da članovi revizijskog tima ili društva mogu u njoj lako pronaći odgovarajuće revizijske dokaze. Neki revizori označavaju radnu dokumentaciju sustavom slova, drugi koriste brojčani sustav.“[21] Ako revizor provodi određene revizijske postupke koje veže uz prvi dokument unutar radne dokumentacije, a koristi pomoćne informacije koje se nalaze unutar drugog dokumenta radne dokumentacije te će dokumente povezati dogovorenom referentnom oznakom. Pomoću indeksiranja i upućivanja povezuju se financijski izvještaji s revizijskom dokumentacijom tijekom

[19] Tušek, B., Žager, L. (2008). Revizija. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika., str. 225.
[20] Messier JR. W.F. (1998.) Revizija priručnik za revizore i studente s rješenjima zadataka II.dopunjeno izdanje. Zagreb: Faber & Zgombić Plus i Revicon., str. 130.
[21] Ibid, str. 132.

postupka revizije što dovodi do lakšeg snalaženja čitatelja i povezivanja revizijske dokumentacije.

5.2.3. Oznake

„Revizori koriste oznake kao način dokumentiranja obavljenog posla. Oznake su jednostavne, a revizor ih upisuje uz neku stavku ili svotu u radnoj dokumentaciji. Oznaka se obično objašnjava ili definira na dnu dokumenta, premda se često puta koristi skupina standardnih oznaka.“[22]

Slika 3. : **Primjer radne dokumentacije koja se odnosi na analitiku računa**

Klijent: JABUKA D.O.O. Analitika za primljene pravne i revizijske usluge 31.12.2017.			Pripremljeno od: Tine Ivić Pregledano od: Marte Matić Ref: B-5 Datum: 4.2.2018.		
Naziv društva	**Datum usluge**	**Broj računa**	**Iznos u kunama**	**Objašnjenje**	
Odvjetnički ured Pero Perić	3.2.2017.	15/17	10.000,00	Usluga vezana za pravno savjetovanje zbog mogućnosti kupnje novog poduzeća. Napomena: Društvo donosi odluku da neće kupiti novo poduzeće.	✓
Odvjetnički ured Burzon-Jankov	2.6.2017.	150-x-15	7.000,00	Odvjetničke usluge na mjesečnoj bazi za pravne poslove prema potrebi društva	✓
Revizijska kuća PPC	30.9.2017.	153285	110.000,00	Usluge obavljanja revizije društva za 2016.g.	✓
		Z	**127.000,00**	**R/B**	
Legenda oznaka:					
✓ = ispitani iznosi i opis računa platitelja					
Z = zbrojeno					
R/B = usklađenost s radnom bruto bilancom					
Zaključak: Za društvo Jabuka d.o.o. nakon provedene revizije vezano uz rashode za primljene pravne i revizijske usluge zaključujemo da je uzorak u skladu s općeprihvaćenim računovodstvenim načelima i kao takav je prikazan realno i objektivno					

Izvor: Autor

U primjeru (Slika 3.) nalazi se radna dokumentacija koju vežemo uz analitiku rashoda za pravne i revizijske usluge gdje je prikazan oblik radne dokumentacije s primjerenim naslovom, indeksiranjem i upućivanjem te oznakama. Zbog lakšeg snalaženja revizora

[22] Messier JR. W.F. (1998.) Revizija priručnik za revizore i studente s rješenjima zadataka II.dopunjeno izdanje. Zagreb: Faber & Zgombić Plus i Revicon., str. 133.

dokumentacija će imati naziv društva i datum poslovne godine, a indeksiranje će pomoći prilikom pronalaska odgovarajućih revizijskih dokaza. Oznake koje će se koristiti ukazivat će na to je li je revizor ispitao iznose i opisane poslovne događaje koji su navedeni na računima. Revizorska društva će najčešće unutar radne dokumentacije dokumentirati svoje zaključke o pojedinom računu ili o određenoj komponenti financijskih izvješća revidiranog društva i pri tome će koristiti već navedena obilježja koja trebaju biti zadovoljena.

Način oblikovanja i prikupljanja dokumentacije je složen i jako bitan proces tijekom obavljanja revizije društva, zato je važno da revizor komunicira s osobama unutar revidiranog društva, njihovim odvjetnicima, kupcima, dobavljačima i bankama s kojima društvo surađuje i sve to pravilno dokumentira kako bi ostao dokaz da su svi revizijski postupci pravilno provedeni. Kod pravilno provedenih postupaka planiranja, izvršavanja, pregledavanja i nadgledanja revizijske dokumentacije u slučaju dokazivanja svojih postupaka u sudskom procesu revizor koji je primjenjivao MRevS-a 230, 540 i 620 lako će obraniti svoju odgovornost za navedene pogreške.

5.3. Revizijska dokumentacija prema MRevS-u 230

„Kroz sve zahtjeve MRevS-a 230 proteže se glavni cilj dokumentiranja, a to je: pisanim dokumentima dokazati da su provedeni svi postupci revizije onako kako se zahtijeva ostalim MRevS-ovima. Ako ne postoji pisani trag o provedenom postupku, teško će biti dokazati da su postupci provedeni. Na revizoru je da procijeni što je bitna dokumentacija i koje su pozicije u društvu dovoljno značajne da zahtijevaju dokumentiranje postupaka vezanih za njihovo revidiranje.“[23]

Revizijska dokumentacija treba biti pripremljena tako da ju razumije svaki iskusan revizor koji prethodno nije povezan s revizijom koja je bila u postupku revizije unutar društva, a to znači da mu dokumentacija treba omogućiti razumjeti:„

a) vrste, vremenski raspored i obujam revizijskih postupaka obavljenih kako bi se postupilo u skladu s MRevS-om i primjenjivim zakonskim i regulativnim zahtjevima,
b) rezultate obavljenih revizijskih postupaka i pribavljene revizijske dokaze,

[23] Miletić A. (2011). Radna dokumentacija revizora. Računovodstvo, revizija i financije, XXI (1) str. 126.

c) značajna pitanja koja su iskrsnula tijekom revizije, zaključke stvorene o njima i bitne profesionalne prosudbe obavljene u staranju tih zaključaka.“[24]

Revizijska dokumentacija treba biti posložena u jedan logičan slijed tijeka revizije i unutar nje bit će sadržano mnoštvo dokumenata koje je revizor prikupio od društva i različiti testovi koje je izradio. Zato se revizijska mapa najčešće dijeli u dva velika dijela, a to su predrevizija i završna revizija.

Radni papiri predrevizije obično sadržavaju:„

a) informaciju o pravnom i organizacijskom ustroju poslovnog subjekta,
b) izvatke ili prijepise značajnih zakonskih dokumenata, sporazuma ili zapisnika,
c) informacije o djelatnosti, ekonomskom i zakonskom okruženju,
d) dokaz o revizorovu razumijevanju računovodstvenih sustava i sustava internih kontrola,
e) dokaz o procjeni inherentnog i kontrolnog rizika,
f) dokaz o revizorovim razmatranjima rada interne revizije i zaključaka o tome.“[25]

5.4. Vrste radnih papira

„Radni papiri u završnoj reviziji uključuju:

a) radnu bruto-bilancu;
b) vodeće tablice (lead);
c) dokazne testove koji mogu uključivati detaljne testove pojedinih transakcija i stanja pozicija te analitičke postupke. Dokazni testovi sadržavaju:
    - analizu transakcija i salda (npr. test stanja na žiro-računu, stanja salda potraživanja od kupaca, obavezu prema dobavljačima i drugih pozicija financijskog izvještaja koji se mogu potvrditi konfirmiranjem nezavisnih strana),
    - analizu značajnih pokazatelja i trendova u društvu (npr. za testiranje prihoda i troškova usporedimo financijske informacije tekuće godine s usporedivim informacija prethodnih razdoblja) i
    - odabir uzorka za testiranje prema metodologiji društva;
d) dokumente pribavljene od društva, kao npr.:

[24] Miletić A. (2011). Radna dokumentacija revizora. Računovodstvo, revizija i financije, XXI (1) str. 126.
[25] Ibid, str. 126.

- konfirmacije (potvrdni dokumenti),
- pismenu izjavu/predstavljanje od strane uprave,
- kopije ugovora,
- prepisku (uključujući e-poštu) u vezi sa značajnim pitanima i
- financijskom izvješće koje je pripremila uprava;

e) liste dokumenata (popis dokumenata);
f) plan revizije (popis svih procedura koje se trebaju obaviti);
g) druge dokumente koje revizor smatra da su potrebni kod formiranja zaključka."[26]

Iz svega navedenog možemo zaključiti da „revizijska dokumentacija treba biti čitljiva, razumljiva, povezana u logičan slijed, jasna i ispravno označena i sastavljena"[27] kako bi ju što lakše osobe unutar ili izvan tvrtke mogle razumjeti i shvatiti koji je zaključak donesen na temelju revizijske dokumentacije.

5.5. Primjer revizijske dokumentacije za testiranje pozicije potraživanja od kupaca

Zbog lakše vizualizacije do sada navedenog obaveznog sadržaja revizijske dokumentacije možemo koristiti primjer koji će biti prikazan pomoću logičnog slijeda slika. Za primjer možemo uzeti društvo pod nazivom Jabuka d.o.o. kod kojeg se provodi završna revizija unutar koje će se testirati pozicije potraživanja od kupaca.

Prije samog testiranja pozicija potraživanja od kupaca revizorski tim će u društvu Jabuka d.o.o. tijekom obavljanja revizije napraviti određene revizijske postupke koji su definirani prema revizijskim standardima kako bi revizijska dokumentacija bila što potpunija. Revizorski postupci koji će se koristiti vezano uz kupce društva na obrađenom primjeru pojašnjeni su u nastavku.

5.5.1. Procedura pregledavanja

Ovim postupkom revizori će provjeravati je li društvo izdaje otpremnice prema kupcima. Pomoću uzorka putem tracing pristupa odabrat će se određen broj otpremnica koje su napravljene u trenutku nastanka poslovnog događaja te će se nakon toga ispitati ispravnost evidentiranja tih otpremnica u poslovnim knjigama društva. Revizorski tim se može odlučiti i na vouching pristup gdje će odabrati stavke vezane uz kupce unutar poslovnih knjiga i

[26] Miletić A. (2011). Radna dokumentacija revizora. Računovodstvo, revizija i financije, XXI (1) str. 126-127.
[27] Ibid, str. 127.

nakon toga provjeriti izvornu dokumentaciju (otpremnice) na temelju kojih je stavka knjiženja u poslovnim knjigama društva. Prilikom provjere otpremnica gledat će se datum kada je otpremnica napravljena, koja se roba nalazi na otpremnici, jesu li otpremnice potpisane od strane kupca i prijevoznika koji dostavlja kupcu robu itd.

5.5.2. Promatranje

Pomoću promatranja revizorski tim će pratiti procese ili postupke koji se obavljaju unutar revidiranog društva. Član revizorskog tima može stajati sa strane prilikom otpreme robe prema kupcu i bilježiti na koji je način otprema organizirana unutar društva. Član može bilježiti npr. jesu li otpremnice pravovremeno provedene, tko prikuplja podatke o kupcu, jesu li u odjelu komercijale i računovodstva otpremnice poslane nakon potpisa kupca itd.

5.5.3. Propitkivanje

Pomoću ovog revizorskog postupka prikupljat će se dokazi vezani uz kupce putem razgovora s upravom društva ili zaposlenicima društva. Revizor će pitati pitanja poput: Kako se kreira računu unutar programskog softvera?, Je li je politika društva mjesečno slati IOS-e prema kupcima?, Jesu li sumnjivi računi kupaca predmet povremenog ispitivanja i ako jesu koliko često?, Je li je odjel naplate neovisan o odjelu potraživanja?, Itd.

5.5.4. Konfirmacije

Predstavljaju revizijski dokaz koji je revizorski tim prikupio od trećih osoba izvan revidiranog društva. Npr. od kupaca društva putem konfirmacijskih pisama revizori će tražiti potvrdu stanja na dan financijskih izvještaja.

5.5.5. Ponovno izvođenje

Revizor će u ovom dijelu postupka provjeravati jesu li kontrole koje je društvo opisalo zaista funkcionalne. Npr. provjeravat će se uplate kupaca, jesu li autorizacije unutar društva ispravno postavljene itd.

5.5.6. Ponovno izračunavanje

Provjeravat će se matematička točnost dokumenata koje je društvo vezalo uz kupce.

5.5.7. Analitički postupci

Revizorski tim će ocjenjivati financijske informacije kroz analiziranje odnosa između nefinancijskih i financijskih podataka. Npr. revizor provjera jesu li kupci vrijednosno usklađeni na kraju godine.

5.6. Revizijski postupci kontrolnim pristupom

Obujam revizijske dokumentacije ovisi o količini postupaka koje revizor treba provesti kroz kontrole i dokazne testove koje će revizor napraviti. Na obujam utječe veličina i složenost revidiranog društva jer što je društvo s većim prihodima revizorski tim će trebati prikupiti veću količinu podataka i dokumentacije te provesti više testova da bi smanjio rizik značajnog pogrešnog prikazivanja. Ako je revizijska dokumentacija većeg obujma revizor ima više dokaza da je pravilno proveo sve revizijske postupke koji se od njega zahtijevaju prema MRevS-ovima. Zbog tog razloga je bitno da se unutar revizorske dokumentacije koja će biti sastavni dio testiranja vezano uz pozicije potraživanja od kupaca provedu testovi kao što je test kontrola gdje će revizorski tim prema odabranom uzorku tražiti dokumentaciju vezanu uz kupce društva i to mogu biti: ugovori o kupcima, narudžbenice, računi, otpremnice i povratnice ukoliko je došlo do povrata robe unutar poslovne godine. Nakon što se provjeri dobivena dokumentacije još jednom će se promatrati na koji način se unosi novi kupac u registar društva, rade li se vrijednosna usklađenja kupaca, postoji li limit kod naručivanja i tko odobrava narudžbe kupaca itd.. Na temelju svega dobivenog revizor donosi zaključak koliko su efikasne kontrole društva i na koji način će dalje koristiti dokazne testove, jer ako su kontrole unutar društva dobro uspostavljenje manja je potreba za puno dokaznih testova. Prilikom provođenja testova kontrola vezano uz kupce društva revizor djelomično pokriva revizorske tvrdnje nastanka, prava, potpunosti i mjerenja.

5.7. Revizijski postupci testiranja pozicije potraživanja od kupaca dokaznim postupcima

Dokazni testovi su postupci koje revizorski tim provodi nakon kontrolnih testova. Pomoću njih se provjerava realnost i objektivnost pojedinih elemenata financijskih izvještaja društva kroz neposredno testiranje stavki koje se nalaze u saldu pojedinih računa te se dalje testiraju tvrdnje. Ako promatramo već navedeni primjer za društvo Jabuka d.o.o. vezano uz potraživanja od kupaca dokazni testovi će se provoditi prema određenim koracima:

a) revizorski tim će odabrati koju će poziciju financijskog izvješća testirati unutar društva Jabuka d.o.o.,
b) koristit će se bruto bilanca za poziciju Potraživanja od kupaca u financijskim izvješćima,
c) odabrat će se kupci iz analitike konta 1200 koje smo dobili od društva,

d) revizorski tim će odabrati uzorak za test detalja (u primjeru je to 30 kupaca s najvećim saldom te 12 nasumično odabranih kupaca),
e) dizajnirat će se test detalja da bi se potvrdile revizorske tvrdnje kao što su tvrdnja potpunosti, postojanja, prava i obaveza, vrednovanja itd. za odabrani uzorak,
f) revizor će provesti testove detalja tako što će poslati konfirmacije prema kupcima od Jabuke d.o.o., zatim će se provjeravati dobivena starosna struktura kupaca s posebnim naglaskom na rokove dospijeća računa i ispravnost podataka koji su iskazani unutar starosne strukture itd.

5.8. Testovi kontrole prilikom testiranja potraživanja od kupaca

Kada dođe u završnu reviziju, revizorski tim će koristiti radnu bruto bilancu društva (Slika 4.) kao radni papir pomoću koje će napraviti vodeću tablicu (Slika 5.) za pozicije koje je odlučio testirati. U ovom primjeru to su stanja pozicija koja se odnose na potraživanja od kupaca i potraživanja za prodaju – isporuku povezanim društvima te vrijednosno usklađenje potraživanja od povezanih društava. Prilikom izrade vodeće tablice revizorski tim će se koristiti određenim oznakama koje je odredilo revizorsko društvo kako bi se radna dokumentacija što lakše mogla povezati. Zbog toga što se provodi testiranje stanja salda vezano uz kupce oznake koje će se koristiti su K-1, K-2 itd. i bit će istaknute crvenom bojom.

Slika 4. : **Radna bruto bilanca**

Radna bruto bilanca		
Račun	Naziv	31.12.2017.
0230	Poslovne zgrade, trgovine i administracija	59.500.000,00
0311	Računalna oprema	50.000,00
...	...	...
1000	Žiro račun	28.569.031,33
1200	Potraživanja od kupaca	49.500.000,00
2200	Dobavljači dobara	-50.351.891,13
2980	Rezerviranja troškova za neiskorištene godišnje odmore	-30.000,00
...	...	...
7100	Troškovi prodane robe	3.555.681,50
7120	Troškovi dugotrajne imovine namijenjene prodaju	5.000,00
...	...	...
...	...	...
9000	Upisani temeljni kapital članova d.o.o.	-100.000.000,00
9200	Zakonske pričuve	-500.000,00
	Ukupno	0,00

Izvor: Autor

Slika 5. : **Vodeća tablica**

Vodeća tablica			
Broj računa	Naziv računa	31.12.2017.	Veza dokument
1200	Potraživanja od kupaca	49.500.000,00	
1220	Potraživanja za prodaju - isporuku povezanim društvima	10.000,00	
1291	Vrijednosno usklađenje potraživanja od povezanih društava	-10.000,00	
	Ukupno potraživanja od kupaca	49.500.000,00	**K-4**

Izvor: Autor

Nakon što je napravljena vodeća tablica formirat će se test pod nazivom, test konfirmiranja salda potraživanja od kupaca (Slika 6.) prilikom kojeg će se tim referirati na vodeću tablicu s oznakom K-4. Unutar testa definirat će svi bitni elementi prema MRevS-u 220.

Slika 6. : **Test konfirmiranja**

Test

Klijent: JABUKA D.O.O. **Pripremljeno od: Tine Ivić**
Revizija: 31.12.2017. **Pregledano od: Marte Matić**
Pozicija: Test konfirmiranja ... **Datum: 20.02.2018.**
Ref: K-4

Cilj testa:
Potvrditi tvrdnje potpunosti i nastanka prema analitičkim karticama ...

Obavljene procedure tijekom revizije:
1. Na temelju analitičkih kartica koje smo dobili od Društva za račune 1200 potraživanja od kupca... Uzorak vidjeti na radnom papiru **K-7**
2. Usporedili smo stanja koja smo dobili putem konfirmacijskih pisama sa stanjem na analitičkim evidencijama ...

... ...

Zaključak:
Na temelju testiranja koje smo proveli tijekom boravka u društvu i konfirmacijskih pisama koje smo dobili ... možemo donijeti zaključak

Br.	Kupac	Saldo 31-12-2017	Konfirmacijsko pismo br.	Stanje po konfirmacijskom pismu u HRK	Razlika	Razlike koje nisu greška	Greške	Referenca na dokument	Zabilješka
1	Malina d.o.o.	2.596.789,36	K-1.1	2.596.789,36	0,00	-	-	-	-
2	Kruška d.o.o.	1.500.391,56	K-2.1	1.200.391,56	-300.000,00	-300.000,00	-	-	**A**
3	Maslina d.o.o.	1.500.395,00	K-3.1	1.500.395,00	0,00	-	-	-	-
4	Trešnja d.o.o.	1.269.356,00	K-4.1	1.269.356,00	0,00	-	-	-	-
...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
	Ukupno	39.600.000,00		38.621.968,00	298.361,50				

Zabilješke:

A Nakon što smo dobili konfirmacijsko pismo uočeno je da je razlika nastala zbog ...

Izvor: Autor

Da bi revizorski tim mogao provesti test konfirmiranja salda potraživanja od kupaca potrebno je da provede selekciju kupaca unutar revidiranog društva (Slika 7.) kako bi odabrao kupce s najvećim saldom i time obuhvatio što veći postotak za testiranje. Referenca koja će se koristiti da bi se povezao test i selekcija kupaca imat će naziv K-7.

Slika 7. : **Selekcija kupaca za slanje konfirmacijskih pisama**

Klijent: Jabuka d.o.o. **Pripremljeno od: Tine Ivić**
Revizija: 31.12.2017. **Pregledano od: Marte Matić**
Pozicija: Odabir kupaca **Ref: K-7**
Datum: 01.02.2018.

Pomoću analitičke kartice računa 1200 Potraživanja od kupaca koju smo dobili od našeg klijenta napravili smo selekciju kupaca. Odlučili smo se za 30 kupaca s najvećim saldom čime smo odabrali 80% salda na računu. Prema navedenim kupcima bit će poslana konfirmacijska pisma na 31.12.2017.

30 najvećih kupaca je:

Br.	Naziv kupca	Saldo
1.	Malina d.o.o.	2.596.789,36
2.	Kruška d.o.o.	1.500.391,56
3.	Maslina d.o.o.	1.500.395,00
4.	Trešnja d.o.o.	1.269.356,00
5.	Marelica d.o.o.	1.111.555,00
6.	XY d.d.	1.001.000,50
7.	Prijevoznik d.o.o.	800.958,00
8.	MS d.o.o.	750.596,36
9.	Altec d.d.	685.789,90
10.	Dolby d.o.o.	685.777,90
...	...	...
21.	Xya d.o.o.	500.600,00
22.	Yxa d.o.o.	500.400,00
....	...	...
29.	Banana d.o.o.	300.500,99
30.	Mandarina d.d.	299.999,99

Osim navedenih kupaca pomoću nasumičnog generatora odabrali samo još 12 nasumičnih kupaca koji se nalaze u sustavu klijenta. Sustav je odabrao iz sekvencija od 1 do 600, 12 brojeva prema uzlaznom slijedu kako je navedeno u nastavku:

15	95	231	321	451	532
22	149	285	400	499	579

Izvor: Autor

Nakon selekcije kupaca potrebno je kupcima poslati zahtjev za usuglašavanje salda na računima (Slika 8.) te potvrdu završnog salda (Slika 9.). Potvrde koje će revizor dobiti na adresu revizorske kuće od strane trećih osoba za društvo Jabuka d.o.o. čuvat će u papirnatom obliku i koristit će ih kod testa konfirmacije zbog potvrde stanja i definiranja razlika ako one postoje.

Tvrdnje koje će testirati putem konfirmacije salda kupaca su:

a) tvrdnja nastanka: putem ove tvrdnje revizorski tim će provjeriti jesu li prihodi koji su nastali kod prodaje robe iskazani u pravilnom vremenskom razdoblju unutar financijskih izvještaja društva,
b) tvrdnja prava i obaveza: pomoću ove tvrdnje revizorski tim će potvrditi da revidirano društvo ima pravo na potraživanja koja je iskazalo u svojim knjigama vezano uz prodaju robe kupcima,
c) tvrdnja mjerenja: prikazat će jesu li salda vezana uz potraživanja od kupaca matematički iskazana u ispravnoj svoti i time potvrditi da je preračun unutar društva dobro obavljen,
d) tvrdnja potpunosti: ova tvrdnja će revizorskom timu potvrditi da su sva potraživanja koja su vezana za prodaju robe kupcima i koja su nastala u stvarnosti evidentirana u poslovnim knjigama,
e) tvrdnja postojanja: potraživanja koja su iskazana u poslovnim knjigama društva na određeni datum postojala su u stvarnosti jer su revizorskom timu to potvrdili i kupci društva putem konfirmacijskih pisama.

Slika 8. : **Usuglašavanje salda na računima**

JABUKA D.O.O.

za proizvodnju, trgovinu i usluge; P.Petrovića 5, Zagreb 10 000
OIB: 97205559600
e-mail: jabuka@jabuka.hr, fax: 01/333 888

Predmet: **USUGLAŠAVANJE SALDA NA RAČUNIMA**

Naziv: Malina d.o.o.
Adresa: Slavonska avenija 59, 10 000 Zagreb
Kontakt osoba: Marić Mara
Fax: 01/555 666
E-mail:maric@malina.hr

Poštovani,

Dobili smo zahtjev od naše revizorske kuće "PPC" d.o.o., Zagreb, koja provodi reviziju naših financijskih izvještaja za 2017. godinu da izravno njima potvrdite saldo naših potraživanja/obaveza u Vašim knjigama na dan 31.12.2017. godine.

U prilogu ovog dopisa nalazi se obrazac za potvrdu salda, te Vas molimo da isti popunite prema stanju u Vašem knjigovodstvu i da napišete detalje razlika (ako postoje). Potpisani i ovjereni obrazac pošaljite nama i našoj revizorskoj kući faxom ili e-mailom i poštom.
E-mail revizorske kuće je konfirmacije@ppc.hr, broj faksa je 01/635 291, a adresa je Savska 1, 10 000 Zagreb
Podaci koje ćete unijeti na obrascu isključivo se koriste za potrebe revizije i povjerljivi su.
Zahvaljujemo na suradnji.
Jabuka d.o.o.
Potpis i pečat odgovorne osobe:

Izvor: Autor

Slika 9.: **Potvrda završnog salda**

PPC D.O.O.
Savska 1, 10 000 Zagreb
E-mail: konfirmacije@ppc.hr
Fax: 01 / 635 291

POTVRDA ZAVRŠNOG SALDA

Poštovani,
Potvrđujemo navedena salda u našim knjigama na dan 31.12.2017.

Obaveze prema **Jabuka d.o.o.**
_____ KN

Potraživanja od **Jabuka d.o.o.**
_____ KN

Obrazloženje razlike (ako postoji)
_____
_____
_____.

Naziv i pečat Tvrtke: _____

_____
Potpis odgovorene osobe

Izvor: Autor

Poslije dobivenih potvrda završnog salda revizorski tim krenut će s radnim papirom koji se naziva test detalja i kojeg će vezati uz konfirmiranje stanja potraživanja od kupaca. Na testu detalja (Slika 10.) bit će iskazani bitni elementi radnog papira poput naziva društva kod kojeg se revizija provodi, datum provođenja, ime osoba koje su sastavile dokument i ime osobe koja je pregledala dokument, koji je cilj testa bio, koji su poslovi obavljeni vezano uz test te koji je zaključak donesen na temelju provedenog testa. Revizorski tim također može koristiti određene simbole ili slova kako bi istaknu željenu zabilješku.

Slika 10. : **Test detalja za konfirmiranje stanja potraživanja od kupaca**

Test

Klijent: JABUKA D.O.O. (dalje u tekstu: Društvo) **Pripremljeno od: Tine Ivić**
Revizija: 31.12.2017. **Pregledano od: Marte Matić**
Pozicija: Test konfirmiranja salda potraživanja od kupaca unutar revidiranog Društva **Datum: 20.02.2018.**
Ref: K-4

Cilj testa:
Potvrditi tvrdnje potpunosti i nastanka prema analitičkim karticama Društva na stanjima potraživanja od kupaca na dan 31.12.2017. za kupce koje smo odabrali na temelju uzorka.

Obavljene procedure tijekom revizije:
1. Na temelju analitičkih kartica koje smo dobili od Društva za račune 1200 potraživanja od kupca i 1220 potraživanja za prodaju - isporuku povezanim društvima (vidjeti radne papire **K-2** i **K-3**), napravljen je uzorak kupaca kojima su poslana konfirmacijska pisma za stanja na 31.12.2017. Uzorak vidjeti na radnom papiru **K-7**. Uzorak kupaca i konfirmacijska pisma koja su kupci društva dobili odabrani su u skladu s metodologijom društva. Konfirmacijska pisma su pohranjena u papirnatom obliku unutar radnih papira te PDF scan formatu.
2. Usporedili smo stanja koja smo dobili putem konfirmacijskih pisama sa stanjem na analitičkim evidencijama kupaca Društva.
3. Za sve pronađene razlike smo naveli obrazloženja, neobjašnjive razlike su Društvu predložene za prilagodbu.
4. Za kupce od kojih nismo dobili potvrđena konfirmacijska pisma proveli smo alternativne postupke (fizička provjera je li su računi potpisani od strane kupaca i je li su računi uplaćeni na žiro račun i ostalo prema potrebi).

Zaključak:
Na temelju testiranja koje smo proveli tijekom boravka u društvu i konfirmacijskih pisama koje smo dobili od nezavisnih izvora, možemo donijeti zaključak da pozicije vezane uz potraživanja od kupaca nisu podcijenjene niti precijenjene.

Br.	Kupac	Saldo 31-12-2017	Konfirmacijsko pismo br.	Stanje po konfirmacijskom pismu u HRK	Razlika	Razlike koje nisu greška	Greške	Referenca na dokument	Zabilješka
1	Malina d.o.o.	2.596.789,36	K-1.1	2.596.789,36	0,00	-	-	-	-
2	Kruška d.o.o.	1.500.391,56	K-2.1	1.200.391,56	-300.000,00	-300.000,00	-	-	A
3	Maslina d.o.o.	1.500.395,00	K-3.1	1.500.395,00	0,00	-	-	-	-
4	Trešnja d.o.o.	1.269.356,00	K-4.1	1.269.356,00	0,00	-	-	-	-
5	Marelica d.o.o.	1.111.555,00	K-5.1	1.111.555,00	0,00	-	-	-	-
6	XY d.d.	1.001.000,50	K-6.1	900.356,50	-100.644,00	-100.644,00	-	-	B
7	Prijevoznik d.o.o.	800.958,00	K-7.1	859.391,00	58.433,00	-	58.433,00	-	C
8	MS d.o.o.	750.596,36	N/A	N/A	N/A	N/A	-	K-2	-
...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
29	Banana d.o.o.	300.500,99	K-29.1	359.000,99	58.500,00	58.500,00	-	-	D
30	Mandarina d.d.	299.999,99	N/A	N/A	N/A	N/A	-	K-2	-
	Ukupno	39.600.000,00		38.621.968,00	298.361,50				

Ukupni saldo kupaca kojim su poslana konfirmacijska pisma	39.600.000,00	
Ukupni saldo kupaca od kojih smo dobili potvrđena konfirmacijska pisma	38.621.968,00	
Ukupni saldo pronađenih razlika (grešaka)	298.361,50	**(vidi zabilješku C ...)**
Ukupni saldo kupaca na analitičkim karticama	49.500.000,00	
Primljene konfirmacije u postotku	97,90%	
Testirano u postotku	89,20%	

Zabilješke:

A	Nakon što smo dobili konfirmacijsko pismo uočeno je da je razlika nastala zbog činjenice da je kupac Kruška d.o.o. zaprimio račun s 5.1.2018. i račun kao takav je evidentirao u svojim knjigama s 2018. godinom. Kako je roba prodana u 2017. godini i Društvo je izdalo fakturu s 30.12.2017. i u svojim knjiga je provelo knjiženje istog dana, zaključujemo da je knjiženje ispravno provedeno unutar evidencije Društva.
B	Nakon što smo dobili konfirmacijsko pismo uočeno je da je razlika nastala zbog činjenice da je kupac XY d.o.o. zaprimio račun s 3.1.2018. i račun kao takav je evidentirao u svojim knjigama s 2018.godinom. Kako je roba prodana u 2017. godini i Društvo je izdalo račun s 31.12.2017. i u svojim knjiga je provelo knjiženje istog dana, zaključujemo da je knjiženje ispravno provedeno unutar evidencije Društva.
C	Nakon što smo dobili konfirmacijsko pismo uočeno je da je razlika nastala zbog činjenice da je Društvo propustilo izdati račun kupcu Prijevoznik d.o.o. za robu koja je prodana u prosincu 2017. godine. Kupac Prijevoznik d.o.o. je evidentirao račun u svojim knjigama na 15.12.2017., dok Društvo nije evidentiralo račun u 2017. godini. Iz svega navedenog zaključujemo da je potrebno provesti ispravak u poslovnim knjigama Društva i razlika kao takva je predložena za ispravak upravi Društva i voditelju računovodstva.
D	Nakon što smo dobili konfirmacijsko pismo uočeno je da je razlika nastala zbog činjenice da je kupac Banana d.o.o. u svojoj evidenciji račun br. 3000-300-1 i račun br. 4000-300-1 koje je dobio od Društva greškom knjižio dva puta. Društvo je ispravno izdalo račune i knjiženja su provedena u ispravnom razdoblju za 2017. godinu i stoga zaključujemo da Društvo nema osnove za ispravkom knjiženja zbog toga što je sve prvobitno ispravno provedeno.

Izvor: Autor

„Od velike pomoći kod pregleda revizijske dokumentacije je sažetak koji za svaku pojedinu poziciju financijskog izvješća opisuje značajna pitanja otkrivena tijekom revizije na toj poziciji. U memorandumu se najčešće opisuje kako je obavljeno testiranje pozicije i koji su zaključci pojedinih testova s veznom oznakom na pojedine testove. Takav sažetak može olakšati djelotvorno i učinkovito pregledavanje i provjeravanje revizijske dokumentacije, naročito za velike i složene revizije.“[28] Sastavljanje sažetka može pomoći i prilikom sagledavanja značajnih pitanja. Lista dokumentacije koja se veže uz pojedinu poziciju pomaže revizoru pri pregledu jer sadrži sve nazive dokumentacije i vezne oznake koje je revizor koristio, pripremio i pribavio prilikom boravka kod revidiranog društva. Na sljedećim slikama (Slika 11. i 12.) prikazan je primjer lista dokumentacije koje se odnosi na pozicije potraživanja od kupaca i obično ju revizoru prilaže na početku odjeljka kojeg testira i pohranjuju je u elektronskom i papirnatom obliku unutar registratora.

Slika 11. : **Lista dokumentacije za poziciju potraživanja od kupaca**

Klijent: Jabuka d.o.o.
Revizija: 31.12.2017.
Pozicija: lista radnih papira za poziciju na kontu 1200 Potraživanja od kupaca
REF: **K-indeks**
Pripremljeno od: Tine Ivić
Pregledano od: Marte Matić

Referenca elektronskog radnog papira	Naziv
K-1	Vodeća tablica
K-2	Analitička kartica računa 1200 Potraživanja od kupaca
K-3	Analitička kartica 1291 Vrijednosno usklađenje potraživanja od povezanih društava
K-4	Test konfirmiranja salda potraživanja od kupaca
K-5	Alternativne procedure za konfirmiranja stanja na saldu potraživanja od kupaca
K-6	Test ispravka vrijednosti
K-7	Uzorak za izbor kupaca unutar društva za konfirmacijska pisma
K-8	Cut off test
K-9	Memorandum o vrijednosnom usklađenju kupaca

Izvor: Autor

[28] Miletić A. (2011). Radna dokumentacija revizora. Računovodstvo, revizija i financije, XXI (1) str. 129.

Slika 12. : **Referenca papirnatih radnih papira**

Referenca papirnatih radnih	Naziv
K-1	Malina d.o.o.
K-2	Kruška d.o.o.
K-3	Maslina d.o.o.
K-4	Trešnja d.o.o.
K-5	Marelica d.o.o.
K-6	XY d.d.
K-7	Prijevoznik d.o.o.
K-8	MS d.o.o.
...	...
...	...
K-9	Altec d.d.
...	...

Izvor: Autor

Sva dokumentacija koja je navedena kroz primjer vezano uz potraživanja od kupaca za društvo Jabuka d.o.o. dokumentirat će se u završnoj reviziji i bit će odložena u tekući registar. Sadržaj navedene dokumentacije treba promatrati u cjelini jer se međusobno nadopunjuje čineći tako sveobuhvatan dokaz o korektno provedenoj reviziji. Tvrdnje koje će biti testirane, potvrde završnog salda i testovi detalja za konfirmiranje činit će podlogu za sastavljanje revizijskog izvješća za tekuću godinu društva Jabuka d.o.o.

6. POVJERLJIVOST I VLASNIŠTVO REVIZIJSKE DOKUMENTACIJE

Revizijska dokumentacija je vlasništvo revizijskog društva neovisno o društvu kod kojeg se provodi postupak revizije. Članak 46. st. 3. ZoRev-a definira: „Radna dokumentacija i papiri prikupljeni tijekom zakonske revizije vlasništvo su revizorskog društva, predstavljaju revizorsku tajnu i mogu se koristiti samo za potrebe zakonske revizije u skladu s odredbama ovog Zakona i u skladu sa zakonom kojim se uređuje zaštita tajnosti podataka te za potrebe nadzora i postupaka koje provodi Ministarstvo financija.“[29]

Da bi revizor mogao korektno obavljati posao revizije treba imati neograničen pristup svim informacijama o poslovanju društva. Sve informacije i dokumentacija koju revizor prikupi unutar revidiranog društva smatraju se poslovnom tajnom, stoga se ni na koji način ne smiju prenositi drugim društvima ili osobama koji nisu dio revizorskog tima, jer svako ponašanje suprotno od navedenog moglo bi društvu nanijeti štetu.

„Otkrivanje povjerljivih informacija nastoji se spriječiti tako da se od članova revizorskog tima zatraži potpisivanje izjave kojom se obvezuju da će sve podatke i informacije koje saznaju tijekom provedbe revizijskih postupaka kod društva smatrati strogom poslovnom tajnom te da ih neće odavati, niti osobno koristiti. Povjerljive informacije ne smiju se objavljivati izvan organizacije društva, a često niti unutar nje.“[30]

Prema Kodeksu etike za profesionalne računovođe načelo povjerljivosti obvezuje profesionalne računovođe da se suzdrže od objavljivanja povjerljivih informacija izvan revizorskog društva ili poslodavčeve organizacije, uključujući i u životnoj sredini gdje revizor treba biti oprezan zbog mogućnosti nenamjernog objavljivanja informacija užim članovima obitelji ili bliskim poslovnim suradnicima. Revizor je obavezan čuvati povjerljivost informacija koje je dobio od osoba koje bi mogle postati klijent revizorskog društva te u slučaju kada promijeni zaposlenje. Revizor ima pravo koristiti ranije stečena iskustva kod novog zaposlenja, no ne smije koristiti ili objaviti povjerljive informacije koje je saznao tijekom bivšeg poslovnog odnosa.

[29] Zakon o reviziji (Narodne novine br. 127/17) čl. 46 st. 3. Raspoloživo na: https://www.zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji (pristupljeno 03. Kolovoza 2018.)
[30] Tušek, B., Žager, L. (2008). Revizija. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika., str. 232.

„Radna dokumentacija isključivo je vlasništvo revizora, a ne društva kod kojeg je obavljena revizija. Katkad društvo može od revizora zatražiti poneku informaciju iz revizorskih radnih papira, ali ipak nisu nadomjestak računovodstvenih evidencija poslovnog subjekta.“[31]

Revizorsko društvo bi trebalo pomno čuvati i radnu dokumentaciju od možebitne krađe ili neovlaštene uporabe neovisno o tome u koje je obliku dokumentacija pohranjena (elektronski ili papirnato). Pravno gledano revizijska dokumentacija iako je u vlasništvu revizorskog društva ne smije biti korištena u ni jednu svrhu koja bi dovela do toga da se ne poštuje profesionalna etika revizora i da se na bilo koji način ošteti revidirano društvo zbog osobne koristi.

Prema ZoRev-u od revizijskog društva se očekuje da čuva sve podatke koje je saznalo tijekom obavljanja revizorske usluge. Revizorska tajna se treba čuvati u skladu sa zakonima kojima su uređene poslovne tajne te se njima ne smiju koristiti revizori sami i ne smiju ih iznositi prema trećim osobama ili omogućiti da se treće osobe njima koriste. Ako se tijekom revizije revizorsko društvo treba koristiti dokumentacijom koja je klasificirana odgovarajućim stupnjem tajnosti koristit će se propisi kojima se uređuje informacijska sigurnost.

Članak 57. st. 4. ZoRev-a ističe da se ne smatra povredom čuvanja revizorske tajne ako se:„

a) podaci priopćavaju trećima na osnovi prethodne pisane suglasnosti klijenta,
b) podaci priopćavaju Ministarstvu financija radi provedbe nadzora, odnosno drugih postupaka u okvirima njegove nadležnosti,
c) podaci priopćavaju drugom revizorskom društvu u svrhu obavljanja revizije godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja u skladu s ovim Zakonom,
d) podaci priopćavaju sudu na njegov zahtjev u kaznenom postupku ili postupku koji mu prethodi, u skladu sa zakonom kojim se uređuje kazneni postupak,
e) podaci priopćavaju nadležnom tijelu u skladu sa zakonom kojim se uređuje sprječavanja pranja novca i financiranje terorizma,
f) ako je to propisano drugim zakonom ili pravno obvezujućim aktima Europske unije,
g) podaci priopćavaju tijelima ovlaštenim za nadzor poslovanja subjekata od javnog interesa, u okvirima njihove nadležnosti.“[32]

[31] Tušek, B., Žager, L. (2008). Revizija. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika., str. 232.
[32] Zakon o reviziji (Narodne novine br. 127/17) čl. 57 st. 4. Raspoloživo na: https://www.zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji (pristupljeno 10. Rujna 2018.)

Revizorsko društvo poduzeti će razumne mjere kako bi se osiguralo da osoblje koje radi unutar društva i osobe od kojih prima pomoć i savjete poštuju obavezu čuvanja povjerljivosti. Stoga revizori trebaju potpisati internu izjavu kojom će se članovi tima obvezati na čuvanje tajne. Kada se revizorsko društvo nađe u okolnostima gdje se zahtijeva objavljivanje povjerljivih informacije obratit će posebno pažnju na to jesu li ugroženi interesi i treće strane pristane li se na objavu informacija. Također će se paziti jesu li primjereni primatelji kojima se informacije upućuju te na vrstu priopćavanja koje se očekuje i na koga je upućena, a sve to s ciljem očuvanje povjerljivosti kojim ga obvezuje ZoRev i Kodeks etike za profesionalne računovođe.

7. ČUVANJE REVIZORSKE DOKUMENTACIJE

Radna dokumentacija koju prikuplja i priprema revizorsko društvo prema ZoRev-u čuva se najmanje 11 godina, počevši od poslovne godine na koju se zakonska revizija odnosi. Zbog zahtjeva struke i zakonske obaveze revizorsko društvo čuva kod sebe svu bitnu dokumentaciju koju je pripremio revizorski tim, ali i komitent na zahtjev revizije. Dokumentacija se može pohraniti trajno na mikrofilmove ili nakon zakonski propisanog vremena uništiti.

Revizorsko društvo u svojoj radnoj dokumentaciji treba poduzeti sve navede mjere i informacije prema čl. 44 st. 9. ZoRev-a koji definira da je bit radne dokumentacije u tome da potkrepljuje revizorsko mišljenje. Stoga je važno da se revizor pridržava MRevS-a koji zahtijevaju neovisnost i navede sve informacije koje bi mogle utjecati na njegovu neovisnost prilikom obavljanja revizorskih usluga, kao i mjere osiguranja koje je poduzeo za ublažavanje utjecaja na neovisnost. Isto tako se od revizorskog društva očekuje da zadrži i stavi na raspolaganje po zahtjevu dokumentaciju koja bi mogla omogućiti Ministarstvu financija pregled rada revizora grupe. Ako revizorsko društvo ne poduzme navedene mjere bit će kažnjeno novčanom kaznom u iznosu od 200.000,00 do 800.000,00 kuna.

Unutar revizijske dokumentacije revizorsko društvo ili ovlašteni revizor imaju obavezu dokumentirati sve prijetnje koje su značajne za neovisnost revizorskog društva ili ovlaštenog revizora te zaštitne mehanizme koje su koristili da bi ublažili te prijetnje.

MRevS 230 točkom 13 definira da: „Revizor treba usvojiti primjerene postupke za čuvanje povjerljivosti i sigurnosti radnih papira. Čuvat će ih tako dugo dok mu mogu poslužiti u poslu, pri tomu treba udovoljiti odgovarajućim pravnim i profesionalnim odredbama o čuvanju dokumentacije.“[33] Tijekom revizije revizorski tim je obavezan objediniti revizijsku dokumentaciju u revizijski dosje i to nakon datuma revizorova izvješća. Revizorski dosje može biti u fizičkom ili elektroničkom obliku i unutar njega se nalazi jedna ili više mapa vezan uz godinu za koju se revizija provodi.

Međunarodni standard kontrole kvalitete 1 (dalje: MSKK 1) definira da se rokovi do kada se trebaju dovršiti revizijski dosjei mogu propisati zakonom ili regulativama. Ako rokovi nisu

[33] MRevS 230 Dokumentacija (Narodne novine br. 28/07) točka 13. Raspoloživo na: http://www.propisi.hr/print.php?id=5658 (pristupljeno 20. Listopada 2018.)

propisani na tvrtki je da definira odgovarajuće rokove i to je u slučaju revizije rok koji nije duži od 60 dana od datuma kada je sastavljeno revizijski izvješće. Revizijski tim koji obavlja zakonsku reviziju i konsolidaciju grupe društva dužan je dovršiti revizijske dosjee u rokovima koji su definirani za svako izvješće posebno budući da se radi o odvojenom angažmanu.

Revizorsko društvo je dužno čuvati prikupljenu revizijsku dokumentaciju neovisno o tome u kojem je ona obliku (papirnatom, elektroničkom ili dr.obliku) kako bi se spriječilo bilo kakvo dodavanje, biranje ili mijenjanje bez znanja društva i to čini pomoću kontrola koje:„

a) omogućuju utvrđivanje kada je i tko kreirao, promijenio ili pregledao dokumentaciju angažmana,
b) štite nepromjenjivost informacija u svim etapama angažman, naročito kada se informacije razmjenjuju unutar angažiranog tima ili prenose drugim stankama putem internet,
c) onemogućavaju neovlašteno mijenjanje dokumentacije angažmana,
d) angažiranom timu ili drugim ovlaštenim strankama dopuštaju pristup do dokumentacije angažmana, kada je to nužno radi ispravnog izvršavanja njihovih obaveza.“[34]

Ostale kontrole koje su definirane prema MSKK 1 vezano uz dostupnost, nepromjenjivost i radi očuvanja povjerljivosti su primjerice:„

a) korištenje lozinki za članove angažiranog tima kako bi se ograničio pristup elektroničkoj dokumentaciji angažmana na ovlaštene korisnike,
b) primjerene postupke za sigurnosne kopije elektroničke dokumentacije angažmana u svim etapama tijekom angažmana,
c) postupke za ispravno distribuiranje dokumentacije angažmana članovima tima na početku angažmana, njezinu obradu tijekom angažmana i sređivanje na kraju angažmana,
d) postupke za ograničavanje pristupa, ispravno distribuiranje i povjerljivo odlaganje otisaka dokumentacija angažmana.“ [35]

[34] Međunarodni standard kontrole kvalitete 1 (Narodne novine br. 49/10) str. 23. točka A 57. Raspoloživo na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/dodatni/408508.pdf (pristupljeno 25. Listopada 2018.)
[35] Ibid, str. 23. točka A 58. (pristupljeno 25. Listopada 2018.)

Revizijska dokumentacija se može čuvati i u skeniranom obliku radi lakšeg pohranjivanja u dosje i pri tome je bitno da se skeniraju kopije na kojima je prikazan cjelokupni sadržaj poput potpisa, bilješke i ostalih poveznica koje se nalaze na izvornom papirnatom dokumentu. Skenirani dokumenti trebaju biti dostupni tako da kada je potrebno iz njih se mogu dobiti papirnate kopije, stoga je bitno da svi dokumenti pohranjeni na ovaj način budu numerirani i potpisani.

Dokumentacija se treba čuvati prema zakonskom roku kako je određeno, no revizijsko društvo može revizijsku dokumentaciju čuvati i na duži period ovisno o tome osigurava li dokumentacija dokaz o pitanju koje je trajne važnosti za buduće angažmane. Postupci koje društvo primjenjuje za čuvanje dokumentacije trebali bi omogućiti pronalaženje i pristup dokumentaciji tijekom cijelog razdoblja čuvanja posebno kada je riječ o elektroničkoj dokumentaciji koja se tijekom vremena mijenja i podiže na viši stupanj razvoja. Ako je došlo do promjene kod određene dokumentacije potrebno je da su te promjene evidentirane nakon što su dosjei kompletirani. Kod provjere kontrole kvalitete ili ostali svrha koje definira zakon bitno je da se dokumentacija može dati na uvid za to ovlaštenim vanjskim strankama.

Po završetku konačnog revizijskog dosjea revizor i revizijsko društvo ne smije obrisati, mijenjati ili izbaciti bilo koju vrstu revizijske dokumentacije prije kraja razdoblja njezinog čuvanja.

8. ZAKLJUČAK

Prikupljanje revizijske dokumentacije čini jedan od bitnih segmenata revizije i nezaobilazan je dio revizorskog posla. Prema Zakonu o reviziji, MRevS-ovima te ostalim pravilnicima definirano je kojih bih se pravila trebalo pridržavati prilikom izrade, slaganju i čuvanja revizijske dokumentacije. Bitno je da je svaki proces revizije unutar revidiranog društva dokumentiran jer u suprotnom se može smatrati da određeni proces nije obavljen ako za njega nemamo dokumentaciju koja bi potvrdila obavljen posao.

ZoRev nije točno definirao kako bi trebala izgledati revizijska dokumentacija, stoga je važno da se revizorski timovi posebice mlađi članovi tima pridržavaju metodologija društva u kojem rade. Možemo zaključiti da je zapravo na revizorskom društvu odgovornost da provjeri ima li revizijska dokumentacija sve obavezne elemente i je li je složena u logičan slijed. Osim toga važno je i da se dokumentacija čuva na adekvatan način i da se s njom postupa prema Kodeksu profesionalne etike revizora.

Revizor će unutar revizijske dokumentacije uključiti i rasprave između angažiranog tima i donesene značajne odluke, definirat će prepoznate rizike na razini tvrdnje i financijskih izvještaja, a koji imaju značaj pogrešnog prikazivanja. Također će definirati elemente koji su ključni za razumijevanje dokumentacije i vežu se uz svaki aspekt društva i njegovog okruženja.

Posebno je važno da dokumentacija bude napravljena na način putem kojeg se može dokazati da su provedeni svi postupci koji se zahtijevaju od revizora prema MRevS-evima, Kodeksu etike revizora, MSKK 1 i ZoRev-u. Naime, u slučaju tužbe, revizor će na sudu trebati dokazati upravo revizijskom dokumentacijom je li je određenu problematiku koja je predmet spora proveo ili nije u skladu s propisima. Stoga se može zaključiti da će svako revizijsko društvo koje postupa prema propisima posvetiti posebnu pažnju prema dokumentaciji koju sastavlja jer tada ispunjava svoje dužnosti i štiti se od moguće odgovornost u slučaju sudskih sporova.

9. LITERATURA

1. Messier JR. W.F. (1998.) Revizija priručnik za revizore i studente s rješenjima zadataka II.dopunjeno izdanje. Zagreb: Faber & Zgombić Plus i Revicon.
2. Miletić A. (2011). Radna dokumentacija revizora. Računovodstvo, revizija i financije, XXI (1).
3. Međunarodni standard kontrole kvalitete 1 (Narodne novine br. 49/10). Raspoloživo na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/dodatni/408508.pdf
4. MRevS 230 Dokumentacija (Narodne novine br. 28/07). Raspoloživo na: http://www.propisi.hr/print.php?id=5658
5. Tušek, B., Žager, L. (2008). Revizija. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
6. Zakon o reviziji (Narodne novine br. 127/17). Raspoloživo na: https://www.zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji

10. POPIS SLIKA

Slika 1. : Organizacija tekućeg registra 18
Slika 2. : Radni papir s primjerom pravila sastavljanja 20
Slika 3. : Primjer radne dokumentacije koja se odnosi na analitiku računa 25
Slika 4. : Radna bruto bilanca 31
Slika 5. : Vodeća tablica 32
Slika 6. : Test konfirmiranja 33
Slika 7. : Selekcija kupaca za slanje konfirmacijskih pisama 34
Slika 8. : Usuglašavanje salda na računima 36
Slika 9.: Potvrda završnog salda 37
Slika 10. : Test detalja za konfirmiranje stanja potraživanja od kupaca 38
Slika 11. : Lista dokumentacije za poziciju potraživanja od kupaca 39
Slika 12. : Referenca papirnatih radnih papira 40