

Revizija i njezina važnost u analizi poslovanja i upravljanju poduzećem

Suvajac, Nikola

Master's thesis / Diplomski rad

2022

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University North / Sveučilište Sjever**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:122:478655>

Rights / Prava: [In copyright](#) / [Zaštićeno autorskim pravom.](#)

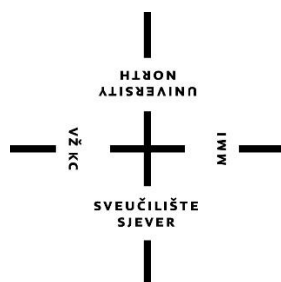
Download date / Datum preuzimanja: **2024-11-27**



Repository / Repozitorij:

[University North Digital Repository](#)





**Sveučilište
Sjever**

Diplomski rad br. 120/OMIL/2022

**Revizija i njezina važnost u analizi poslovanja i
upravljanju poduzećem**

Nikola Suvajac

Koprivnica, srpanj 2022. godine



Sveučilište Sjever

Diplomski studij

Održiva mobilnost i logistički menadžment

Diplomski rad br. 120/OMIL/2022

Revizija i njezina važnost u analizi poslovanja i upravljanju poduzećem

Student

Nikola Suvajac

Mentor:

Doc.dr.sc. Ivana Martinčević

Koprivnica, srpanj 2022. godina

2022



Prijava diplomskog rada

Definiranje teme diplomskog rada i povjerenstva

ODJEL Odjel za logistiku i održivu mobilnost

VRSTA diplomski sveučilišni studij Održiva mobilnost i logistika

PREDAVNIK Nikola Suvajac **IDENTIFIKACIJSKI BROJ** 0038019723

ODJEL 29.08.2022. **KOLEGIJ** Poslovna analiza

NAZIV RADA Revizija i njezina važnost u analizi poslovanja i upravljanju poduzećem

NAZIV RADA NA ENGL. JEZIKU Audit and its importance in business analysis and company management

MENTOR doc.dr.sc. Ivana Martinčević **VRSTA** docent

ČLANOVI POVJERENSTVA

1. prof.dr.sc. Krešimir Buntak, predsjednik povjerenstva
2. doc.dr.sc. Predrag Briek, član
3. doc.dr.sc. Ivana Martinčević, mentor
4. doc.dr.sc. Ana Globočnik Žunec, zamjenski član
5. _____

Zadatak diplomskog rada

VRSTA 120/OMBL/2022

OPIS

Ovim radom su prikazane vrste revizije, temeljna načela i revizijski standardi. Eksternu reviziju obavljaju neovisni, vanjski revizori, a obveznici su poduzeća. Interna revizija nastaje kao odjel unutar poduzeća i predstavlja sastavni dio poduzeća te ju provode zaposlenici poduzeća odnosno interni revizori. Revizor je odgovoran za izražavanje mišljenja i formiranje financijskih izvještaja dok za sastavljanje financijskih izvještaja odgovara poslovni subjekt. Cilj rada je prikazati razlike između vrsta revizije i njihovu važnost za poslovanje poduzeća. U radu su analizirana revizijska izvješća tvrtke X u razdoblju od 2019. do 2021. godine. Isto tako svrha ovog rada je pobliže objasniti vrste revizijskog izvještavanja s obzirom na nove i izmijenjene Međunarodne revizijske standarde.

Stoga glavni dijelovi rada su:

- prikazati važnost kvalitetne provedbe revizije te naglasiti važnost preporuka koje daje revizorsko tijelo kako bi se ispravile nepravilnosti u računovodstvenim i financijskim procesima unutar same tvrtke,
- na temelju provedene revizije odabrane tvrtke utvrditi koje preporuke su prihvaćene i analizirati njihovu učinkovitost kroz zadano razdoblje.

PREDAVAČ 29.8.2022 **POTPIŠANJE**



Sažetak

Ovim radom su prikazane vrste revizije, temeljna načela i revizijski standardi. Eksternu reviziju obavljaju neovisni, vanjski revizori, a obveznici su poduzeća. Interna revizija nastaje kao odjel unutar poduzeća i predstavlja sastavni dio poduzeća te ju provode zaposlenici poduzeća odnosno interni revizori. Revizor je odgovoran za izražavanje mišljenja i formiranje financijskih izvještaja dok za sastavljanje financijskih izvještaja odgovara poslovni subjekt. Cilj rada je prikazati razlike između vrsta revizije i njihovu važnost za poslovanje poduzeća. U radu su analizirana revizijska izvješća tvrtke X u razdoblju od 2019. do 2021. godine. Reviziju svake godine provodi neovisni eksterni revizori koji na temelju transparentnosti financijskih izvještaja ukazuje na eventualne nepravilnosti nastale pri poslovanju. Mišljenje revizora može biti pozitivno, negativno, mišljene s rezervom i suzdržano.

Ključne riječi: revizija, eksterna revizija, interna revizija, revizor

Summary

This paper presents the types of audits, basic principles and audit standards. External auditing is performed by independent, external auditors and companies are liable. Internal audit is created as a department within the company and is an integral part of the company and is carried out by the company's employees, i.e. internal auditors. The auditor is responsible for expressing opinions and creating financial statements, while the business entity is responsible for compiling financial statements. The aim of the paper is to show the differences between the types of audits and their importance for the company's operations. The paper analyzed the audit reports of company X in the period from 2019. to 2021. The audit is carried out every year by independent external auditors who, on the basis of the transparency of financial statements, point out possible irregularities in the course of business operations. The auditor's opinion can be positive, negative, qualified and reserved.

Keywords: audit, external audit, internal audit, auditor

Sadržaj

1. Uvod	1
1.1. Predmet i cilj istraživanja	2
1.2. Problem istraživanja	2
1.3. Metodologija.....	2
1.4. Hipoteze.....	3
1.5. Struktura i sadržaj rada	3
2. Pojam i uloga revizije.....	4
2.1. Pojam i karakteristike	4
2.2. Povijesni razvoj	5
2.3. Temeljna načela	6
3. Vrste revizije	7
3.1. Državna revizija.....	7
3.1.1. Pojam i uloga državne revizije	8
3.1.2. Revizijski standardi državne revizije	10
3.1.3. Važnost vrhovnih institucija za provođenje državne revizije	12
3.2. Eksterna revizija	15
3.2.1. Pojam i uloga eksterne revizije	16
3.2.2. Eksterna revizija kao profesija	16
3.3. Interna revizija	18
3.3.1. Pojam i uloga interne revizije.....	19
3.3.2. Interna revizija kao profesija.....	19
3.4. Zajednička revizija	21
3.4.1. Pojam i uloga zajedničke revizije.....	21
3.5. Revizije u javnom sektoru	22

3.5.1.	Financijska revizija	23
3.5.2.	Revizija usklađenosti i učinkovitosti.....	24
4.	Vrste revizorovog mišljenja	26
4.1.	Pozitivno mišljenje	27
4.2.	Mišljenje s rezervom	27
4.3.	Suzdržanost od mišljenja	28
4.4.	Negativno mišljenje	28
5.	Analiza izvješća o provedenoj reviziji – tvrtka X.....	29
5.1.	Općenito o tvrtki X.....	29
5.2.	Ciljevi i metode provedene revizije.....	29
5.3.	Rezultati i preporuke provedene revizije.....	31
5.3.1.	Izvješće o reviziji godišnjih financijskih izvještaja.....	44
6.	Zaključak.....	53
7.	Literatura	55
	Popis tablica	57

1. Uvod

Revizija se smatra složenom profesijom jer revizori trebaju dati kvalitetno mišljenje na temelju postojećih dokaza, a računovodstveno izvještavanje može biti podložno subjektivnom promjenama. Da bi revizija bila kvalitetno provedena potrebno je konstantno biti u skladu sa promjenama zakona, pravilnika, trendova i standarda. Revizija je ispitivanje ili proučavanje financijskih izvještaja i drugih računovodstvenih evidencija od strane neovisnih javnih računovođa izvan promatranog poduzeća kako bi se utvrdila kvaliteta poslovanja poduzeća. Na temelju naknadnog i neovisnog ispitivanja revizor izražava mišljenja o objektivnosti i realnosti financijskih izvještaja. Glavni cilj revizije je utvrditi istinitost i vjerodostojnost financijskih izvješća te provjeriti je li poslovanje usklađeno sa zakonskim propisima. Svrha ovog rada je pobliže objasniti vrste revizijskog izvještavanja s obzirom na nove i izmijenjene Međunarodne revizijske standarde.

1.1. Predmet i cilj istraživanja

Predmet ovog diplomskog rada je postupak provedbe revizije i njena uloga u poslovnoj analizi. Kroz osnovna obilježja i procese je opisana revizija, a isto tako su analizirana izvješća o provedenim revizijama odabrane tvrtke za period od 2019. godine do 2021. Cilj rada je prikazati važnost kvalitetne provedbe revizije te naglasiti važnost preporuke koje daje revizorsko tijelo kako bi se ispravile nepravilnosti u računovodstvenim i financijskim procesima unutar same tvrtke. Također, cilj rada je na temelju revizije odabrane tvrtke utvrditi koje preporuke su primijenjene i analizirati njihovu učinkovitost kroz zadano razdoblje.

1.2. Problem istraživanja

Revizija je neizostavan faktor u suvremenom poslovnom svijetu, a sam proces revizije je složen postupak te mu treba pristupiti temeljito i veoma pažljivo. Tvrtke donose odluke na temelju financijskih izvještaja te je stoga važno da su informacije u njima vjerodostojne i potvrđene od strane revizora. Problem modela revizijskog izvještavanja koji se koristio do 2016. godine je ograničena komunikacija između revizora i korisnika financijskih izvještaja. Iz toga razloga je uvedeno prošireno revizijsko izvješće koje je omogućilo revizoru da uvede novitet u pristupu izvještavanja kako bi korisnici dobili potpunu sliku i lakše mogli izvršiti potrebne korekcije. Proširena revizijska izvješća su pažljivo strukturirana kako bi korisniku omogućila ključne informacije i dala odgovor na ključna revizijska pitanja. Tvrtka koju će se analizirati je uspješna na domaćem i inozemnom tržištu i svakodnevno ulaže u razvoj i poslovanje međutim problem je u činjenici da postoji velika konkurencija na tržištu, konkurenti prodaju zamjenske proizvode po nižim cijenama. Djelatnost tvrtke je proizvodnja boja, lakova i sličnih premaza, grafičkih boja i kitova, a poduzeće je mali poduzetnik.

1.3. Metodologija

Kod pisanja diplomskog rada je korištena hrvatska i strana literatura relevantna za područje istraživanja. Također su prilikom pisanja diplomskog rada korišteni i podaci koji su prikupljeni putem javno dostupnih financijskih izvještaja (FINA-e i Poslovna.hr), knjiga vezanih uz temu koja se obrađuje, materijala s predavanja te raznih analiza i pokazatelja. Razne metode koje obuhvaćaju analitičku, sintetičku, induktivnu, komparativnu te deskriptivnu metodu su korištene za izradu ovoga diplomskog rada.

1.4. Hipoteze

Hipoteze su pretpostavke koje se definiraju na samom početku istraživačkog procesa te se kroz cjelokupan rad podvrgavaju provjeri. Postavljaju se na način da se što šire i objektivnije pokuša sagledati pozicija na tržištu.

Hipoteze koje će se ispitivati u ovom radu su slijedeće:

H1: Revizijski proces i analiza provedene revizije imaju pozitivan utjecaj na utvrđivanje područja koja je potrebno uskladiti i ispraviti unutar poslovanja.

Prema mišljenju neovisnih revizora priloženi godišnji financijski izvještaji su istinito i fer prikazali financijski položaj društva X kroz sve tri godine koje su analizirane te financijsku uspješnost tvrtke X u skladu sa Zakonom o računovodstvu i Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja (HSFI-ima) dok sam proces revizije predstavlja poželjnu podršku u kvalitetnom upravljanju poduzećem.

H2: Eksterna i interna revizija nisu suprotstavljene nego se međusobno nadopunjuju.

Kvalitetno provedena interna revizija i interna kontrola će znatno utjecati na objektivnost, realnost i učinkovitost vanjske revizije. Iako se interna i eksterna revizija razlikuju po aktivnostima i mjerama kojima se služe za utvrđivanje krajnjeg cilja i iako se koriste različiti zakonodavni okviri i pravila, cilj interne i eksterne revizije je jednak, a to je efikasna provedba sustava internih kontrola, korištenje informacijske podloge za proces upravljanja i očuvanje zaštite kapitala vlasnika koji je ujedno i najvažniji cilj.

1.5. Struktura i sadržaj rada

Diplomski rad je podijeljen na šest poglavlja. Na samom početku, u uvodnom dijelu rada je definiran predmet i cilj istraživanja, problem istraživanja, metodologija rada te su postavljene hipoteze. U drugom dijelu rada je opisan pojam i uloga, povijesni razvoj te temeljna načela revizije. U trećem dijelu su naznačene vrste revizije, njihove uloge i revizijski standardi. Četvrto poglavlje sadrži opis i vrstu revizorovog mišljenja dok je u petom poglavlju, empirijskom dijelu rada, na odabranom poduzeću razrađena provedena eksterna revizija koja se provodila svake godine u periodu od 2019. do 2021. godine. Na kraju rada je iznesen zaključak te su navedena istraživanja i korištena literatura.

2. Pojam i uloga revizije

Revizija ima porijeklo od latinske riječi „revidere“ što bi u prijevodu značilo ponovno gledanje ili ponovno viđenje pa je prema tome revizija naknadni pregled i kontrola poslovnih stanja i procesa (Klaić, 1987). U engleskom jeziku se za reviziju koristi pojam „audit“ koji potječe od latinske riječi „audire“ što znači čuti, odnosno slušati. Riječ auditor ili revizor u engleskom jeziku znači „onaj tko sluša“ te je iz toga i izveden pojam audit koji se održao i do današnjeg dana. Pojam revizije je definirane na više načina od različitih autora i institucija, čitav je niz definicija koje se uglavnom odnose na eksternu reviziju. Sam proces revizije je moguće promatrati kroz četiri faze. Prva faza je odabir kriterija prema kojima se opisuju poželjna stanja različitih događaja. U drugoj fazi se pribavljaju odgovarajući dokazi o prošlim događajima. Treća faza služi kako bi se izvršila usporedba izvršenih poslova i odabranih kriterija dok se u četvrtoj fazi priprema izvještaj u kojem se razmatra usklađenost izvršenih poslova i odabranih kriterija (Žager, 2007).

2.1. Pojam i karakteristike

U počecima se revizija provodila na način da je revizor obavljao reviziju kod obveznika, a zatim je obveznik izvješće podnosio usmenim putem što je u današnje vrijeme nezamislivo i neprihvatljivo. S obzirom da su kroz godine mnogi autori i institucije postavljali brojne definicije revizije može se zaključiti da među njima ipak ne postoji velika razlika. Prema Filipoviću (2009) za reviziju se može konstatirati kako ona nije ništa drugo nego ispitivanje financijskih izvještaja, poslovnih knjiga, podataka o poslovanju i drugih dokumenata sve u svrhu dobivanja pouzdanog mišljenja o financijskom i ekonomskom položaju određenog klijenta.

Međunarodna federacija računovođa (eng. International Federation of Accountants -IFAC) smatra da je svrha revizije povisiti stupanj povjerenja namjeravanih korisnika u financijske izvještaje. Način na koji se to postiže je izražavanjem revizorova mišljenja o tome jesu li financijski izvještaji sastavljeni u skladu sa primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja i poštujući sve značajne odrednice (Žager et al., 2018).

Revizija je u Republici Hrvatskoj određena zakonskim propisima odnosno odredbama Zakona o reviziji koje navode da je revizija provjera i ocjenjivanje godišnjih financijskih izvještaja,

konsolidiranih financijskih izvještaja te drugih vrsta financijskih izvještaja. Revizija je također i provjera metoda koje su provedene i podataka koji su korišteni prilikom sastavljanja revizije te u konačnici davanje neovisnog stručnog mišljenja o istinitosti i točnosti financijskih izvještaja, usklađenosti s propisima, uspješnosti poslovanja i novčanim tokovima (Zakon o reviziji, NN 127/2017, čl. 2.).

2.2. Povijesni razvoj

Nastanak i razvoj revizije usko je povezan i s razvojem tržišnog gospodarstva. To se može zaključiti kada se uzme u obzir činjenica da je revizija najrazvijenija u velikim zemljama koje imaju veoma razvijeno tržišno gospodarstvo, zemljama kao što su SAD, Velika Britanija i Njemačka.

Sami začeci revizije kako navodi u svom radu Krasić (2009) su nastali u Egiptu, Babilonu i Grčkoj, ali važno je napomenuti da je riječ o internoj reviziji. Razvoj eksterne revizije je započeo u 15. stoljeću u Italiji, a 1851. godine u Veneciji je udruženje knjigovođa činilo prvu profesionalnu organizaciju revizora.

Revizija je doživjela procvat u Engleskoj 1853. godine kada je osnovano profesionalno udruženje revizora koje je imalo kraljevsko dopuštenje za obavljanje poslova revizije. Godine 1892. u Engleskoj je uvedeno zvanje „ovlašteni računovođa“ koje postoji i danas. Razvoj revizije u SAD-u je započeo u državi New York 1887. godine kada je osnovano prvo američko udruženje revizora i uvedeno je zvanje „ovlašteni javni računovođa“, (eng. Certified Public Accountants – CPA) koje također postoji i dan danas (Crnković et al., 2010).

Začetak revizije u Europi dogodio se 1896. godine u Njemačkoj osnivanjem Saveza berlinskih knjigovodstvenih revizora. Zvanje privrednog ispitivača odnosno revizora se u Njemačkoj uvodi 1931. godine i to zvanje također postoji i danas (Krasić, Žager, 2009).

Godine 1941. u državi New York je osnovan prvi institut internih revizora (eng. Institute of Internal Auditors- IIA) koji broji više od 107 tisuća članova iz cijeloga svijeta i koji još uvijek ima najsnažniji utjecaj u oblikovanju načela i standarda interne revizije (Crnković et al., 2010).

Povijesni razvoj revizije u bivšoj Jugoslaviji nije evidentiran sve do 1972. godine kada se ističe početak razvoja revizije u okviru bivše Službe društvenog knjigovodstva (SDK). Na području bivše Kraljevine Jugoslavije, u Zagrebu, u sklopu Trgovinsko industrijske komore je 1935.

godine osnovan Revizorski ured koji se smatra početkom razvoja revizije u Republici Hrvatskoj kako navodi u svom radu Crnković (2009).

Revizija se počela razvijati u punom smislu u 20. stoljeću kada su se i u ostalim državama svijeta počeli osnivati instituti ovlaštenih revizora, a sama primjena revizije se razlikuje od države do države.

2.3. Temeljna načela

Temeljna revizijska načela su opća pravila ponašanja revizijske profesije. Načela su srž struke i nastala su razvojem revizije. Predstavljaju temelj za koncipiranje i razvoj revizijskih standarda, njihovo proučavanje je važno, ali nisu nepromjenjiva nego se mijenjaju i prilagođavaju kako se razvija teorija i praksa revizije (Tušek, Žager, 2008).

Temeljna revizijska načela koja se navode i koriste su:

- Načelo zakonitosti
- Načelo profesionalne etike
- Načelo neovisnosti
- Načelo stručnosti i kompetentnosti
- Načelo odgovornosti
- Načelo dokumentiranosti odnosno pribavljanja dokaza
- Načelo korektnog izvješćivanja

Načelo zakonitosti je jedno od najstarijih revizijskih načela i sastoji se od ispitivanja usklađenosti stvarnog stanja sa zakonskim propisima.

Načelo profesionalne etike se odnosi na revizora i pridržavanje određenih pravila ponašanja koja su obuhvaćena Kodeksom profesionalne etike revizora. Svrha ovog načela je zaštita revizije kao profesije od ponašanja pojedinih revizora kako ne bi svojim neprimjerenim postupcima narušili ugled struke.

Načelo neovisnosti zahtijeva da pri obavljanju eksterne revizije revizor mora biti potpuno samostalan u planiranju i ne smije se usmjeriti zahtjevima rukovodstva koje nastoji često ograničiti proces revizije i usmjeriti je na samo neke aspekte poslovanja. Revizorska društva pri obavljanju svoga posla moraju biti potpuno samostalna i neovisna.

Načelo stručnosti i kompetentnosti zahtjeva od revizora da osim etičkih i moralnih normi mora imati i određeno stručno obrazovanje i znanje za obavljanje revizijskih poslova te također praktično iskustvo i stalno usavršavanje.

Načelo odgovornosti traži da revizor utvrdi konkretnu odgovornost za moguće nepravilnosti i propuste u poslovanju određenog klijenta te također u slučaju donošenja pogrešne procjene i prikrivanja stvarnog stanja poziva na odgovornost revizora.

Načelo dokumentiranosti je jedno od starijih načela revizije i zahtjeva da svaka poslovna promjena ima uz sebe odgovarajuću valjanju dokumentaciju. To znači da sva računovodstvena, statistička i ostala operativna evidencija mora biti pouzdana, pregledna i organizirana kao dobra podloga za reviziju.

Načelo korektnog izvješćivanja se sastoji od revizorovog mišljenja koje mora biti korektno i konkretno.

3. Vrste revizije

3.1. Državna revizija

Jedna od temeljnih vrsta revizije je državna revizija. Kontrolira financijsko i nefinancijsko upravljanje u javnom sektoru i predstavlja opću sliku stanja u zemlji koju pregledava. Državna revizija kroz svoj rad pruža pomoć izvršnoj vlasti u izvršenju proračuna na svim razinama države, a zakonodavnoj vlasti pomaže pri kontroli te snosi veliku odgovornost. Osnovne aktivnosti su usmjerene na reviziju financijskih izvještaja i poslovanje te imaju za cilj poboljšati učinkovitost, zakonitost i djelotvornost poslovnih subjekata. Također kroz državni ured za reviziju se informiraju građani Republike Hrvatske, Vlada i Hrvatski sabor o metodama i rezultatima upravljanja izvanproračunskim i proračunskim sredstvima i drugim sredstvima koja su subjektima revidiranja dana na upravljanje i raspolaganje.¹

¹ Državni ured za reviziju (2019) Službena internet stranica. Dostupno na <http://www.revizija.hr/hr/o-nama>

3.1.1.Pojam i uloga državne revizije

Prema Krasiću (2007) Zakonom o državnoj reviziji uređena je revizija državnih prihoda i rashoda, financijskih izvještaja, financijskih transakcija državnog sektora, jedinica lokalne i regionalne samouprave, pravnih osoba koje se djelomično ili u potpunosti financiraju iz proračuna te drugih pravnih osoba u kojima Republika Hrvatska odnosno jedinice lokalne i regionalne samouprave imaju većinsko vlasništvo nad dionicama.

Revizija se provodi jednom godišnje za državni proračun, za proračune lokalne i regionalne samouprave i za fondove na razini Republike dok se za državni sektor, javna poduzeća, jedinice lokalne i regionalne samouprave, društva i druge pravne osobe u kojima Republika Hrvatska ima većinsko vlasništvo u dionicama vrši prema godišnjem programu Državnog ureda za reviziju. Državna revizija se provodi u skladu sa Kodeksom profesionalne etike državnih revizora i Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (Krasić, Žager, 2009). Državna revizija se obavlja u ime i na račun države, a djeluje na nacionalnoj razini unaprijed određenoj najčešće zakonskim i ustavnim odredbama. Državnom revizijom se kontroliraju provedene financijske transakcije koje predstavljaju državne izdatke kroz zakonsko korištenje sredstava. Na kraju se ocjenjuje djelotvornost i ekonomičnost obavljanja djelatnosti te se ocjenjuje učinkovitost ostvarenja ciljeva iz određenog programa (Mamić et al., 2018).

Kroz državnu reviziju se vrši i ispitivanje financijskih transakcija vezanih uz državne izdatke te ocjenjivanje učinkovitosti, djelotvornosti i ekonomičnosti ostvarenih ciljeva. Svi poslovi državne revizije u Republici Hrvatskoj su uređeni Zakonom o državnoj reviziji. Revizija se planira i provodi kroz predviđen godišnji program i plan rada ili prema zahtjevu Hrvatskog sabora, ako glavni državni revizor ocijeni zahtjev opravdanim, a provodi je državni ured za reviziju. Revizija godišnjeg izvještaja o izvršenju državnog proračuna obavlja se svake godine, a izvješće o obavljenoj reviziji dostavlja se Hrvatskome saboru do 15. lipnja tekuće godine za prethodnu godinu. (Zakon o državnoj reviziji, NN, čl.19, 25/19)

Pod pojmom državne revizije prema Zakonu o državnoj reviziji podrazumijeva se ispitivanje izvješća, dokumenata, isprava, sustava unutarnje kontrole i unutarnje revizije, računovodstvenih i financijskih postupaka te drugih evidencija kako bi se utvrdila točnost financijskih izvještaja i jesu li rezultati financijskih aktivnosti u skladu sa općeprihvaćenim računovodstvenim načelima i standardima (Krasić, Žager, 2009).

Prema Priručniku za rad državnih revizora izraz 3E čini razliku između državne i revizije privatnog sektora. 3E označava ekonomičnost kroz minimiziranje troškova, učinkovitost kroz odnos između ulaza i izlaza rada, novca i stvari potrebnih za ostvarenje ciljeva te svrsishodnost kao odnos između ostvarenih i željenih učinaka. Osim 3E razlika između državne revizije i revizije privatnog sektora je u financijskom aspektu jer se Državni ured za reviziju financira isključivo iz državnog proračuna (Krašić, Žager, 2009).

Državni ured za reviziju je najviša revizijska institucija Republike Hrvatske koja je samostalna i neovisna kod obavljanja svojih poslova. Sve zadaće koje obavlja i odgovornosti koje snosi Državni ured za reviziju su utvrđene Zakonom o Državnom uredu za reviziju. (Statut Državnog ureda za reviziju, NN 25/19, čl.3.)

Zakon o državnoj reviziji je donesen 1993. godine, a njime je osim zadaća i odgovornosti Državnog ureda za reviziju utvrđen i odnos prema Hrvatskom saboru kojemu je jedinom odgovoran za svoj rad i kojemu podnosi izvještaje o obavljenim revizijama i svome radu (Krašić, Žager, 2009).

Prema Filipoviću (2009) državni ured za reviziju je povezan i s revizijskim institucijama ostalih država, a sve s ciljem razmjene znanja, informacija i iskustava radi usklađivanja i razvoja metodologije rada. Revizija se prema Zakonu o državnoj reviziji obavezno provodi na jedinicama lokalne i regionalne samouprave te je zbog lakše organizacije u svim županijama osnovan državni ured za reviziju. Državni ured za reviziju je detaljno uređen na temelju pravilnika koji je ustrojio glavni državni revizor koristeći ovlasti iz statuta. Pravilnikom je uređen unutarnji ustroj, broj potrebnih državnih revizora i drugih službenika s opisom osnovnih zadaća i poslova te propisanih stručnih uvjeta za obavljanje tih poslova kao i ovlasti i odgovornosti. Državni revizori moraju biti stručne i neovisne osobe sa ovlaštenjem za rad koje im propisuje Zakon o državnoj reviziji.

Prema Krašiću i Žageru (2009) uvjeti koje ovlašteni državni revizor mora zadovoljiti prema Zakonu o državnoj reviziji su:

- Mora biti državljanin Republike Hrvatske
- Mora imati visoku stručnu spremu kroz ekonomsku, informatičku ili pravnu struku
- Mora imati položen ispit i certifikat za ovlaštenog državnog revizora te ne smije imati osude za kaznena djela iz gospodarskog kriminala
- Ovlašteni državni revizori moraju biti časni, pošteni i moraju ispunjavati uvjete određene Kodeksom profesionalne etike

Za zvanje ovlaštenog državnog revizora je osim stručnog i specifičnog školovanja potrebno i steći najmanje tri godine radnog staža u struci te položiti opći dio državnog stručnog ispita. Ovlašteni državni revizori ne mogu sudjelovati u pojedinim revizijama ako su u sukobu interesa i nisu nepristrani. Kako navode u svom radu Krasić, Žager (2009) okolnosti koje sprečavaju državnog revizora da sudjeluje u reviziji su:

- Ako su članovi nadzornog odbora ili nekog drugog organa revidiranog subjekta
- Ako su sudjelovali u izradi financijskih izvještaja ili vođenju poslovnih knjiga revidiranog subjekta
- ako im je suprug(a), krvi srodnik, u prvoj liniji do 4. stupnja srodstva, a u pobočnoj liniji do 2. stupnja srodstva, staratelj, potvornitelj, posvojenik, hranitelj jednog od zakonski predstavnika revidiranog subjekta ili članova nadzornog odbora

Polaganje ispita kao i cjelokupan program su propisani Pravilnikom i Programom o polaganju ispita za ovlaštenog državnog revizora, a sve odluke donosi glavni državni revizor u skladu sa zakonom o državnoj reviziji i Statutom državnog ureda za reviziju.

3.1.2. Revizijski standardi državne revizije

Revizijski standardi predstavljaju temeljna pravila koja se koriste prilikom revizije financijskih izvještaja. Standardi sadržavaju upute koje omogućavaju provedbu revizije te iskazivanje mišljenja i izvješćivanje o provedenoj reviziji i njima se jamči neovisnost i stručnost revizora. Najčešće korišteni revizijski standardi su općeprihvaćeni revizijski standardi koji se klasificiraju u tri skupine: opći standardi, standardi obavljanja revizije i standardi izvješćivanja Filipović (2009).

Opći standardi su potpuno usmjereni na revizora i na njegovu stručnost, savjesnost i neovisnost.

Standardi obavljanja revizije su podijeljeni u tri bitne cjeline, a to su ispravno planiranje poslova revizije, vrednovanje sustava internih kontrola te pribavljanje i vjerodostojnost dokaznog materijala.

Prema Crnkoviću i suradnicima (2010) standardi izvješćivanja sadrže pravila kojih se je potrebno pridržavati:

- Revizorsko izvješće mora sadržavati informaciju jesu li financijski izvještaji sastavljeni s općeprihvaćenim računovodstvenim načelima
- Potrebno je istaknuti jesu li se u revizorskom izvješću u tekućem razdoblju računovodstvena načela dosljedno primjenjivala u odnosu na prethodno razdoblje
- Sve informacije koje su objavljene u financijskim izvještajima se smatraju razumno odgovarajućima osim ako drugačije nije istaknuto u izvješću
- U revizorskom izvješću se mora nalaziti mišljenje o financijskim izvještajima ili utemeljene tvrdnje o činjenicama zbog kojih nije bilo moguće izraziti mišljenje

Općeprihvaćeni revizijski standardi prikazuju način na koji se razvija revizijska profesija. Redovito se primjenjuju, ali nemaju zakonsku snagu. Sva iskustva koja se odnose na područje revizije su iskazana u revizijskim standardima.

Državna revizija svoj rad obavlja prema postupcima i metodama koje su definirane revizijskim standardima (INTOSAI). INTOSAI je međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija i osnovana je zbog potrebe za sve većom međunarodnom suradnjom institucija. Ova organizacija broji 189 stalnih članica i 4 pridružena člana, a cilj je promicanje razmjene ideja, znanja i iskustava između vrhovnih revizorskih institucija diljem svijeta (Crnković et al., 2010).

Prema Crnkoviću i suradnicima (2010) INTOSAI standardima su propisana:

- osnovna načela državne revizije koja čine suglasnost sa revizijskim standardima, nepristrana prosudba, javna odgovornost, odgovornost menadžmenta, objavljivanje revizijskih standarda, dosljednost standarda, interna kontrola, pristup podacima, područje revizije, unaprjeđenje tehnika i sukobi interesa
- opći standardi čine neovisnost, nadležnost, dužna pažnja i ostali opći standardi
- standardi područja rada koji čine nadzor i pregled, planiranje, interna kontrola, usklađenost sa zakonima i propisima, revizijski dokaz i analiza izvješća
- standardi izvješćivanja koji čine oblik, naslov, datum, potpis, sadržaj, potpunost, predmet, zakonska osnova, usklađenost sa zakonskim propisima te pravovremenost

INTOSAI revizijskim standardima su definirane upute za provođenje revizije, odnosno određene su radnje i postupci koje je potrebno provoditi pri obavljanju revizije.

Kako navodi u svom radu Krasić (2007) revizija financijskih pravilnosti prema INTOSAI standardima obuhvaća:

- prihvaćanje financijske odgovornosti subjekata koji su podložni reviziji, uključujući i

testiranje i procjenjivanje financijskih dokumenata i iznošenje mišljenja o financijskim izvještajima,

- prihvaćanje financijske odgovornosti državne uprave u cjelini,
- reviziju financijskih sustava i transakcija, procjenu usporedivosti sa zakonima i propisima
- reviziju funkcija interne kontrole i interne revizije
- reviziju poštenosti i istinitosti upravnih odluka koje su donesene unutar subjekta kod kojega se obavlja revizija
- izvješćivanje o mnogim različitim pitanjima koja se pojavljuju ili se odnose na reviziju, a što državna revizija smatra potrebnim objaviti.

Revizija uspješnosti odnosi se na reviziju ekonomičnosti, učinkovitosti i uspješnosti, a obuhvaća:

- reviziju ekonomičnosti upravnih aktivnosti u skladu sa značenjem upravnih načela i prakse
- reviziju učinkovitosti korištenja ljudskih, financijskih i drugih resursa uključujući ispitivanje informacijskih sustava, mjera uspjeha te kontrolnih i drugih postupaka kod subjekta kod kojega se obavlja revizija radi otklanjanja uočenih nedostataka
- reviziju uspješnosti u odnosu na postignute ciljeve, te reviziju ostvarenih aktivnosti u usporedbi s namjeravanim

Međunarodni standardi vrhovnih revizijskih institucija služe kao pomoć drugim institucijama pri stručnoj prosudbi o mjerama te podupiru kvalitetno upravljanje. Svi standardi i nadležnosti propisane INTOSAI revizijskim standardima su u Republici Hrvatskoj u potpunosti prihvaćeni te je i rad Državnog ureda za reviziju također prilagođen INTOSAI standardima.

3.1.3. Važnost vrhovnih institucija za provođenje državne revizije

Državni ured za reviziju je vrhovna revizijska institucija u Republici Hrvatskoj. Primarne aktivnosti su vezanu uz reviziju financijskih izvještaja i poslovanja te na poboljšanje učinkovitosti, zakonitosti i djelotvornosti subjekata koji upravljaju javnom imovinom drugih pravnih osoba određenih zakonom. Državni ured za reviziju služi kao sredstvo informiranja Vlade, Hrvatskog sabora i građana Republike Hrvatske o načinu i rezultatima upravljanja te drugim sredstvima koja su dana na upravljanje i raspolaganje određenim subjektima revidiranja.

Ustavom Republike Hrvatske je donesena odluka da je Državni ured za reviziju najviša državna revizijska institucija koja djeluje samostalno i neovisno. Državni ured za reviziju je osnovan 1993. godine, a godinu dana kasnije je započeo s radom. Zakonom o Državnom uredu za reviziju² i Zakonom o financiranju političkih aktivnosti i izborne promidžbe³ su određeni propisi, nadležnosti i odgovornosti državnog ureda. Odbor Hrvatskog sabora je nadležan za financije državnog ureda za reviziju. Ured je jedinstvena institucija koja se sastoji od 20 područnih ureda po županijskim središtima i središnjeg ureda u gradu Zagrebu i sve aktivnosti provode na cijelom teritoriju Republike Hrvatske. U središnjem uredu su odjeli podijeljeni prema vrstama revizije i vrstama subjekata, odjeli za kadrovske, pravne i računovodstvene poslove i odjel za unutarnju reviziju. Središnji ured je također zadužen i za odnose s javnošću te međunarodnu suradnju.⁴

Prema Zakonu o državnom uredu za reviziju subjekti revizije su:

- jedinice državnog sektora,
- jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave
- pravne osobe koje se financiraju iz proračuna
- pravne osobe kojima je osnivač Republika Hrvatska ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te pravne osobe u vlasništvu Republike Hrvatske ili jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave
- društva i druge pravne osobe u kojima Republika Hrvatska odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave ima većinsko vlasništvo nad dionicama odnosno udjelima i/ili odlučujući utjecaj u upravljanju
- pravne osobe (kćeri) koje osnivaju pravne osobe čiji je osnivač Republika Hrvatska ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave
- pravne osobe koje sredstva za rad osiguravaju iz obveznih doprinosa, članarina ili

² Narodne novine (2019) Zakon o državnom uredu za reviziju. Zagreb: Narodne novine d.d.

³ Narodne novine (2017) Zakon o financiranju političkih aktivnosti i izborne promidžbe. Zagreb: Narodne novine d.d.

⁴ Državni ured za reviziju (2019) Službena internet stranica. Dostupno na <http://www.revizija.hr/hr/o-nama>

drugih prihoda propisanih zakonom

- političke stranke, nezavisni zastupnici i članovi predstavničkih tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, na način kako je propisano zakonom kojim se uređuje financiranje političkih aktivnosti i izborne promidžbe
- pravne osobe u Republici Hrvatskoj koje koriste sredstva Europske unije, međunarodnih financijskih mehanizama i drugih međunarodnih organizacija ili institucija za financiranje javnih potreba⁵

Državni ured za reviziju je od samog početka započeo međunarodno povezivanje s istovrsnim institucijama kako bi se ostvarila razmjena znanja, iskustava, stručnih materijala i informacija sve u okviru međunarodno prihvaćenih revizijskih standarda. Također kroz povezivanje s drugim institucijama se želi modernizirati razvoj revizijske profesije, razvoj struke na temelju vlastitih rezultata, informiranje drugih o radu i rezultatima, stjecanje reputacije i prihvaćanje kao stručne i profesionalne institucije od strane drugih državnih revizija i profesionalnih udruga.

Međunarodna suradnja Državnog ureda za reviziju se dijeli na četiri kategorije aktivnosti:

- Aktivnosti povezane s članstvom u međunarodnim strukovnim udrugama
- Aktivnosti povezane s Europskom unijom
- Aktivnosti povezane s vrhovnim revizijskim institucijama drugih zemalja
- Druge međunarodne aktivnosti⁶

U svijetu Europski revizorski sud provodi revizije u skladu sa međunarodnim revizijskim standardom i etičkim kodeksom Europske unije. Revizije se provode unutar međuinstitucionalnog okvira koji je definiran Ugovorom o funkcioniranju Europske unije i Financijskom uredbom za opći proračun Europske unije. Europski revizorski sud ima status institucije Europske unije. Ostale relevantne institucije su Europsko vijeće, Vijeće Europske unije, Europski parlament, Europska komisija, Europska središnja banka i Sud Europske unije. Osnovna zadaća revizorskog suda je obavljati reviziju Europske unije s ciljem poboljšanja

⁵ Narodne novine (2019) Zakon o državnom uredu za reviziju. Zagreb: Narodne novine d.d.

⁶ Državni ured za reviziju (2019) Službena internet stranica. Dostupno na: <http://www.revizija.hr/hr/o-nama>

financijskog upravljanja i informiranja građana Europe o načinu na koji se koriste javna sredstva.⁷

Vrhovne revizijske institucije u Europskoj uniji se mogu kategorizirati na više načina. Tradicionalna podjela se odnosi na organizacijsku strukturu i je li korijen u anglosaksonskom, latinsko/francuskom ili germanskom sastavu. Razlikuju se po sudskim ovlastima te također po količini članova koji upravljaju revizijskim institucijama, monokratske institucije kojima je na čelu jedna osoba i institucije kojima upravlja više članova kao što su odbor, vijeće ili senat. Dodatna podjela ovisi o ovlastima za provedbu revizije na nižim razinama i na temelju odnosa s nacionalnim parlamentom.⁸ Vrhovne revizijske institucije u Europskoj uniji se smatraju neovisnim javnim tijelima.

3.2. Eksterna revizija

Prema Filipoviću (2009) vrste revizije se grupiraju prema objektu ispitivanja i subjektu koji provodi reviziju. Prema objektu ispitivanja revizije se dijele na revizije financijskih izvještaja, revizije podudarnosti i revizije poslovanja.

Revizija financijskih izvještaja kontrolira točnost financijskih izvještaja u odnosu na određene kriterije i najčešće se provodi za bilancu, račun dobiti i gubitka, izvještaj o novčanom toku, promjenama kapitala i bilješkama uz financijske izvještaje.

Revizija podudarnosti služi da bi se utvrdila usklađenost s određenim politikama, državnim propisima, pravilima i zakonima.

Revizija poslovanja se odnosi na ispitivanje ukupnih ili djelomičnih aktivnosti nekog trgovačkog društva ili drugih poslovnih subjekata sve u svrhu poboljšanja kvalitete poslovanja i uklanjanja potencijalnih nedostataka. Cilj je procjena poslovanja i unapređenje, a ova vrsta revizije se najčešće provodi interno no mogu je provoditi i eksterni revizori. Predmet poslovanja kod eksterne revizije su financijski izvještaji.

⁷ Europski revizorski sud (2019) Službena internet stranica: <https://www.eca.europa.eu>

⁸ Europski revizorski sud (2019) Javna revizija u Europskoj uniji. Dostupno na: <http://publications.europa.eu/webpub/eca/book-state-audit/hr>

3.2.1. Pojam i uloga eksterne revizije

Eksterna revizija je postupak ispitivanja i ocjenjivanja poslovanja poduzeća, a provode ju stručni, neovisni i ovlašteni revizori kako navodi u svom radu Žager (2007). Revizori su vanjski suradnici i nemaju nikakvu povezanost s poduzećem u kojemu provode reviziju.

Kroz eksternu reviziju se vrši ispitivanje objektivnosti i realnosti temeljnih financijskih izvještaja i služi kako bi se zaštitili interesi vlasnika kapitala i osigurali provjereni podatci bitni za uspješan nastavak poslovanja (Žager, 2007).

Prema Crnkoviću (2009) karakteristike eksterne revizije su:

- Naknadno ispitivanje financijskih izvješća i poslovanja poduzeća
- Kroz reviziju se želi zaključiti jesu li predočena financijska izvješća realan i objektivan prikaz financijskog stanja i poslovanja poduzeća
- Prema unaprijed utvrđenim kriterijima, računovodstvenim načelima, računovodstvenim politikama i zakonskim propisima se utvrđuje objektivnost i realnost financijskih izvještaja
- Revizorovo konačno izvješće se temelji na objektivnim dokazima i dostavlja se svim zainteresiranim korisnicima
- Reviziju provode neovisni stručnjaci koji nemaju povezanost s poduzećem u kojem se vrši revizija

Kod eksterne revizije bitnu ulogu imaju instituti za reviziju ili računovodstvo koji izdaju certifikate o revizijskim zvanjima te također donose revizijske standarde i kodeks profesionalne etike revizora.

Osim revizije financijskih izvještaja, eksterni revizori se bave i drugim aktivnostima kao što su porezna savjetovanja, savjetodavne usluge, financijske usluge i slično (Žager, 2007).

3.2.2. Eksterna revizija kao profesija

Revizijska profesija je povezana s računovodstvom jer revizija proizlazi iz računovodstva. U američkoj praksi slično kao i u drugim zemljama ovlašteni javni računovođa je najviše računovodstveno zvanje, a to je ujedno i najviše revizijsko zvanje (Žager et al., 2020).

Polaganjem ispita kod ovlaštenih instituta stječe se revizijsko zvanje, a da bi se pristupilo ispitu potrebno je imati adekvatno radno iskustvo. Poslovi revizije moraju biti odvojeni od drugih

usluga koje obavljaju ovlaštene računovođe jer računovođa koji obavlja ulogu savjetnika u poduzeću ne može u istom poduzeću obavljati i reviziju zbog moguće nepristranosti (Žager et al., 2020).

Revizijska zvanja koja se nalaze u okviru profesije javnog računovođe su mlađi revizor (revizor-pripravnik), revizor i ovlaštene revizor. Prema Žageru i suradnicima (2020) revizijska društva su partnerska u kojim se najčešće zapošljavaju mladi ljudi u statusu revizora asistenta. S godinama i ovisno o ostvarenim rezultatima revizor asistent može napredovati do pozicija revizora, starijeg revizora, supervizora, menadžera i na kraju do partnerske pozicije koja je najviša stepenica. Da bi se dostigao status partnera potrebno je otprilike 8-10 godina i samo 5-10% zaposlenih u vodećim društvima uspije doći do te stepenice.

Prema Žageru i suradnicima (2020) kod eksterne revizije potrebno je razmotriti tri aspekta:

- Zvanje i status revizora kao osobe koja se bavi poslovima revizije
- Položaj revizorskog društva kao institucije koja provodi postupke revizije i pozicionirana je između obveznika revizije, korisnika informacija o provedenoj reviziji i instituta za reviziju
- Uloga i značaj instituta za reviziju uz pomoć kojega se utvrđuju kodeks profesionalne etike revizora i revizijski standardi

Da bi revizor mogao kvalitetno obavljati svoj posao potrebna je njegova stručnost, ali i iskustvo stečeno obavljanjem revizijskog posla. Mišljenje revizora mora imati visoku vrijednost i iz toga razloga je u kontekstu edukacije potrebno spojiti teorijsko i praktično obrazovanje. Najviše revizijsko zvanje uključuje fakultetsko obrazovanje, naknadni tečaj teorijskog znanja, praktična obuka i na kraju položen ispit kojim se potvrđuje stručna osposobljenost za provođenje revizije (Žager et al., 2020).

Revizijska profesija zahtjeva stalno obrazovanje i razvoj kako bi revizori mogli usavršiti sve promjene koje se događaju u teoriji i praksi revizije. Stečena licenca ima određene rok valjanosti. Način polaganja ispita se razlikuje od države do države.

U SAD-u je ispit jedinstven za sve američke države i polaže se dva dana. Nema usmenih ispita nego se polaže samo u pismenoj formi i polaganje traje punih petnaest sati. Materijali bitni za zvanje ovlaštenog računovođe su podijeljeni u četiri područja:

- Revizija
- Financijsko računovodstvo i izvješćivanje poduzeća

- Pravo
- Poslovno okruženje i koncepti

Ispit se polaže dva puta godišnje i potrebno je u svakom području ostvariti najmanje 75 od 100 bodova (Žager et al., 2020).

U Njemačkoj se ispiti također polažu dva puta godišnje, ali se sastoje od pismenog i usmenog dijela. U pisanom dijelu ispita se polaže:

- Revizija poslovanja, procjena poduzeća i profesionalna regulacija
- Primijenjena poslovna administracija, ekonomija
- Trgovačko pravo
- Porezno pravo

Kandidati koji su završili diplomski program su oslobođeni polaganja Primijenjene poslovne administracije, ekonomije i Trgovačko pravo te polažu preostala dva predmeta i usmeni ispit.

Što se tiče europskih okvira važno je istaknuto ispit za zvanje ovlaštenu računovođu gdje je potrebno položiti 14 ispita, a prije pristupanja ispitu traži se relevantno praktično iskustvo u trajanju od najmanje tri godine i položen modul profesionalne etike (Žager et al., 2020).

Revizorska društva su organizacije ovlaštene za provedbu neovisne i stručne eksterne revizije. Revizorsko društvo je u pravilu najčešće partnerstvo, a može također biti i društvo u pojedinačnom vlasništvu i dioničko društvo. Najpoznatija revizorska društva poznata pod imenom „velika četvorka“ su Ernst & Young, Deloitte, KPMG i PricewaterhouseCoopers i sva četiri društva su partnerstva.

3.3. Interna revizija

Interna revizija čini značajan segment cjelokupne revizijske profesije. Provode ju osobe unutar poduzeća koje je objekt revizije, sve je organizirano unutar poduzeća kao cjelovit test efektivnosti svih aspekata sustava internih kontrola i poslovanja poduzeća (Žager, 2007). Kod interne revizije najbitniji poslovi su ispitivanje organiziranosti, razvoj i poboljšanje efikasnosti pojedinih poslovnih funkcija, funkcioniranje informacijskog sustava, način donošenja poslovnih odluka te razni poslovi kojim se provodi ispitivanje i ocjena poslovanja poduzeća.

3.3.1. Pojam i uloga interne revizije

Kod interne revizije u odnosu na eksternu izražavanje mišljenja o objektivnosti i realnosti financijskih izvještaja manje je važno. Internom revizijom se provodi ispitivanje organiziranosti, razvoj i poboljšanje efikasnosti pojedinih poslovnih funkcija te također ispitivanje načina na koje se donose poslovne odluke, funkcioniranje informacijskog sustava i drugi poslovi za ispitivanje i ocjenu poslovanja poduzeća. Instituti internih revizora izdaju certifikate za zvanje ovlašteni interni revizor (Žager, 2007).

3.3.2. Interna revizija kao profesija

Profesija označava neku vrstu djelatnosti, stalno zanimanje, zvanje, služba ili struka koja služi kao izvor egzistencije, odnosno izvor stalnih prihoda.

Kada govorimo o internoj reviziji kao profesiji bitno je istaknuti konstitutivne elemente kao što su:

- Interni revizor kao osoba
- Institut internih revizora
- Poslovni subjekti u kojima djeluju interni revizori

Da bi pojedinac postao interni revizor i obavljao poslove interne revizije mora zadovoljiti određene uvjete. Jedan od glavnih uvjeta je visoka razina stručnosti i kompetentnosti koja se stječe ne samo kroz formalno obrazovanje nego i kroz neprekidno usavršavanje i razvoj te kroz polaganje ispita za stjecanje revizijskih zvanja (Žager, 2007).

Najpoznatiji ispit za ovlaštenog internog revizora organizira američki institut internih revizora sa sjedištem u Altamonte Springsu na Floridi. Da bi kandidat mogao pristupiti ispitu mora zadovoljiti slijedeće uvjete:

- Završeno fakultetsko obrazovanje
- Prihvaćanje određenih etičkih načela i pravila koja je usvojio Institut
- Odgovarajuće radno iskustvo

Prije izlaska na ispit svaki kandidat mora poznavati sadržaj Kodeksa profesionalne etike internih revizora i svojim potpisom mora potvrditi da prihvaća sve etička načela i pravila.

Kandidat mora imati i najmanje dvije godine radnog iskustva na poslovima interne revizije ili sličnim poslovima kao što su eksterna revizija, interna kontrola i drugi poslovi (Žager, 2007).

Ispit za ovlaštenog internog revizora je podijeljen u četiri dijela:

- Prvi dio se zove Proces interne revizije (revizija, profesionalizam, prijevara)
- Drugi dio se zove Vještine interne revizije (rješavanje problema, procjena revizijskih dokaza, prikupljanje podataka, dokumentacija, izvještavanje)
- Treći dio se zove Upravljačka kontrola i informacijske tehnologije (operativni menadžment, upravljačka kontrola, informacijske tehnologije)
- Četvrti dio se zove Revizijsko okruženje (financijsko računovodstvo, financije, upravljačko računovodstvo, pravna regulativa)

Za svako područje se u pisanom obliku dogovara na 80 pitanja, a za stjecanje zvanja ovlašteni interni revizor potrebno je ostvariti minimalno 75 bodova iz svakog dijela ispita (Žager, 2007).

Kako navodi Žager (2007) od 1974. godine ovaj ispit se može polagati i u drugim državama ne samo SAD-u i Kanadi. U slučaju polaganja u drugoj državi ispit se polaže na jeziku te države te se također uključuju u ispit posebnosti svake pojedine države. Ključna stavka za djelovanje ovlaštenog internog revizora je program neprekidnog razvoja koji uključuje usvajanje novih znanja iz područja primjene revizijskih standarda, postupaka i tehnika.

Proces obrazovanja i provedbe ispita najčešće obavljaju nacionalni instituti internih revizora. U Europi je 1982. godine osnovana Europska konfederacija instituta za internu reviziju koja se oslanja na rad svjetskog Instituta internih revizora iz SAD-a (Žager, 2007).

Institut internih revizora se obvezuje na:

- Osiguravanje, na međunarodnoj razini svih aktivnosti profesionalnog razvoja, standarda za obavljanje interne revizije i certifikata
- Istraživanje, širenje i promicanje među članovima svjetskih saznanja koja se odnose na internu reviziju
- Organiziranje sastanaka na međunarodnoj razini s ciljem obrazovanja članova o praktičnom djelovanju interne revizije
- Povezivanje internih revizora iz cijelog svijeta radi razmjene iskustva, informacija i usavršavanja u području interne revizije

Institut je globalna međunarodna organizacija s više od 107.000 članova i zadovoljava potrebe profesionalnog razvoja internih revizora u više od 160 zemalja svijeta.

3.4. Zajednička revizija

Zajednička revizija je nastala na području Europske unije nakon financijske krize na prijedlog Europske komisije. Kako navodi u svom radu Lukenda (2020) zajedničku reviziju provode dva neovisna revizora zajednički koja nakon toga podnose zajedničko revizorsko izvješće kako bi se povećala kvaliteta obavljene revizije i osigurala neovisnost revizora.

3.4.1. Pojam i uloga zajedničke revizije

Prema definiciji kod zajedničke revizije su financijski izvještaji revidirani od strane dva ili više neovisnih revizora na način koji uključuje zajedničko revizijsko djelovanje, planiranje revizije, međusobnu kontrolu kvalitete i izdavanje zajedničkog izvješća koje potpisuju odgovorni revizori (Lukenda, 2020).

Zajednička revizija se razlikuje od dualne revizije gdje revizori iskazuju dva mišljenja i od dvostruke revizije gdje se revizorsko djelovanje obavlja dva puta. Kod provođenja zajedničke revizije se pojavljuju brojni izazovi koje je potrebno otkloniti kako bi revizija bila uspješno obavljena. Teško je postići uravnotežen pristup radu i funkcioniranju zajedničkih revizora. S obzirom da bi se zajednička revizija trebala vršiti u koordinaciji najvećih revizijskih društava kod nedostatka resursa u malim revizijskim društvima nekada dolazi do neravnomjerne raspodjele posla između dva revizora pa kvaliteta revizije dolazi u pitanje zbog smanjenja revizijske koncentracije (Lukenda, 2020).

Brojne su prednosti i nedostaci kod provođenja zajedničke revizije:

Prednosti

- Nema velike povezanosti s klijentom jer postoji mogućnost rotacije posla među zajedničkim revizorima
- Kvaliteta revizije i financijskog izvještavanja je bolja jer dva revizora vide bolje od jednog
- Veća je mogućnost za ulaskom više revizijskih društava na revizijsko tržište
- Smanjena je koncentracija „velike četvorke“

- Otežava povezanost menadžmenta u revizijskog društva

Nedostatci

- Zajednička revizija je dodatni trošak za poduzeće jer izaziva veću revizijsku naknadu
- Javlja se problem raspodjele revizijske naknade između društava
- Mogu se pojaviti problemi koordinacije između dva ili više revizora
- Revizijski posao se može duplicirati ili se pojedini dio posla može izostaviti
- Problem dualne odgovornosti
- Mala i srednja društva zbog nedostatka resursa ne mogu sudjelovati u reviziji subjekta od javnog interesa
- Može doći do neslaganja oko izraženog revizorskog mišljenja

3.5. Revizije u javnom sektoru

Tri glavne kategorije revizija u javnom sektoru su financijska revizija, revizija usklađenosti i revizija učinkovitosti.

Svrha financijske revizije je izvršiti analizu dokumentacije, sustava unutarnje kontrole i unutarnje revizije, izvješća, računovodstvenih i financijskih postupaka kako bi se utvrdilo je li se u financijskim izvještajima nalazi istinit i točan financijski položaj te jesu li rezultati svih financijskih aktivnosti u skladu s načelima i standardima računovodstva.

Revizija usklađenosti služi kako bi se utvrdilo analizom je li ekonomsko i financijsko upravljanja subjektom, aktivnošću ili programom nad kojim se provodi revizija u skladu sa važećim pravnim i regulatornim odredbama.

Revizija učinkovitosti analizira operacije, programe i postupke tijela i institucija koje upravljaju sredstvima kako bi se utvrdilo je li se sredstva koriste na učinkovit, ekonomičan i djelotvoran način.

3.5.1. Financijska revizija

Financijska revizija je tradicionalno zadaća državne revizije. Kako navode u svom radu Akrap i suradnici (2009) prema INTOSAI revizijskim standardima zadaće financijske revizije su:

- Potvrđivanje financijske odgovornosti subjekata koji podliježu reviziji te ispitivanje i procjenjivanje financijskih dokumenata i davanje mišljenja u vezi financijskih izvještaja
- Potvrđivanje financijske odgovornosti državne uprave u cjelini
- Revizija financijskih sustava i transakcija te procjena usklađenosti sa određenim zakonima i propisima
- Revizija funkcija interne revizije i interne kontrole
- Revizija poštenosti i istinitosti upravnih odluka donesenih unutar subjekta kod kojeg se obavlja revizija
- Izvješćivanje o svim vrstama pitanja koja se pojavljuju i odnose na reviziju

Financijskom revizijom se vrši provjera financijskih izvještaja i poslovanja subjekta revizije za određeno razdoblje. Provedbom revizije se ocjenjuje u kojoj mjeri su prilikom sastavljanja financijskih izvještaja primijenjena računovodstvena načela i standardi za državne jedinice i jesu li poštovani zakoni iz tog područja (Akrap et al., 2009).

Ciljevi financijske revizije su provjere:

- Vjerodostojnosti i istinitosti financijskih izvještaja
- Ostvarenih prihoda i primitaka te izvršenje rashoda i izdataka u skladu s proračunom i financijskim planom
- Svih transakcija kako bi se ustanovila opravdanost korištenja sredstava te primjene zakona i drugih propisa koji uređuju poslovanje subjekta revizije

Prema Akrap i suradnicima (2009) istinitost i vjerodostojnost financijskih izvještaja podrazumijeva provjeru:

- Postojanosti (jesu li se svi evidentirani poslovi stvarno dogodili)
- Potpunosti (jesu li svi poslovni događaji uredno evidentirani u razdoblju na koje se odnose)
- Točnosti (jesu li svi poslovni događaji računski točno upisani u poslovne knjige)
- Klasifikacije (je li provedena pravilna klasifikacija za određene račune)
- Pravodobnosti (jesu li svi poslovni događaji pravodobno evidentirani)

- Vlasništva (jesu li pri evidentiranju poslovnih događaja na računima glavne knjige ispunjeni kriteriji vlasništva)
- Objavljivanja (je li u financijskim izvještajima i bilješkama obavljeno sve bitno za poslovanje i donošenje poslovnih odluka)
- Pravilnosti (jesu li poslovanje i sve transakcije usklađene sa zakonima i propisima)

3.5.2. Revizija usklađenosti i učinkovitosti

Revizijom usklađenosti se analizira je li predmet revizije u skladu sa zadanim kriterijima. Služi za ocjenu aktivnosti, financijske transakcije i informacije u svakom bitnom pogledu. Predmet revizije usklađenosti ovisi o opsegu revizije (Ključar, 2019).

Revizija učinkovitosti predstavlja izazovan, suvremen i moderan oblik revizije koji nije blizak privatnom sektoru. Provedba revizije učinkovitosti je za sve institucije državne revizije najsloženija i najviša zadaća. Uz pomoć revizije učinkovitosti se provjerava i ocjenjuje djelotvornost, ekonomičnost i uspješnost obavljenih aktivnosti te se također ispituju aktivnosti koje su vezane za planiranje, izvršavanje i ocjenjivanje rezultata pojedinih programa rada (Akrap et al., 2009).

Revizija učinkovitosti ne provjerava političke odluke i ciljeve iako može obuhvaćati ispitivanje prikladnosti pojedinih informacija koje su dovele do određenih političkih odluka. Ova vrsta revizije se odnosi na ekonomičnost, učinkovitost i uspješnost. Obuhvaća reviziju ekonomičnosti upravnih aktivnosti koje su u skladu sa upravnim načelima i praksom te politikama uprave, reviziju učinkovitosti kroz korištenje resursa, ljudskih i financijskih te uključuje ispitivanje mjera uspjeha, informacijskih sustava i drugih vrsta kontrole kod subjekta nad kojim se obavlja revizija sve u svrhu otklanjanja nedostataka i reviziju uspješnosti u odnosu na postignute ciljeve i ostvarene aktivnosti u odnosu na željne kod subjekta koji je pod revizijom (Akrap et al., 2009).

U novije vrijeme revizija učinkovitosti ima sve veću važnost i sve više dobiva na značaju te je predmetom rasprave stručnjaka koji se bave poslovanjem revizije. Kako navodi u svom radu Akrap (2009) od provedbe revizije učinkovitosti državni revizori sve više idu u prosudbu učinkovitosti, ekonomičnosti i djelotvornosti, odnosno 3E (eng. efficiency, economy, effectiveness) ukupnih aktivnosti ili pojedinih funkcija koje u svom poslovanju provodi subjekt revizije. Više nema isključivog zadržavanja na prosudbi i ocjeni pravilnosti financijskih

transakcija i financijskih izvještaja. Kod ovakve provedbe je puno manje egzaktnih činjenica i potrebno je puno više istraživačkih postupaka, inventivnog rada i vlastitih prosudbi koje obično zahtijevaju dodatna objašnjenja i izazivaju rasprave sa subjektima revizije.

Prvi ekonomski kriterij revizije ekonomičnost znači je posao obavljen uz najniže moguće troškove. Ocjena ekonomičnosti se utvrđuje odnosom između troškova i ostvarenih prihoda, cilj je utvrđivanje najvećeg mogućeg učinka i najpovoljnijeg odnosa između ukupnih troškova i koristi koja se želi postići. Drugi ekonomski kriterij učinkovitost podrazumijeva izbjegavanje nepotrebnih troškova u novcu, radu ili stvarima. Državni revizor ima zadatak utvrditi odnos utroška radnog vremena, novca i drugih sredstava u odnosu na utrošak radnog napora potrebnog za ostvarenje cilja. Sve zainteresirane strane zanima učinkovitost kako i se poboljšalo upravljanje programima, povećala odgovornost i bolje donošenje odluka. Učinkovitost u javnom sektoru se odnosi na:

- Rezultati subjekta - aktualni rezultati ili postignuća subjekata u javnom sektoru te razina poboljšanja ili pogoršanja zbog aktivnosti subjekta
- Razina i kvaliteta interakcije subjekta s javnošću – procesi, sustavi i operacije javnog tijela te s njima povezani standardi etičkog ponašanja i isporuka dobara i usluga građanima
- Trošak rezultata i aktivnosti – javna sredstva koja javna tijela primaju za pružanje određene razine usluge

Treći ekonomski kriterij se odnosi na ocjenu djelotvornosti, a to podrazumijeva informaciju i o tome koliko je optimalno subjekt revizije izvršio zadaću. Kod provedbe revizije može doći do nepoklapanja revizijskih ciljeva u slučaju kada subjekt postupi u skladu sa važećim zakonima i propisima, ali postupi neekonomično. Tada su zadovoljeni kriteriji revizije pravilnosti i usklađenosti sa zakonskim propisima, ali nisu zadovoljeni kriteriji revizije učinkovitosti (Akrap et al., 2009).

Subjekt revizije učinkovitosti su sve državne i javne institucije čije aktivnosti su predmet revizije. U Republici Hrvatskoj to su sve jedinice državnog sektora, sve lokalne i regionalne samouprave, pravne osobe koje se financiraju iz državnog proračuna, društva i druge pravne osobe u kojima Republika Hrvatska ima većinsko vlasništvo nad dionicama. Područje revizije učinkovitosti je sva djelatnost ili djelokrug rada koji je obuhvaćen revizijom. To mogu biti razne aktivnost, programi, projekti, javne usluge ili funkcije upravljanja u subjektu revizije. Predmet

revizije označava na što su usmjereni revizori tijekom provođenja postupka revizije te što se želi postići provjeravanjem odabranog područja (Akrap et al., 2009).

4. Vrste revizorovog mišljenja

Kao što je prethodno spomenuto revizija je neovisno ispitivanje financijskih izvještaja s ciljem izražavanja mišljenja o poslovanju tvrtke. Sastavljanje revizijskog izvješća je finalni korak u procesu revizije, a sastavlja se za svako razdoblje za koje su predloženi financijski izvještaji i daje vjerodostojnost navedenim izvještajima zbog neovisnog mišljenja. Revizor na temelju prikupljenih dokaza izražava mišljenje i daje ocjenu i uvjerenje da su financijski izvještaji istiniti i da točno prikazuju poslovanje subjekta koji je pod revizijom. Revizor u pisanom izvješću treba jasno izraziti svoje mišljenje i dati obrazloženje za svoje mišljenje. Izvješće revizora služi kao sredstvo sporazumijevanja jer revizor kroz izvješće prenosi u skraćenom obliku profesionalno i neovisno mišljenje o subjektu revizije (Miolin, 2017).

Četiri su vrste mišljenja koje revizor može izraziti u svom izvještaju:

- Pozitivno mišljenje
- Mišljenje s rezervom
- Suzdržanost od mišljenja
- Negativno mišljenje

U situacijama kada revizor na temelju postojećih dokaza ne može zaključiti da financijski izvještaji kao cjelina nisu bez značajnog pogrešnog prikazivanja ili ne može prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze potrebno je modificirati mišljenje u revizorovom izvješću u skladu s MRevS-om 705.

Kako navodi u svom radu Miolin (2017) prema MRevS-u 705 mišljenje s rezervom, negativno mišljenje i suzdržano mišljenje se smatraju kao modificirana mišljenja. Modificirana izvješća unatoč tome što se sastavljaju temeljem provedene revizije financijskih izvještaja se znatno razlikuju od standardnih pozitivnih izvještaja. U situacijama kada dođe do određenog odstupanja pri obavljanju revizije revizor će izraziti modificirano mišljenje te u zasebnom dijelu objasniti pitanja koja uzrokuju modifikaciju. Zasebni dio ili odjeljak se u revizorovu izvješću navodi nakon odjeljka s mišljenjem i koristi se jedan od odgovarajućih podnaslova:

- Osnova za mišljenje s rezervom
- Osnova za suzdržanost od mišljenja

- Osnova za negativno mišljenje

Ako su izvršeni pogrešni prikazi određenih iznosa u financijskim izvještajima revizor mora opisati i kvantificirati financijske učinke pogrešnog prikazivanja. Ukoliko to nije moguće izvesti revizor to treba navesti u odjeljku s osnovom za modifikaciju mišljenja (Miolin, 2017).

4.1. Pozitivno mišljenje

Pozitivno ili bezuvjetno mišljenje će revizor izraziti samo nakon što zaključi da su priloženi financijski izvještaji u svim bitnim elementima sastavljeni u skladu sa načelima i propisima i da pružaju istinit i fer prikaz financijskog položaja društava, njegovu financijsku uspješnost i novčane tokove.

Pozitivno mišljenje se izražava kada:

- Ne postoje značajna kršenja općeprihvaćenih računovodstvenih pravila
- Je objavljivanje primjereno
- Je revizor bio u mogućnosti obaviti sve potrebne postupke
- U računovodstvenim načelima nije bilo većih promjena koje utječu na financijske izvještaje
- Je revizor obavio revizijsku funkciju uz potpuno neovisnost
- Ne postoji značajna sumnja o vremenskoj neograničenosti poslovanja subjekta

4.2. Mišljenje s rezervom

Mišljenje s rezervom se ubraja u modificirana revizorova mišljenja i takvo mišljenje će revizor napisati samo u situacijama kada zaključi da ne može izraziti pozitivno mišljenje, a pri tome neslaganje sa upravom ili ograničenja obujma revizije nisu toliko velika da bi se moralo izraziti negativno mišljenje ili suzdržanost od mišljenja kako navodi u svom radu Miolin (2017). Odjeljak mišljenje s rezervom služi kako bi se objasnili razlozi koji su doveli do tog mišljenja i najčešće se nalazi nakon odjeljka mišljenje.

4.3. Suzdržanost od mišljenja

Suzdržanost od mišljenja se događa kada su učinci ograničenja obujma rada revizora izrazito značajni. Kada revizor ne može prikupiti potrebne revizijske dokaze nije u mogućnosti ni izraziti mišljenje o financijskim izvještajima odnosno revizor nema dovoljno saznanja o istinitosti izjava menadžmenta u financijskim izvještajima.

4.4. Negativno mišljenje

Do negativnog mišljenja dolazi kada revizor zaključuje da je neslaganje značajno i da nije dovoljno izraziti mišljenje s rezervom nego da je potrebno naglasiti da financijski izvještaji ne prikazuju realno i objektivno financijsko stanje i rezultate poslovanja poduzetnika. Poseban je odjeljak u revizorovu izvještaju u kojem se objašnjavaju razlozi negativnog mišljenja i slijedi nakon odjeljka mišljenje. U praksi se rijetko događa da revizor izrazi negativno mišljenje jer će to loše utjecati na korisnike financijskih izvještaja. Rukovodstvo je u većini slučajeva spremno poduzeti sve potrebne izmjene kako bi dobili pozitivno mišljenje i samo u iznimnim situacijama kada propadnu sve mogućnosti i načini uvjeravanja klijenta da poduzme potrebne nadogradnje i uskladi svoje financijske izvještaje revizor će izdat negativno mišljenje (Miolin, 2017).

5. Analiza izvješća o provedenoj reviziji – tvrtka X

5.1. Općenito o tvrtki X

Tvrtka X je osnovana 1998. godine zajedničkim ulaganjem dviju kompanija, američke i hrvatske. Tvrtka X je generalni zastupnik matične kompanije za Hrvatsku i jugoistočnu Europu. Tvrtka X 2016. godine akvizicijom prelazi u potpuno vlasništvo matične kompanije te se potpuno uključuje u nove strategije poslovanja sa svim svojim potencijalima. Tvrtka X je jedan od najjačih proizvođača u svojoj branši na svjetskom tržištu i plasira svoje proizvode u više od 90 zemalja.

Već 23 godine tvrtka X uspješno posluje plasirajući svoje proizvode na domaće i svjetsko tržište. Tvrtka X u sklopu matične kompanije također pruža tehničku podršku za svoje proizvode i usluge u svim industrijskim granama, a posebno u industrijama u kojima tvrtka X ima bogato iskustvo.

Sjedište tvrtke je u Zagrebu, a proizvodno distribucijski centar se nalazi u Splitu. U sklopu distribucijskog centra tvrtka X ima i carinsko skladište iz kojeg se vrši distribucija proizvoda širom svijeta i Europe. Distribucijski centar u Splitu glavna je europska lokacija za skladištenje proizvoda matične kompanije te tvrtke Y iz Kanade koja proizvodnju vrši na mikrobnj i enzimnoj bazi i također je u sklopu matične kompanije.

5.2. Ciljevi i metode provedene revizije

Prema Međunarodnim standardima vrhovnih revizijskih institucija i odredbama Zakona o računovodstvu određeni su ciljevi revizije za godine 2019., 2020. i 2021. Ciljevi revizije su:

- Utvrditi istinitost i vjerodostojnost financijskih izvještaja
- Analizirati ostvarenje prihoda i primitaka te rashoda i izdataka u skladu s planiranim aktivnostima i namjenama
- Provjeriti usklađenost poslovanja sa zakonima i drugim propisima koji mogu imati značajan učinak na financijske izvještaje
- Provjeriti provedbu naloga i preporuka iz prethodnih revizija
- Provjeriti druge aktivnosti u vezi s poslovanjem tvrtke X

Područja revizije su određene na temelju procjene rizika pojave nepravilnosti uslijed pogreške ili prijevare i na temelju kriterija značajnosti. Za potrebe prikupljanja revizijskih dokaza su

detaljno analizirani pravni propisi, interni akti, odluke te druga dokumentacija i informacije o poslovanju poduzeća.

Financijski izvještaji su sastavljeni sukladno odredbama Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja koje je objavio odbor za standarde financijskog izvještavanja objavljenim u Narodnim novinama Republike Hrvatske propisanim kao okvirom financijskog izvještavanja temeljem odredbi Zakona o računovodstvu.

Financijski izvještaji sastavljeni su po načelu nastanka poslovnog događaja i pod pretpostavkom vremenske neograničenosti poslovanja. Sastavljanje financijskih izvještaja u skladu sa Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja zahtijeva od uprave da daje procjene i izvodi pretpostavke koje utječu na iskazane iznose imovine obveza te objavu nepredviđene imovine i nepredviđenih obveza na datum financijskih izvještaja, kao i na iskazane prihode i rashode tijekom izvještajnog razdoblja.

Sve procjene se temelje na dostupnim informacijama na dan sastavljanja financijskih izvještaja te se stvarni iznosi mogu razlikovati od procijenjenih. Financijski izvještaji su pripremljeni po načelu povijesnog ili amortiziranog troška osim za bilo koja financijska sredstva i obveze s procijenjenom fer vrijednosti.

Stavke uključene u financijske izvještaje tvrtke su iskazane u valuti primarnog gospodarskog okruženja u kojem tvrtka posluje. Financijski izvještaji prikazani su u kunama što predstavlja funkcionalnu i izvještajnu valutu tvrtke.

Priprema financijskih izvještaja u skladu s HFSFI zahtijeva upotrebu vlastite prosudbe, procjena i pretpostavki koje utječu na primjenu politika i objavljenih iznosa imovine, obveza, prihoda i rashoda. Moguće je da ostvareni rezultati budu drugačiji od tih procjena. Procjene i uz njih vezane pretpostavke kontinuirano se preispituju. Promjene računovodstvenih procjena priznaju se u razdoblju u kojemu se procjena mijenja ukoliko promjena utječe samo na to razdoblje, te u svim budućim razdobljima, ukoliko promjena utječe i na njih.

5.3. Rezultati i preporuke provedene revizije

U ovom poglavlju su prikazani rezultati te preporuke na temelju provedene revizije za društvo X. Predmet analize su financijska izvješća koja obuhvaćaju bilancu, račun dobiti i gubitka te sažetak značajnih računovodstvenih politika.

Pri izradi financijskih izvještaja odgovornost uprave društva je da izvještaji obuhvaćaju slijedeće:

- odabir i dosljednu primjenu odgovarajućih računovodstvenih politika
- davanje opravdanih i razboritih prosudbi i procjena
- postupanje u skladu s važećim računovodstvenim standardima, uz objavu i obrazloženje svih materijalno značajnih odstupanja u financijskim izvještajima
- sastavljanje financijskih izvještaja pod pretpostavkom vremenske neograničenosti poslovanja, osim ako pretpostavka da će društvo nastaviti poslovanje nije primjerena

Tablica 1 Račun dobiti i gubitka za godinu koja je završila 31. prosinca 2019. za tvrtku X

<i>(u kunama)</i>	2018.	2019.	Razlika	%
POSLOVNI PRIHODI	14.309.021	15.197.234	888.213	6,21%
Prihodi od prodaje	13.830.812	14.839.082	1.008.270	7,29%
Ostali poslovni prihodi	478.209	358.152	-120.057	-25,11
POSLOVNI RASHODI	(10.889.688)	(11.782.305)	892.617	8,20%
Promjena vrijednosti zaliha	(2.387.388)	(3.331.254)	943.866	39,54%
Materijalna troškovi	(6.263.055)	(6.791.477)	528.422	8,44%
Troškovi sirovina i materijala	(423.344)	(327.002)	-96.342	-22,76%
Troškovi prodane robe	(6.006.224)	(6.200.135)	193.911	3,23%
Ostali vanjski troškovi	(532.506)	(556.425)	23.919	4,49%
Troškovi osoblja	(1.593.339)	(1.036.100)	-557.239	-34,97%

Neto plaće i nadnice	(686.541)	(831.336)	144.795	21,09%
Troškovi poreza i doprinosa iz plaća	(315.209)	(342.634)	27.425	8,70%
Doprinosi na plaće	(111.524)	(156.543)	45.019	40,37%
Amortizacija	(387.136)	(324.311)	-62.825	-16,23%
Ostali troškovi	(177.568)	(148.107)	-29.461	-16,59%
Rezerviranja	-	(111.206)	111.206	100%
Ostali poslovni rashodi	(81.202)	(33.832)	-47.370	-58,34%
FINANCIJSKI PRIHODI	176.319	182.023	5.704	3,24%
FINANCIJSKI RASHODI	(144.473)	(145.119)	646	0,45%
UKUPNI PRIHODI	14.485.340	15.379.257	893.917	6,17%
UKUPNI RASHODI	(11.034.161)	(11.927.424)	893.263	8,10%
DOBIT PRIJE OPOREZIVANJA	3.451.179	3.451.883	704	0,02%
Porez na dobit	(621.212)	(621.330)	118	0,02%
DOBIT RAZDOBLJA	2.829.967	2.830.553	586	0,02%

Izvor: Izrada studenta na temelju revizijskih izvještaja tvrtke X.

Račun dobiti i gubitka prikazuje koliko je ostvareno prihoda (prometa), je li ostvarena dobit ili je tvrtka u gubitku te koliko tvrtka troši. Poslovni prihodi za 2019. godinu su iznosili 15.197.234,00 kn dok su rashodi iznosili 11.782.305,00 kn. Financijski prihodi su iznosili 182.023,00 kn dok su financijski rashodi iznosili 145,119,00 kuna.

Tablica 2 Bilanca na 31. prosinca 2019. za tvrtku X

<i>(u kunama)</i>	31. prosinca 2018.	31. prosinca 2019.	Razlika	%
AKTIVA				
DUGOTRAJNA IMOVINA	1.271.575	1.303.767	32.192	2,53%
Nematerijalna imovina	61.254	65.552	4.298	7,02%
Koncesije, patenti, licencije, robne i uslužne marke, softver i ostala prava	6.942	8.392	1.450	20,89%
Ostala nematerijalna imovina	54.312	57.160	2.848	5,24%
Materijalna imovina	1.135.442	1.157.004	21.562	1,90%
Građevinski objekti	31.143	32.511	1.368	4,39%
Postrojenja i oprema	478.290	501.198	22.908	4,79%
Alati, pogonski i uredski inventar	601.009	604.326	3.317	0,55%
Predujmovi za materijalnu imovinu	25.000	18.969	-6.031	-24,12%
Financijska imovina	74.879	81.211	6.332	8,46
Dani zajmovi, depoziti i slično	74.879	81.211	6.332	8,46
KRATKOTRAJNA IMOVINA	5.819.867	6.114.533	294.666	5,06%
Zalihe	3.211.624	3.417.701	206.077	6,42%
Sirovine i materijal	1.089.296	1.421.901	332.605	30,53%
Gotovi proizvodi	1.470.120	1.499.126	29.006	1,97%
Trgovačka roba	652.208	469.674	-182.534	-27,99%
Potraživanja	1.589.702	1.643.524	53.822	3,39%
Potraživanja od kupaca	1.411.407	1.458.116	46.709	3,31%

Potraživanja od države i drugih institucija	131.399	22.302	-109.097	-83,03%
Ostala potraživanja	46.869	163.106	116.237	248%
Financijska imovina	87.000	91.200	4.200	4,83%
Dani zajmovi, depoziti i slično	87.000	91.200	4.200	4,83%
Novac u banci i blagajni	931.541	962.108	30.567	3,28%
PLAĆENI TROŠKOVI BUDUĆEG RAZDOBLJA I OBRAČUNATI PRIHODI	136.050	145.832	9.782	7,19%
UKUPNO AKTIVA	7.227.492	7.564.132	336.640	4,66%
PASIVA				
KAPITAL I REZERVE	5.362.209	5.617.322	255.113	4,76%
Upisani kapital	391.774	398.150	6.376	1,63%
Zadržana dobit	3.702.199	3.899.296	197.097	5,32%
Dobit poslovne godine	1.268.236	1.319.876	51.640	4,07%
DUGOROČNE OBVEZE	194.506	198.611	4.105	2,11%
Obveze prema bankama i drugim financijskim institucijama	194.506	198.611	4.105	2,11%
REZERVIRANJA	44.215	112.033	67.818	153,38%
Druga rezerviranja	44.215	112.033	67.818	153,38%
KRA TKOROČNE OBVEZE	1.617.343	1.627.857	10.514	0,65%
Obveze prema poduzetnicima unutar grupe	682.119	654.030	-28.089	-4,12%

Obveze prema bankama i drugim financijskim institucijama	85.503	87.411	1.908	2,23%
Obveze za predujmove	4.120	4.250	130	3,16%
Obveze prema dobavljačima	599.819	602.390	2.571	0,43%
Obveze prema zaposlenicima	71.329	71.618	289	0,41%
Obveze za poreze doprinose i slična davanja	174.462	208.158	33.696	19,31%
ODGOĐENO PLAĆANJE TROŠKOVA I PRIHOD BUDUĆEG RAZDOBLJA	9.219	8.309	-910	-9,87
UKUPNO PASIVA	7.227.492	7.564.132	336.640	4,66%

Izvor: Izrada studenta na temelju revizijskih izvještaja tvrtke X.

Bilanca predstavlja sustavni pregled imovine, kapitala i obveza na određeni datum. Prema podacima iz Bilance na dan 31. prosinca 2019., ukupna vrijednost imovine, obveza i vlastitih izvora iskazana je u iznosu 7.564.132,00 kn. Prema podacima iz Bilance vrijednosno najznačajnija imovina se odnosi na zalihe u iznosu od 3.417.701,00 kn te potraživanja u iznosu od 1.643.524,00 ukupne imovine.

Tablica 3 Račun dobiti i gubitka za godinu koja je završila 31. prosinca 2020. za tvrtku X

(u kunama)	2019.	2020.	Razlika	%
POSLOVNI PRIHODI	15.197.234	13.707.322	-1.489.912	-9,80%
Prihodi od prodaje	14.839.082	13.200.410	-1.692.672	-11,41%
Ostali poslovni prihodi	358.152	506.912	148.760	41,54%

POSLOVNI RASHODI	(11.782.305)	(12.277.425)	495.120	4,20%
Promjena vrijednosti zaliha	(3.331.254)	(2.925.668)	-405.586	-12,18%
Materijalna troškovi	(6.791.477)	(7.563.064)	771.587	11,36%
Troškovi sirovina i materijala	(327.002)	(373.934)	46.932	14,35%
Troškovi prodane robe	(6.200.135)	(6.456.774)	256.639	4,14%
Ostali vanjski troškovi	(556.425)	(732.356)	175.931	31,62%
Troškovi osoblja	(1.036.100)	(1.243.129)	207.029	19,98%
Neto plaće i nadnice	(831.336)	(736.371)	-94.965	-11,42
Troškovi poreza i doprinosa iz plaća	(342.634)	(355.509)	12.875	3,76%
Doprinosi na plaće	(156.543)	(151.249)	-5.294	-3,38%
Amortizacija	(324.311)	(347.934)	23.623	7,28%
Ostali troškovi	(148.107)	(135.328)	-12.779	-8,63%
Rezerviranja	(111.206)	-	-111.206	-100%
Ostali poslovni rashodi	(33.832)	(62.302)	28.470	84,15%
FINANCIJSKI PRIHODI	182.023	164.109	-17.914	-9,84%
FINANCIJSKI RASHODI	(145.119)	(138.192)	-6.927	-4,77%
UKUPNI PRIHODI	15.379.257	13.871.431	-1.507.826	-9,80%
UKUPNI RASHODI	(11.927.424)	(12.415.617)	488.193	4,09%
DOBIT PRIJE OPOREZIVANJA	3.451.883	1.455.814	-1.996.069	-57,83%
Porez na dobit	(621.330)	(261.588)	-359.742	-57,90%
DOBIT RAZDOBLJA	2.830.553	1.194.226	-1.636.327	-57,81%

Izvor: Izrada studenta na temelju revizijskih izvještaja tvrtke X.

Račun dobiti i gubitka je drugi financijski izvještaj i služi za praćenje rashoda i prihoda poslovanja te rezultata u određenu razdoblju. U računu dobiti i gubitka prikazani su poslovni prihodi i rashodi te financijski prihodi i rashodi. Poslovni prihodi za 2020. godinu su iznosili 13.707.322,00 kn dok su rashodi iznosili 12.277.425,00 kn. Financijski prihodi su iznosili 164.109,00 kn dok su financijski rashodi iznosili 138,192,00 kuna.

Tablica 4 Bilanca na 31. prosinca 2020. za tvrtku X

<i>(u kunama)</i>	31. prosinca 2019.	31. prosinca 2020.	Razlika	%
AKTIVA				
DUGOTRAJNA IMOVINA	1.303.767	1.200.893	-102.874	-7,89%
Nematerijalna imovina	65.552	35.084	-30.468	-46,48%
Koncesije, patenti, licencije, robne i uslužne marke, softver i ostala prava	8.392	1.876	-6.516	-77,65%
Ostala nematerijalna imovina	57.160	33.208	-23.952	-41,90%
Materijalna imovina	1.157.004	1.096.270	-60.734	-5,25%
Građevinski objekti	32.511	-	-32.511	-100%
Postrojenja i oprema	501.198	486.380	-14.818	-2,96%
Alati, pogonski i uredski inventar	604.326	609.890	5.564	0,92%
Predujmovi za materijalnu imovinu	18.969	-	-18.969	-100%
Financijska imovina	81.211	69.539	-11.672	-14,37%
Dani zajmovi, depoziti i slično	81.211	69.539	-11.672	-14,37%
KRATKOTRAJNA IMOVINA	6.114.533	5.569.695	-544.838	-8,91%
Zalihe	3.417.701	3.108.440	309.261	9,05%

Sirovine i materijal	1.421.901	1.009.586	-412.315	-29%
Gotovi proizvodi	1.499.126	1.447.840	-51.286	-3,42%
Trgovačka roba	469.674	651.014	181.340	38,61%
Potraživanja	1.643.524	1.529.345	-114.179	-6,95%
Potraživanja od kupaca	1.458.116	1.381.935	-76.181	-5,22%
Potraživanja od države i drugih institucija	22.302	110.199	87.897	394,12%
Ostala potraživanja	163.106	37.211	-125.895	-77,19%
Financijska imovina	91.200	73.000	-18.200	-19,96%
Dani zajmovi, depoziti i slično	91.200	73.000	-18.200	-19,96%
Novac u banci i blagajni	962.108	858.910	-103.198	-10,73%
PLAĆENI TROŠKOVI BUDUĆEG RAZDOBLJA I OBRAČUNATI PRIHODI	145.832	126.340	-19.492	-13,37%
UKUPNO AKTIVA	7.564.132	6.896.928	-667.204	-8,82%
PASIVA				
KAPITAL I REZERVE	5.617.322	5.117.588	-499.734	-8,90%
Upisani kapital	398.150	363.000	-35.150	-8,83%
Zadržana dobit	3.899.296	3.560.362	-338.934	-8,69%
Dobit poslovne godine	1.319.876	1.194.226	-125.650	-9,52%
DUGOROČNE OBVEZE	198.611	163.144	-35.467	-17,86%
Obveze prema bankama i drugim financijskim institucijama	198.611	163.144	-35.467	-17,86%
REZERVIRANJA	112.033	-	-112.033	-100%

Druga rezerviranja	112.033	-	-112.033	-100%
KRATKOROČNE OBVEZE	1.627.857	1.596.358	-31.499	-1,93%
Obveze prema poduzetnicima unutar grupe	654.030	645.511	-8.519	-1,30%
Obveze prema bankama i drugim financijskim institucijama	87.411	76.790	-10.621	-12,15%
Obveze za predujmove	4.250	2.121	-2.129	-50,09%
Obveze prema dobavljačima	602.390	567.803	-34.587	-5,74%
Obveze prema zaposlenicima	71.618	68.874	-2.744	-3,83%
Obveze za poreze doprinose i slična davanja	208.158	235.259	27.101	13,02%
ODGOĐENO PLAĆANJE TROŠKOVA I PRIHOD BUDUĆEG RAZDOBLJA	8.309	19.838	-11.529	-138,75%
UKUPNO PASIVA	7.564.132	6.896.928	-667.204	-8,82%

Izvor: Izrada studenta na temelju revizijskih izvještaja tvrtke X.

Bilanca predstavlja sustavni pregled imovine, kapitala i obveza na određeni datum. Prema podacima iz Bilance na dan 31. prosinca 2020., ukupna vrijednost imovine, obveza i vlastitih izvora iskazana je u iznosu 6.896.928,00 kn. Prema podacima iz Bilance vrijednosno najznačajnija imovina se odnosi na zalihe u iznosu od 3.108.440,00 kn te potraživanja u iznosu od 1.529.345,00 ukupne imovine.

Tablica 5 Račun dobiti i gubitka za godinu koja je završila 31. prosinca 2021. za tvrtku X

<i>(u kunama)</i>	2020.	2021.	Razlika	%
POSLOVNI PRIHODI	13.707.322	16.057.534	2.350.212	17,15%
Prihodi od prodaje	13.200.410	15.779.883	2.579.473	19,54%
Ostali poslovni prihodi	506.912	277.701	-229.211	-45,22%
POSLOVNI RASHODI	(12.277.425)	(13.974.096)	1.696.671	13,82%
Promjena vrijednosti zaliha	(2.925.668)	(5.131.954)	2.206.286	75,41%
Materijalna troškovi	(7.563.064)	(6.661.886)	-901.178	-11,92%
Troškovi sirovina i materijala	(373.934)	(377.466)	3.532	0,94%
Troškovi prodane robe	(6.456.774)	(5.500.055)	-956.719	-14,82%
Ostali vanjski troškovi	(732.356)	(784.365)	52.009	7,10%
Troškovi osoblja	(1.243.129)	(1.406.513)	163.384	13,14%
Neto plaće i nadnice	(736.371)	(871.336)	134.965	18,33%
Troškovi poreza i doprinosa iz plaća	(355.509)	(376.634)	21.125	5,94%
Doprinosi na plaće	(151.249)	(158.543)	7.294	4,82%
Amortizacija	(347.934)	(394.741)	46.807	13,45%
Ostali troškovi	(135.328)	(188.348)	53.020	39,18%
Rezerviranja	-	(151.074)	151.074	100%
Ostali poslovni rashodi	(62.302)	(39.850)	-22.452	36,04%
FINANCIJSKI PRIHODI	164.109	53.453	-110.656	-67,43%

FINANCIJSKI RASHODI	(138.192)	(136.209)	-1.983	-1,43%
UKUPNI PRIHODI	13.871.431	16.110.987	2.239.556	16,15%
UKUPNI RASHODI	(12.415.617)	(14.110.305)	1.694.688	13,65%
DOBIT PRIJE OPOREZIVANJA	1.455.814	2.000.682	544.868	37,43%
Porez na dobit	(261.588)	(400.510)	138.922	53,11%
DOBIT RAZDOBLJA	1.194.226	1.600.172	405.946	34%

Izvor: Izrada studenta na temelju revizijskih izvještaja tvrtke X.

Obrazac računa dobiti i gubitka sastavlja se ili u skladu s Međunarodnim računovodstvenim standardima (MRS) ili u skladu s Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja (HSFI). Poslovni prihodi za 2021. godinu su iznosili 16.057.534,00 kn dok su rashodi iznosili 13.974.096,00 kn. Financijski prihodi su iznosili 53.453,00 kn dok su financijski rashodi iznosili 136,209,00 kuna.

Tablica 6 Bilanca na 31. prosinca 2021. za tvrtku X

<i>(u kunama)</i>	31. prosinca 2020.	31. prosinca 2021.	Razlika	%
AKTIVA				
DUGOTRAJNA IMOVINA	1.200.893	1.083.257	-117.636	-9,80%
Nematerijalna imovina	35.084	38.312	3.228	9,20%
Koncesije, patenti, licencije, robne i uslužne marke, softver i ostala prava	1.876	837	1.039	55,38%
Ostala nematerijalna imovina	33.208	37.475	4.267	12,85%
Materijalna imovina	1.096.270	1.044.945	-51.325	-4,68%
Građevinski objekti	-	22.511	22.511	100%
Postrojenja i oprema	486.380	335.623	-150.757	-31%

Alati, pogonski i uredski inventar	609.890	659.811	49.921	8,19%
Predujmovi za materijalnu imovinu	-	27.000	27.000	100%
Financijska imovina	69.539	-	-69.539	-100%
Dani zajmovi, depoziti i slično	69.539	-	-69.539	-100%
KRA TKOTRAJNA IMOVINA	5.569.695	7.188.549	1.618.854	29,07%
Zalihe	3.108.440	4.047.422	938.982	30,21%
Sirovine i materijal	1.009.586	2.079.562	1.069.976	105,98%
Gotovi proizvodi	1.447.840	1.354.926	-92.914	-6,42%
Trgovačka roba	651.014	612.934	-38.080	-5,85%
Potraživanja	1.529.345	2.063.309	533.964	34,91%
Potraživanja od kupaca	1.381.935	1.258.951	-122.984	-8,90%
Potraživanja od države i drugih institucija	110.199	18.072	-92.127	-83,60%
Ostala potraživanja	37.211	786.286	749.075	2.013,05%
Financijska imovina	73.000	73.000	-	-
Dani zajmovi, depoziti i slično	73.000	73.000	-	-
Novac u banci i blagajni	858.910	1.004.818	145.908	16,99%
PLAĆENI TROŠKOVI BUDUĆEG RAZDOBLJA I OBRAČUNATI PRIHODI	126.340	175.701	49.361	39,07%
UKUPNO AKTIVA	6.896.928	8.447.507	1.550.579	22,48%
PASIVA				
KAPITAL I REZERVE	5.117.588	6.269.516	1.151.928	22,51%

Upisani kapital	363.000	363.000	-	-
Zadržana dobit	3.560.362	4.306.344	745.982	20,95%
Dobit poslovne godine	1.194.226	1.600.172	405.946	31%
DUGOROČNE OBVEZE	163.144	27.383	-135.761	-83,22%
Obveze prema bankama i drugim financijskim institucijama	163.144	27.383	-135.761	-83,22%
REZERVIRANJA	-	151.074	151.074	100%
Druga rezerviranja	-	151.074	151.074	100%
KRATKOROČNE OBVEZE	1.596.358	1.996.334	399.976	25,49%
Obveze prema poduzetnicima unutar grupe	645.511	-	-645.511	-100%
Obveze prema bankama i drugim financijskim institucijama	76.790	76.589	-201	-0,26%
Obveze za predujmove	2.121	4.590	2.469	116,41%
Obveze prema dobavljačima	567.803	1.562.702	994.899	175,22%
Obveze prema zaposlenicima	68.874	72.546	3.672	5,33%
Obveze za poreze doprinos i slična davanja	235.259	279.907	44.648	18,98%
ODGOĐENO PLAĆANJE TROŠKOVA I PRIHOD BUDUĆEG RAZDOBLJA	19.838	3.200	-16.638	-83,87%
UKUPNO PASIVA	6.896.928	8.447.507	1.550.579	22,48%

Izvor: Izrada studenta na temelju revizijskih izvještaja tvrtke X

Bilanca predstavlja sustavni pregled imovine, kapitala i obveza na određeni datum. Prema podacima iz Bilance na dan 31. prosinca 2021., ukupna vrijednost imovine, obveza i vlastitih izvora iskazana je u iznosu 8.447.507,00 kn. Prema podacima iz Bilance vrijednosno najznačajnija imovina se odnosi na zalihe u iznosu od 4.047.422,00 kn te potraživanja u iznosu od 2.063.309,00 ukupne imovine.

5.3.1. Izvješće o reviziji godišnjih financijskih izvještaja

U ovom poglavlju je prikaz značajnih računovodstvenih politika usvojenih za pripremu korištenih financijskih izvještaja. Sve računovodstvene politike dosljedno su primjenjivane za sva razdoblja uključena u izvještaje, osim tamo gdje je drugačije navedeno.

Mišljenje

Revizija godišnjih financijskih izvještaja društva tvrtke X na dan 31. prosinac 2019., 2020. i 2021. obuhvaća bilancu, račun dobiti i gubitka za tada završenu godinu uključujući i sažetak značajnih računovodstvenih politika. Prema mišljenju revizijske tvrtke, priloženi godišnji financijski izvještaji istinito i fer prikazuju financijski položaj društva tvrtke X na 31. prosinca 2019., 2020. i 2021. godine i njegovu financijsku uspješnost za tada završene godine u skladu sa Zakonom o računovodstvu i Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja (HSFI-ima).

Osnova za mišljenje

Revizija je obavljena u skladu sa Zakonom o računovodstvu, Zakonom o reviziji i Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS-ima). Revizorske odgovornosti prema tim standardima su temeljitije opisane u izvješću neovisnog revizora u odjeljku o revizorovim odgovornostima za reviziju godišnjih financijskih izvještaja. Revizorska tvrtka je neovisna od Društva u skladu s Kodeksom etike za profesionalne računovođe (IESBA Kodeks) i ispunila je sve ostale etičke odgovornosti u skladu s IESBA Kodeksom. Prema revizijskom društvu revizijski dokazi koje su dobili su dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za davanje mišljenje.

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

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

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

Revizorove odgovornosti za reviziju godišnjih financijskih izvještaja

Ciljevi revizora su steći razumno uvjerenje o tome jesu li godišnji financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikaza uslijed prijevare ili pogreške i izdati izvješće neovisnog revizora koje uključuje i mišljenje. Razumno uvjerenje je viša razina uvjerenja, ali nije garancija da će revizija obavljena u skladu s MRevS-ima uvijek otkriti značajno pogrešno prikazivanje kada ono postoji. Pogrešni prikazi mogu nastati uslijed prijevare ili pogreške i smatraju se značajni ako se razumno može očekivati da, pojedinačno ili u zbroju, utječu na ekonomske odluke korisnika donijete na osnovi tih godišnjih financijskih izvještaja. Kao sastavni dio revizije u skladu s MRevS-ima, revizijsko društvo stvara profesionalne prosudbe i održava profesionalni skepticizam tijekom revizije.

Revizori također:

- Prepoznaju i procjenjuju rizike značajnog pogrešnog prikaza godišnjih financijskih izvještaja, zbog prijevare ili pogreške, oblikuju i obavljaju revizijske postupke kao reakciju na te rizike i pribavljaju revizijske dokaze koji su dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za davanje mišljenje. Rizik neotkrivanja značajnog pogrešnog prikaza nastalog uslijed prijevare je veći od rizika nastalog uslijed pogreške, jer prijevara može uključiti tajne sporazume, krivotvorenje, namjerno ispuštanje, pogrešno prikazivanje ili zaobilaženje internih kontrola
- Stječu razumijevanje internih kontrola relevantnih za reviziju kako bi oblikovali revizijske postupke koji su primjereni u danim okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola Društva
- Ocjenjuju primjerenost korištenih računovodstvenih politika i razumnost računovodstvenih procjena i povezanih objava koje je stvorila uprava.
- Zaključuju o primjerenosti korištene računovodstvene osnove utemeljene na vremenskoj neograničenosti poslovanja koju koristi uprava i, temeljeno na pribavljenim

revizijskim dokazima, zaključuju o tome postoji li značajna neizvjesnost u vezi s događajima ili okolnostima koji mogu stvarati značajnu sumnju u sposobnost Društva da nastavi s poslovanjem po vremenski neograničenom poslovanju. Ako zakluče da postoji značajna neizvjesnost, od revizora se zahtijeva da skrenu pozornost u svom izvješću neovisnog revizora na povezane objave u godišnjim financijskim izvještajima ili, ako takve objave nisu odgovarajuće, da modificiraju svoje mišljenje. Zaključci revizora se temelje na revizijskim dokazima pribavljenim sve do datuma izvješća neovisnog revizora. Međutim, budući događaji ili uvjeti mogu uzrokovati da Društvo prekine s nastavljanjem poslovanja po vremenski neograničenom poslovanju.

- Ocjenjuju cjelokupnu prezentaciju, strukturu i sadržaj godišnjih financijskih izvještaja, uključujući i objave, kao i odražavaju li godišnji financijski izvještaji transakcije i događaje na kojima su zasnovani na način kojim se postiže fer prezentacija. Revizori komuniciraju s onima koji su zaduženi za upravljanje u vezi s, između ostalih pitanja, planiranim djelokrugom i vremenskim rasporedom revizije i važnim revizijskim nalazima, uključujući i u vezi sa značajnim nedostacima u internim kontrolama koji su otkriveni tijekom revizije.

Uz financijske izvještaje priložene su i bilješke za 2019., 2020. i 2021. godinu.

Osnove mjerenja

Financijski izvještaji pripremljeni su po načelu povijesnog ili amortiziranog troška, osim za bilo koja financijska sredstva i obveze s procijenjenom fer vrijednosti.

Funkcionalna i prezentacijska valuta

Stavke uključene u financijske izvještaje društva iskazane su u valuti primarnog gospodarskog okruženja u kojem društvo posluje ('funkcionalna valuta'). Financijski izvještaji prikazani su u kunama, što predstavlja funkcionalnu i izvještajnu valutu društva.

Korištenje procjena i prosudbi

Priprema financijskih izvještaja u skladu s HSFI zahtijeva upotrebu vlastite prosudbe, procjena i pretpostavki koje utječu na primjenu politika i objavljenih iznosa imovine, obveza, prihoda i rashoda. Moguće je da ostvareni rezultati budu drugačiji od tih procjena. Procjene i uz njih vezane pretpostavke kontinuirano se preispituju. Promjene računovodstvenih procjena priznaju se u razdoblju u kojemu se procjena mijenja ukoliko promjena utječe samo na to razdoblje, te u svim budućim razdobljima, ukoliko promjena utječe i na njih.

Strana sredstva plaćanja

Transakcije u stranim sredstvima plaćanja prevode se u funkcionalnu valutu tako da se iznosi u stranim sredstvima plaćanja preračunavaju po tečaju na dan transakcije. Monetarna imovina i obveze prevode se u funkcionalnu valutu po tečaju važećem na dan sastavljanja bilance. Dobici ili gubici od tečajnih razlika, koji nastaju prilikom podmirenja tih transakcija i preračuna monetarne imovine i obveza izraženih stranim valutama, priznaju se u računu dobiti i gubitka.

Nematerijalna i materijalna imovina

Nematerijalna i materijalna imovina iskazuju se po trošku nabave umanjenom za akumuliranu amortizaciju i eventualne akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti. Trošak nabave obuhvaća sve troškove koji se izravno mogu pripisati stjecanju imovine. Naknadni izdaci priznaju se po knjigovodstvenoj vrijednosti sredstva samo ako će buduće ekonomske koristi povezane s imovinom pritjecati u društvo i ako se trošak imovine može pouzdano izmjeriti.

Amortizacija se obračunava i priznaje u računu dobiti i gubitku primjenom linearne metode tijekom procijenjenog korisnog vijeka uporabe, kako slijedi:

- Software 4 godine
- Ulaganja u tuđu imovinu 4 godine
- Postrojenja i oprema 4-20 godina

Stavke dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine koje su rashodovane ili prodane isključene su iz bilance zajedno sa pripadajućom akumuliranom amortizacijom. Bilo koja zarada ili gubitak nastao pri prestanku priznavanja imovine (izračunat kao razlika između neto primitaka od prodaje i knjigovodstvene vrijednosti imovine u trenutku prodaje) iskazuje se u računu dobiti i gubitka u godini prestanka priznavanja.

Financijski instrumenti

Financijska imovina i obveze evidentiraju se inicijalno po trošku, koji predstavlja fer vrijednost dane ili primljene protučinidbe uključujući zavisne troškove transakcije. Nakon početnog priznavanja ulaganja koja su klasificirana kao raspoloživa za prodaju ili se drže za trgovanje vrednuju se po fer vrijednosti. Dobici ili gubici na ulaganjima koja se drže za trgovanje priznaju se u računu dobiti i gubitka. Dobici ili gubici na ulaganjima raspoloživim za prodaju evidentiraju se u okviru kapitala i rezervi, sve dok se ulaganje ne proda, naplati ili mu se trajno

smanji vrijednost, kada se kumulativna dobit ili gubitak prije iskazan u okviru kapitala i rezervi prenosi u korist ili na teret prihoda.

Ostala financijska imovina koja se drži do dospijeca te financijske obveze, kao što su dani i primljeni krediti naknadno se vrednuju po amortiziranom trošku koristeći metodu efektivne kamatne stope.

Amortizirani trošak izračunava se uzimajući u obzir premije ili diskonte nastale prilikom stjecanja, kroz period do dospijeca. Za ulaganja vrednovana po amortiziranom trošku gubici i dobiti priznaju se na teret prihoda kada im se trajno smanji vrijednost ili su otuđena, te kroz proces amortizacije.

Najmovi

Financijski najam podrazumijeva najam dugotrajne materijalne imovine u kojima društvo kao najmoprimac snosi sve rizike i koristi vlasništva nad unajmljenom imovinom. Financijski najmovi kapitaliziraju se na početku najma prema sadašnjoj vrijednosti minimalne najamnine. Svako plaćanje najma razvrstava se na obveze i financijske rashode kako bi se dobila konstantna stopa na preostalo financijsko stanje. Ukupne obveze koje proizlaze iz financijskog najma umanjene za iznos kamata prikazane su kao obveza za financijski najam. Dugotrajna materijalna imovina kupljena pod financijskim najmom amortizira se u korisnom vijeku upotrebe.

Zalihe

Zalihe se iskazuju po trošku nabave ili neto očekivanoj prodajnoj vrijednosti, ovisno o tome koja je niža. Trošak nabave sadrži sve troškove vezane za nabavu zaliha i dovođenja na mjesto i u radno stanje za namjeravanu upotrebu, nakon odbitka eventualnih odobrenih popusta. Trošak se određuje po metodi ponderiranog prosječnog troška. Vrijednosno usklađenje zaliha provodi se nakon procjene umanjenja vrijednosti zaliha pojedinog sredstva, ako je zaliha oštećena, ako je djelomično ili u cijelosti zastarjela ili ako je došlo do smanjenja prodajne cijene. Sitan inventar se otpisuje u cijelosti prilikom stavljanja u upotrebu.

Potraživanja od kupaca i ostala potraživanja

Potraživanja su nederivativna financijska imovina s fiksnim ili utvrdivim plaćanjima koja ne kotiraju na aktivnom tržištu. Potraživanja se početno priznaju po fer vrijednosti. Nakon početnog priznavanja potraživanja se mjere po početnom priznatom iznosu umanjeno za naplaćene iznose i umanjenja vrijednosti. Potraživanja čija se naplata očekuje u razdoblju

dužem od godinu dana mjere se po amortiziranom trošku primjenom metode efektivne kamatne stope umanjeno za gubitak od umanjenja vrijednosti.

Na svaki datum bilance društvo procjenjuje postoje li objektivni dokazi o umanjenju vrijednosti potraživanja. Objektivni dokaz da je vrijednost potraživanja umanjena uključuje značajne financijske teškoće dužnika, nepoštivanje ugovora, poput nepodmirenja obveza ili zakašnjenja plaćanja, nastanak mogućnosti da će dužnik pokrenuti stečajni postupak ili postupak druge financijske reorganizacije. Iznos ispravka vrijednosti mjeri se kao razlika između knjigovodstvene vrijednosti i procijenjenih budućih novčanih tokova i priznaje se u računu dobiti i gubitka u okviru ostalih poslovnih rashoda. Potraživanja, za koja se očekuje da će se realizirati u razdoblju dužem od 12 mjeseci, iskazuju se kao dugoročna potraživanja.

Novac i novčani ekvivalenti

Novac i novčani ekvivalenti uključuju novac u blagajnama i sredstva na računima banaka. Stanje novca na računima kod banaka i u blagajni iskazuje se u nominalnoj vrijednosti izraženoj u hrvatskoj valutnoj jedinici. Devizna sredstva na računima i u blagajni preračunavaju se po srednjem tečaju Hrvatske narodne banke na dan bilance.

Vremenska razgraničenja

Vremenska razgraničenja su stavke potraživanja ili obveza za koje u obračunskom razdoblju nisu zadovoljeni kriteriji priznavanja prihoda, odnosno rashoda već se ispunjenje ovih kriterija očekuje u budućim razdobljima ili stavke prihoda ili rashoda priznatih u obračunskom razdoblju temeljem načela nastanka događaja, a za koje se u istom obračunskom razdoblju nisu zadovoljili kriteriji priznavanja potraživanja ili obveza već se ispunjenje ovih kriterija očekuje u budućim razdobljima. Vremenska razgraničenja uključuju aktivna i pasivna vremenska razgraničenja. Aktivna vremenska razgraničenja su unaprijed plaćeni troškovi koji se odnose na troškove budućih razdoblja za koje nije zadovoljen kriterij priznavanja troškova u tekućem razdoblju i nedospjela naplata prihoda koji se odnose na prihode tekućeg razdoblja za koje nije zadovoljen kriterij priznavanja potraživanja. Unaprijed plaćeni troškovi priznaju se u visini plaćenih iznosa. Nedospjela naplata prihoda priznaju se po fer vrijednosti naknade koja se očekuje primiti ili potraživanja koje se očekuje priznati. Pasivna vremenska razgraničenja su odgođeno plaćanje troškova koji se odnose na troškove tekućeg razdoblja za koje nije zadovoljen kriterij priznavanja obveze i prihod budućeg razdoblja koji se odnosi na prihode budućih razdoblja za koje nije zadovoljen kriterij priznavanja prihoda u tekućem razdoblju. Odgođeno plaćanje

troškova priznaje se po fer vrijednosti očekivanog izdatka ili obveze. Prihod budućeg razdoblja priznaje se u visini primljenih iznosa ili priznatih potraživanja.

Rezerviranja

Rezerviranja se priznaju ako društvo ima sadašnju zakonsku ili izvedenu obvezu kao posljedicu prošlih događaja, ako je vjerojatno da će biti potreban odljev resursa radi podmirivanja obveze te ako se iznos obveze može pouzdano procijeniti. Iznos priznat kao rezerviranje predstavlja najbolju procjenu izdataka potrebnih za podmirivanje sadašnje obveze na datum izvještavanja.

Obveze prema dobavljačima i ostale obveze

Obveze prema dobavljačima i ostale obveze priznaju se po fer vrijednosti. Obveze se klasificiraju kao kratkoročne ako dospijevaju za podmirenje unutar godine dana nakon datuma bilance. Sve ostale obveze klasificiraju se kao dugoročne.

Priznavanje prihoda i rashoda

Prihodi od prodaje i ostali poslovni prihodi priznaju se u trenutku kada su usluge izvršene, kada je značajni dio rizika i koristi vlasništva nad dobrima prenesen na kupca, kada se iznos prihoda može pouzdano mjeriti, kada će društvo imati buduće ekonomske koristi i kada su zadovoljeni specifični kriteriji za sve djelatnosti društva. Prihodi se sastoje od fer vrijednosti primljene naknade ili potraživanja za prodane proizvode ili usluge tijekom redovnog poslovanja društva. Prihodi su iskazani u iznosima koji su umanjeni za porez na dodanu vrijednost, procijenjene povrate, rabate i diskonte. Priznavanje troškova se odgađa ukoliko za to postoje uvjeti ili se priznaju u periodu u kojem su nastali. Prihodi i rashodi od kamata priznaju se u periodu u kojem su nastali.

Kapital

Kapital je vlastiti izvor financiranja imovine i izračunava se kao ostatak imovine nakon odbitka svih obaveza. Upisani kapital iskazuje se po nominalnoj vrijednosti, odnosno u iznosu koji je registriran na sudu. Rezerve su dio kapitala koje se formiraju iz dobiti na osnovu zakona i odluka Skupštine društva. Zadržana dobit predstavlja dio kapitala i formira se isključivo iz dobiti prethodnih razdoblja, a raspoređuje se po odluci Skupštine društva. Preneseni gubitak predstavlja umanjenje kapitala iz prethodnih razdoblja, a nadoknađuje se iz dobiti tekuće godine na osnovu odluke Skupštine. Dobit ili gubitak tekućeg razdoblja predstavlja dio kapitala kao rezultat viška prihoda nad rashodima, odnosno viška rashoda nad приходima, ostvarenih u tekućem razdoblju nakon obračuna poreza na dobit.

Porez na dobit

Obračun poreza zasniva se na obračunu dobiti za tu godinu i usklađuje se za stalne i privremene razlike između oporezive i računovodstvene dobiti. Obračun poreza na dobit vrši se u skladu s hrvatskim poreznim propisima. Odgođeni porezi obračunavaju se korištenjem metode obveza za sve privremene razlike na dan iskazivanja bilance zbog vremenskih razlika priznavanja prihoda i rashoda čije se uključivanje u poreznu osnovicu ne poklapa sa uključivanjem u računovodstveni rezultat u okviru financijskih izvještaja. Odgođeni porezi obračunavaju se po poreznoj stopi koja je primjenjiva u godinama u kojima se očekuje da će se privremene razlike nadoknaditi. Odgođena porezna imovina priznaje se kad je vjerojatno da će se ostvariti dovoljno oporezive dobiti na teret koje se ona može iskoristiti. Tekući porez i odgođeni porez terete se ili odobravaju direktno u kapitalu ako se porez odnosi direktno na stavke koje su odobrene ili terećene, u istom ili različitom razdoblju, direktno na kapital.

Događaji nakon datuma bilance

Događaji nastali nakon datuma bilance koji daju dodatne informacije o poziciji društva na datum bilance (događaji za usklađenje) iskazuju se u financijskim izvještajima. Događaji nastali nakon datuma bilance koji nisu događaji za usklađenje objavljuju se u bilješkama kada su značajni.

Usporedni podaci

Gdje je bilo potrebno usporedni podaci su usklađeni kako bi odgovarali promjenama u ovogodišnjem prikazu. Prikaz je u skladu s iskazanim računovodstvenim politikama.

Ključne računovodstvene procjene

Pri izradi financijskih izvještaja, Uprava je koristila određene procjene i pretpostavke koje utječu na neto knjigovodstvenu vrijednost imovine i obveza društva te objavljivanje potencijalnih stavaka. Procjene su korištene, ali ne i ograničene na:

- Razdoblja amortizacije i ostatke vrijednosti materijalne i nematerijalne imovine
- Rezerviranja za sumnjiva i sporna potraživanja
- Vrijednosno usklađenje zaliha

Budući događaji i njihovi utjecaji ne mogu se predvidjeti sa sigurnošću i sukladno tome računovodstvene procjene zahtijevaju prosudbu, a one korištene pri izradi financijskih izvještaja podložne su promjenama nastankom novih događaja, stjecanjem dodatnog iskustva,

dobivanjem dodatnih informacija i promjenom okruženja u kojem društvo posluje. Stvarni rezultati mogu se razlikovati od procijenjenih.

Na datum bilance društvo nije uključeno ni u jedan sudski spor kao tuženik. Temeljem toga, Uprava društva vjeruje da ne postoje nikakve potencijalne obveze koje bi mogle nastati po toj osnovi te rezervacije nisu potrebne. Društvo ove financijske izvještaje izrađuje i daljnje poslovanje temelji na pretpostavci neograničenosti vremena poslovanja. Procjena društva je da ne postoji niti jedan faktor koji bi ukazivao na moguću neizvjesnost vezano uz pretpostavku neograničenosti vremena poslovanja.

U okolnostima primjene sveobuhvatnih sankcija prema Ruskoj Federaciji, krajem veljače 2022. godine, zbog vojnih aktivnosti na teritoriju Ukrajine, a koje posljedično, izravno i neizravno, djeluju i na gospodarstvo Republike Hrvatske. Prekidanje dotoka energenata i sirovina ubrzava inflatorne pritiske koji će u duljem roku utjecati na pad kupovne moći, te usporavanje gospodarske aktivnosti. Navedeni događaj utječe na poslovanje društva zbog rasta troškova goriva, plina i električne energije samim time i ukupnih troškova društva. Osim gore spomenutog događaja nije bilo značajnog događaja nakon datuma financijskih izvještaja koji bi zahtijevali usklađenje ili objavljivanje u financijskim izvještajima na 31.12.2021. godine.

6. Zaključak

Revizija je ispitivanje financijskih izvještaja, poslovnih knjiga, podataka o poslovanju i drugih dokumenata sve u svrhu dobivanja pouzdanog mišljenja o financijskom i ekonomskom položaju određenog klijenta. Svrha revizije je povisiti stupanj povjerenja namjeravanih korisnika u financijske izvještaje na način da se kroz revizorovo mišljenje ocjeni jesu li financijski izvještaji sastavljeni u skladu sa primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja i poštujući sve značajne odrednice. U Republici Hrvatskoj je zakonskim propisima odnosno odredbama Zakona o reviziji određeno da je revizija provjera i ocjenjivanje godišnjih financijskih izvještaja, konsolidiranih financijskih izvještaja te drugih vrsta financijskih izvještaja te provjera metoda koje su provedene i podataka koji su korišteni prilikom sastavljanja revizije i u konačnici davanje neovisnog stručnog mišljenja o istinitosti i točnosti financijskih izvještaja, usklađenosti s propisima, uspješnosti poslovanja i novčanim tokovima. Temeljna revizijska načela su opća pravila ponašanja revizijske profesije i ona su srž struke. Načela su temelj za koncipiranje i razvoj revizijskih standarda, nisu nepromjenjiva nego se mijenjaju i prilagođavaju kako se razvija teorija i praksa revizije. Više je vrsta revizije, a revizor može imati različita mišljenja o financijskim izvještajima i poslovanju tvrtke. Kroz rad je provedena i analiza revizijskih izvještaja za tvrtku X u periodu od 2019. do 2021. godine i utvrđeno je u svakoj godini da priloženi godišnji financijski izvještaji istinito i fer prikazuju financijski položaj društva tvrtke X na 31. prosinca 2019., 2020. i 2021. godine i da je financijsku uspješnost tvrtke za tada završene godine u skladu sa Zakonom o računovodstvu i Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja (HSFI-ima). Također kroz rad su analizirane postavljene hipoteze. Prva hipoteza je bila da revizijski proces i analiza provedene revizije imaju pozitivan utjecaj na utvrđivanje područja koja je potrebno uskladiti i ispraviti unutar poslovanja te se prema istraživanju može zaključiti da je postavljena hipoteza točna jer se kroz kvalitetno provedenu reviziju mogu ustanoviti mogući problemi i nepravilnosti čijim uklanjanjem će se poboljšati uspješnost poslovanja poduzeća. Druga hipoteza koja je testirana kaže da eksterna i interna revizija nisu suprotstavljene nego se međusobno nadopunjuju, a kroz rad je prikazano da kvalitetna interna revizija znatno utječe na eksternu reviziju. Također iako se eksterna i interna revizija razlikuju po aktivnostima krajnji cilj im je isti te se stoga može zaključiti da je i druga hipoteza točna.



**IZJAVA O AUTORSTVU
I
SUGLASNOST ZA JAVNU OBJAVU**

Završni/diplomski rad isključivo je autorsko djelo studenta koji je isti izradio te student odgovara za istinitost, izvornost i ispravnost teksta rada. U radu se ne smiju koristiti dijelovi tuđih radova (knjiga, članaka, doktorskih disertacija, magistarskih radova, izvora s interneta, i drugih izvora) bez navođenja izvora i autora navedenih radova. Svi dijelovi tuđih radova moraju biti pravilno navedeni i citirani. Dijelovi tuđih radova koji nisu pravilno citirani, smatraju se plagijatom, odnosno nezakonitim prevođenjem tuđeg znanstvenog ili stručnoga rada. Sukladno navedenom studenti su dužni potpisati izjavu o autorstvu rada.

Ja NIKOLA SUVAŠIĆ (ime i prezime) pod punom moralnom, materijalnom i kaznenom odgovornošću, izjavljujem da sam isključivi autor/ica završnog/diplomskog (obrisati nepotrebno) rada pod naslovom REKVIZIT I NEKILNI VREMENI U KULURNI POKRETI (upisati naslov) te da u navedenom radu nisu na nedozvoljeni način (bez pravilnog citiranja) korišteni dijelovi tuđih radova.

Student/ica:
(upisati ime i prezime)

(vlastoručni potpis)

Sukladno Zakonu o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju završne/diplomske radove sveučilišta su dužna trajno objaviti na javnoj internetskoj bazi sveučilišne knjižnice u sastavu sveučilišta te kopirati u javnu internetsku bazu završnih/diplomskih radova Nacionalne i sveučilišne knjižnice. Završni radovi istovrsnih umjetničkih studija koji se realiziraju kroz umjetnička ostvarenja objavljuju se na odgovarajući način.

Ja NIKOLA SUVAŠIĆ (ime i prezime) neopozivo izjavljujem da sam suglasan/na s javnom objavom završnog/diplomskog (obrisati nepotrebno) rada pod naslovom REKVIZIT I NEKILNI VREMENI U KULURNI POKRETI (upisati naslov) čiji sam autor/ica.

Student/ica:
(upisati ime i prezime)

(vlastoručni potpis)

7. Literatura

Knjige

1. Akrap, V., Čoh Mikulec, B., Kasum, V., Kordić, H., Krasić, Š., Mamić Sačer, I., Pernar, L., Rogošić, N., Serdarušić, J., Sever, S., Žager, L. (2009). *Državna revizija*. Zagreb: MASMEDIA
2. Brozović, M., Mamić Sačer, I., Pavić, I., Sever Mališ, S., Tušek, B., Žager, L. (2020). *Revizija, nadzorni mehanizam korporativnog upravljanja*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
3. Crnković, L., Mijoč, I., Mahaček, D., (2010). *Osnove revizije*. Osijek: Ekonomski fakultet u Osijeku
4. Filipović, I. (2009). *Revizija*. Zagreb: Sinergija nakladništvo d.o.o.
5. Klaić B. (1987). *Rječnik stranih riječi*. Zagreb: Nakladni zavod matice Hrvatske
6. Krasić Š., Žager, L. (2009). *Državna revizija*. Zagreb: MASMEDIA
7. Ključar, I., (2019). *Uloga državne financijske revizije u ocjeni poslovanja proračunskih korisnika*. Zagreb: Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet, diplomski rad
8. Lukenda, M., (2020). *Revizija financijskih izvještaja u neprofitnim organizacijama*. Osijek: Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera, Ekonomski fakultet, diplomski rad
9. Miolin, E., (2017). *Analiza izvješća eksternih revizora: ključna revizijska pitanja*. Split: Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet, diplomski rad
10. Tušek, B., Žager, L.,(2007), *Revizija, drugo, izmijenjeno i dopunjeno izdanje*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
11. Žager, K., Mamić Sačer, I., Sever Mališ, S., Ježovita A., Žager L. (2018). *Analiza financijskih izvještaja*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

Internet izvori

1. Državni ured za reviziju (2019) Službena internet stranica. Dostupno na <http://www.revizija.hr/hr/o-nama> (datum pristupa 21.07.2022.)
2. Državni ured za reviziju (2019) Službena internet stranica. Dostupno na <http://www.revizija.hr/hr/o-nama> (datum pristupa 24.07.2022.)
3. Državni ured za reviziju (2019) Službena internet stranica. Dostupno na: <http://www.revizija.hr/hr/o-nama> (datum pristupa 24.07.2022.)
4. Europski revizorski sud (2019) Službena internet stranica. Dostupno na: <https://www.eca.europa.eu> (datum pristupa 26.07.2022.)
5. Europski revizorski sud (2019) Javna revizija u Europskoj uniji. Dostupno na: <http://publications.europa.eu/webpub/eca/book-state-audit/hr> (datum pristupa 01.08.2022.)

6. Narodne novine (2019) Zakon o državnom uredu za reviziju. Zagreb: Narodne novine d.d.
7. Narodne novine (2017) Zakon o financiranju političkih aktivnosti i izborne promidžbe. Zagreb: Narodne novine d.d.
8. Narodne novine (2019) Zakon o državnom uredu za reviziju. Zagreb: Narodne novine d.d.

Popis tablica

Tablica 1 - Račun dobiti i gubitka za godinu koja je završila 31. prosinca 2019. za tvrtku X.	31
Tablica 2 - Bilanca na 31. prosinca 2019. za tvrtku X	33
Tablica 3 - Račun dobiti i gubitka za godinu koja je završila 31. prosinca 2020. za tvrtku X.	35
Tablica 4 - Bilanca na 31. prosinca 2020. za tvrtku X	37
Tablica 5 - Račun dobiti i gubitka za godinu koja je završila 31. prosinca 2021. za tvrtku X.	40
Tablica 6 - Bilanca na 31. prosinca 2021. za tvrtku X	41