SUSTAV NADZORA I KONTROLA KVALITETE EKSTERNE REVIZIJE U REPUBLICI HRVATSKOJ

Letica, Natalie

Master's thesis / Specijalistički diplomski stručni

2018

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Split, Faculty of economics Split / Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:124:650770

Rights / Prava: In copyright / Zaštićeno autorskim pravom.

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

Repository / Repozitorij:

REFST - Repository of Economics faculty in Split

zir.nsk.hr

UNIVERSITY OF SPLIT

dabar
DIGITALNI AKADEMSKI ARHIVI I REPOZITORIJI

SVEUČILIŠTE U SPLITU

EKONOMSKI FAKULTET

ZAVRŠNI RAD

SUSTAV NADZORA I KONTROLA KVALITETE EKSTERNE REVIZIJE U REPUBLICI HRVATSKOJ

Mentor:
dr.sc. Tina Vuko

Student:
Natalie Letica

Split, svibanj 2018.

SADRŽAJ

1.UVOD 1
1.1. Definicija problema 1
1.2. Cilj rada 1
1.3. Metode istraživanja 2
1.4.Struktura rada 2
2. EKSTERNA REVIZIJA 4
2.1. Uloga i pojam revizije 4
2.2. Revizijska načela 7
2.3. Revizijski standardi 9
3. REGULATORNI OKVIR EKSTERNE REVIZIJE U REPUBLICI HRVATSKOJ 11
3.1. Obveznici revizije financijskih izvještaja 12
3.2. Zahtjevi za osiguranje kvalitete proveden revizije 12
3.2.1. Opći zahtjevi za osiguranje kvalitete revizije 12
3.2.2. Specifični zahtjevi za osiguranje kvalitete 18
3.3. Sustav nadzora revizije u Republici Hrvatskoj 20
3.3.1. Uloga Hrvatske revizorske komore u provođenju nadzora 21
3.3.2. Uloga Odbora za javni nadzor revizije u provođenju nadzora 24
3.3. Sustav javnog nadzora revizije na razini Europske unije 25
4. SUSTAV NADZORA I KVALITETA RADA REVIZIJSKIH DRUŠTAVA 30
4.1. Način provođenja nadzora 30
4.2. Analiza rezultata nadzora i provjere kvalitete rada 32
4.3. Nezakonitosti utvrđene izravnim nadzorom 35
4.4. Primjena međunarodnih revizijskih standarda 37
4.5. Primjena Međunarodnih standarda kontrole i kvalitete (MSKKI) 38
5. ZAKLJUČAK 41
SAŽETAK 42
SUMMARY 43
6. LITERATURA 44

1.UVOD

Za osiguranje kvalitetnih proizvoda ili usluga u svakoj profesiji je potreban dobar sustav nadzora i kvalitete pa tako i u reviziji kvalitetan nadzor rada povećava vjerojatnost da će rezultati rada biti pouzdani. Temelj za postizanje i održavanje kvalitete je postojanje određenih pravila ponašanja, tj. načela, standarda i postupaka kojih se pripadnici pojedine struke moraju pridržavati i neprestano usavršavati.

Predmet ovog istraživanja je analiza provedbe sustava nadzora i kvalitete eksterne revizije u Republici Hrvatskoj. Osnovna uloga eksterne revizije je ispitati i ocijeniti jesu li financijski izvještaji poduzeća fer i istinito prezentirani. Taj postupak provode stručne i neovisne osobe, tj. ovlašteni revizori. Da bi eksterna revizija bila kvalitetna i pouzdana važno je da postoji učinkovit sustav nadzora i kvalitete iz kojeg proizlaze mnoge prednosti i poboljšanja kao što su: pouzdaniji izvještaji i rezultati revizije, kvalitetniji rad revizije, učenje i unapređenje revizijskog rada, učinkovitost, djelotvornost i ekonomičnost revizijskog procesa, veća odgovornost revizora kao i veće zadovoljstvo korisnika revizije. Da bi revizija bila kvalitetno provedena važno je da se revizori pridržavaju „pravila ponašanja“ koja su definirana načelima, standardima i zakonima.

1.1. Definicija problema

Zadatak revizije je da izrazi mišljenje o vjerodostojnosti financijskih izvještaja revidiranog poduzeća. Problem istraživanja može se definirati traženjem odgovora na pitanje obavlja li eksterna revizija kvalitetno svoje zadatke , a što će se istražiti na temelju rezultata provedenih nadzora i kvalitete rada revizijskih društava u Republici Hrvatskoj.

1.2. Cilj rada

Cilj ovog rada je prikazati funkcioniranje sustava nadzora i kontrole kvalitete eksterne revizije u Republici Hrvatskoj te rezultate provedenog nadzora, kako bi se utvrdila kvaliteta

rada revizorskih društava u Republici Hrvatskoj. Kontrola kvalitete revizije je prvenstveno u interesu korisnika financijskih izvještaja i smanjenja informacijskog rizika prilikom donošenja različitih poslovnih odluka na temelju revidiranih financijskih izvještaja. Stoga je bitno je istražiti nepravilnosti nastale u provođenju revizije i nezakonitosti utvrđene nadzorom Hrvatske revizorske komore, a prvenstveno u vezi primjene Zakona o reviziji, Međunarodnih revizijskih standarda i Međunarodnih standarda kontrole kvalitete.

1.3. Metode istraživanja

U radu su korištene sljedeće opće znanstvene metode:

- *Metoda kompilacije* je postupak preuzimanja tuđih rezultata znanstveno-istraživačkog rada, odnosno tuđih opažanja, stavova, zaključaka i spoznaja.
- *Deduktivna metoda* je metoda primjene deduktivnog načina zaključivanja u kojem se iz općih sudova izvode posebni i pojedinačni zaključci.
- *Metoda analize* je postupak znanstvenog istraživanja raščlanjivanjem složenih pojmova, sudova i zaključaka na njihove jednostavnije sastavne dijelove i elemente.
- *Metoda sinteze* je postupak znanstvenog istraživanja i objašnjavanja stvarnosti putem sinteze jednostavnih sudova u složenije.
- *Induktivna metoda* je sustavna primjena induktivnog načina zaključivanja kojim se na temelju analize pojedinačnih činjenica dolazi do zaključaka o općem sudu, od zapažanja konkretnih pojedinačnih slučajeva dolazi do općih zaključaka.

1.4.Struktura rada

Ovaj rad je podijeljen na pet cjelina, uključujući uvod i zaključak:

- U uvodnom dijelu je definiran predmet i problem rada, cilj rada, metode istraživanja te struktura rada.
- U drugom dijelu je opisan pojam revizije i njena uloga kao i kriteriji za klasifikaciju revizije te vrste revizija.

- U trećem dijelu obrađeni su pojmovi nadzora i kontrole kvalitete rada revizijskih društava te je dan pregled važeće regulative koja se odnosi na nadzor i kontrolu kvalitete rada revizijskih društava u Republici Hrvatskoj.
- U četvrtom dijelu rada analizirani su dosadašnji rezultati provedbe nadzora od strane Hrvatske revizorske komore.
- Peti, zaključni dio rada, sadržava zaključna razmatranja i osvrte na rezultate provedenog istraživanja.

2. EKSTERNA REVIZIJA

2.1. Uloga i pojam revizije

Sama riječ revizija potječe od latinske riječi „revidere“ što znači ponovno vidjeti i u skladu s tim revizija predstavlja „naknadni pregled i preispitivanje poslovnih procesa i stanja“. U Engleskom govornom području za reviziju se upotrebljava pojam „audit“. I ova riječ potječe od latinske riječi „audire“ što znači čuti, tj. slušati. Originalno značenje riječi auditor (revizor) u engleskom jeziku je „onaj tko sluša“ i iz toga je izveden pojam „audit“ (revizije) koji je, iako nastao u davna vremena, zadržan do današnjih dana. [1]

Revizija je sistematiziran proces objektiviziranog pribavljanja i stvaranja dokaza o ekonomskim događajima i rezultatima s ciljem da se ustanovi usklađenost između postojećih izvještaja o poslovanju i unaprijed postavljenih kriterija i da se to dostavi zainteresiranim korisnicima. Revizija je ispitivanje ili istraživanje financijskih izvještaja i drugih računovodstvenih evidencija te ostalih evidencija o poslovanju poduzeća od strane neovisnih javnih računovođa, tj. revizora izvan promatranog poduzeća.[2]

Revizija je prvenstveno u interesu vlasnika poduzeća jer se vrši u funkciji zaštite njegovih vlasničkih interesa kroz osiguranje vjerodostojnih informacija sadržanih u financijskim izvještajima. Revizijom se na taj način smanjuje informacijski rizik između agenata (menadžera) i principala (dioničara) koji može negativno utjecati na donošenje poslovnih odluka, tj. na poslovne gubitke na samo vlasnika (dioničara) već i ostalih interesnih skupina (dionika). Kao ostali korisnici revizije mogu se navesti: potencijalni investitori, zajmodavci, radnici i sindikati, javnost, vlada i njene agencije, kupci, dobavljači i ostali vjerovnici zainteresirani za informacije koje su im potrebne za ostvarivanje njihovih ciljeva i interesa.

---

[1] Tušek, B., Žager, L. (2012): Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str.51.

[2] Tušek, B., Žager, L., Barišić, I. (2014): Interna revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 41.

U revizijskoj literaturi na različite se načine klasificira revizija. Cota klasificira reviziju s obzirom na četiri kriterija i to s obzirom na:[3]

1. mjesto organa koji obavlja reviziju (interna i eksterna revizija),
2. subjekt koji provodi reviziju (pojedinačna revizija i komisijska ili kompleksna revizija),
3. objekt koji se pregledava (knjigovodstvena revizija), gospodarska revizija (revizija cjelokupnog poslovanja), financijska revizija, revizija osnivanja, revizija sanacije, revizija statusnih promjena (spajanja, razdvajanja i sl.), revizija likvidacije, revizija zaključnog računa (godišnja revizija), i
4. obuhvat i vrijeme kada se revizija obavlja: prethodna revizija, završna revizija, revizija koja se izvodi u određenom razdoblju bez prekidanja, kontinuirana revizija, potpuna revizija, djelomična revizija (npr. revizija bilance), proceduralna revizija (revizija koja se zasniva na ispitivanju već uspostavljenih postupaka interne kontrole).

Klasifikacija revizije može biti prema objektu ispitivanja kao i subjektu koji provodi reviziju. Prema objektu ispitivanja razlikuje se:[4]

- revizija financijskih izvještaja
- revizija podudarnosti
- revizija poslovanja.

Revizija financijskih izvještaja se odnosi na utvrđivanje realnosti i objektivnosti sadržaja financijski izvještaja, odnosno da li su korištena općeprihvaćena računovodstvena načela. Ovdje se misli na eksternu reviziju provedenu od strane stručnih i neovisnih revizorskih društava iako je mogu provesti i interni revizori za potrebe menadžmenta poduzeća. Ova revizija se primjenjuje uglavnom na financijske izvještaje. Revizija podudarnosti provodi se sa svrhom utvrđivanja razine usklađenosti s određenim pravilima, politikama, zakonima, ugovorima ili državnim propisima. Revizijom poslovanja, koja se nekad naziva i revizija izvedbe ili revizija uprave, ispituju se i procjenjuju cjelokupne aktivnosti ili pak samo dio aktivnosti poduzeća kako bi se unaprijedilo poslovanje. Svrha je da se utvrde područja koja

[3]Cota, B. (1983): Kontrola i revizija poslovanja, Savez računovodstvenih i financijskih radnika Hrvatske, citirnao prema: Tušek, B., Žager, L. (2005): Revizija, drugo, izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 69-70.

[4] Messier, W. F., (1998): Revizija – priručnik za revizore i studente, Faber & Zgombić Plus, Zagreb, str. 11-12.

trebaju poboljšanje kao i da se daju odgovarajuće preporuke kako to učiniti. Najčešće je provode interni revizori, no to ne znači da ona ne može biti provedena i od strane eksterni revizora.

Karakteristike eksterne revizije su:[5]

- naknadno ispitivanje financijskih izvještaja ili financijskih informacija kad je takvo ispitivanje potaknuto od strane subjekta ili predstavlja zakonsku obvezu,
- reviziju obavljaju neovisne i stručne osobe,
- revidiranjem se želi utvrditi prikazuju li predočeni financijski izvještaji realno i objektivno (odnosno fer i istinito) financijsko stanje i rezultat poslovanja subjekta, objektivnost i realnost financijskih izvještaja utvrđuje se prema definiranim kriterijima,
- kriteriji za ocjenu objektivnosti i realnosti financijskih izvještaja moraju biti unaprijed poznati, a njih čine: računovodstvena načela, hrvatski standardi financijskog izvještavanja (HSFI) odnosno međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI), zakonski propisi i usvojene računovodstvene politike,
- revizija se obavlja u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima, poštujući Kodeks profesionalne etike revizora,
- mišljenje o realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja potpisuje ovlašteni revizor,
- revizorsko izvješće s mišljenjem temelji se na objektivnim dokazima i dostavlja se zainteresiranim korisnicima,
- revizorsko izvješće o objektivnosti i realnosti financijskih izvještaja dostupno je javnosti.

Eksterni revizori najčešće obavljaju reviziju financijskih izvještaja, ali isto tako mogu obavljati i druge dodatne poslove koji nisu u vezi s njom i ti poslovi moraju biti posebno odvojeni. Primjer nerevizijskih usluga su: oporezivanje, konzultativne usluge, razne vrste financijsko-računovodstvenih usluga, usluge sudskog vještačenja i sl.

[5] Popović, Ž., Vitezić, N., (2009): Revizija i analiza – instrumenti uspješnog donošenja poslovnih odluka, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 120.

Postoje tri aspekta eksterne revizije kao profesije:[6]

1. zvanje i status revizora kao osobe koji se bavi poslovima revizije,
2. položaj revizijskog društva kao institucije koja provodi postupak revizije i koja je pozicionirana između obveznika revizije, korisnika informacija o provedenoj reviziji i instituta za reviziju,
3. uloga i značaj instituta za reviziju (računovodstvo) kao temeljne pretpostavke provedbe revizije putem koje se utvrđuju revizijski standardi i kodeks profesionalne etike revizora.

Obavljanje revizije financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja u Republici Hrvatskoj je uređeno Zakonom o reviziji, a od 01.01.2018. godine na snagu je stupio novi Zakon o reviziji[7]. Novim Zakonom o reviziji predviđeno je da će nadležno tijelo za nadzor revizorskih društava i ovlaštenih revizora postati Ministarstvo financija, dok će Odbor za javni nadzor revizije prestati s radom, a Hrvatska revizorska komora više neće imati nadzornu ulogu. Međutim, novi Zakon o reviziji nije relevantan za potrebe istraživanja u ovom radu jer je se obuhvat analize kontrole kvalitete i sustava nadzora odnosi na razdoblje prije donošenja novog Zakona. Stari Zakon o reviziji[8] uređivao je obavljanje revizije financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja obveznika revizije, definirao osobe ovlaštene za pružanje usluga revizije, uvjete za obavljanje usluga revizije, osnivanje i djelokrug rada revizorskog odbora, osnivanje i rad Hrvatske revizorske komore te nadzor njezina poslovanja, nadzor i provjeru kvalitete rada revizorskih društava, samostalnih revizora i ovlaštenih revizora, izdavanje i oduzimanje dozvole za obavljanje usluga revizije te druga pitanja u vezi s revizijom. Stoga se u ovom radu, sustav nadzora i kvalitete rada revizora objašnjava i ocjenjuje prema odredbama iz starog Zakona o reviziji.

2.2. Revizijska načela

[6] Sever Mališ, S., Tušek, B., Žager L. (2012): Revizija - načela, standardi, postupci, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 99.
[7] Narodne novine (2017): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d. Zagreb
[8] Narodne novine (2005): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d. Zagreb

Pod revizijskim načelima se podrazumijevaju pravila ponašanja kojih se u reviziji treba pridržavati i ona služe kao podloga za izradu revizijskih standarda.

Temelja revizijska načela su:[9]

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

Načelo zakonitosti ispituje usklađenost postojećeg poslovanja i financijskih izvješća to jest stvarnog stanja s važećim zakonskim propisima.

Načelo profesionalne etike zahtjeva da se revizori u svom radu i ponašanju trebaju pridržavati određenih pravila i normi ponašanja definiranih kodeksom profesionalne etike. U slučaju ne pridržavanja tih pravila dolazi do poduzimanja sankcija i disciplinskih mjera.

Načelo neovisnosti podrazumijeva da će revizor u svom poslovanju biti neovisan i samostalan to jest, da nije u nikakvoj vezi s klijentom i ne smije se rukovoditi sa zahtjevima menadžmenta.

Načelo stručnosti i kompetentnosti od revizora zahtjeva stalnu edukaciju i određenu razinu stručnog obrazovanja i znanja.

Načelo odgovornosti obvezuje revizore na konkretnu odgovornost za nastale propuste u poslovanju. Revizor je odgovoran za svij rad te postoji odgovornost na internoj i eksternoj razini revizije.

Načelo dokumentiranosti zahtjeva da svaka poslovna promjena treba biti popraćena valjanom dokumentacijom i dokazima.

[9]Tušek, B., Žager, L. (2012): Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 66.

Načelo korektnog izvješćivanja obvezuje revizora na konkretno i korektno mišljenje što podrazumijeva da se revizor suzdrži od mišljenja ako ne postoji mogućnost da za njegovo izražavanje te da revizijski dokazi trebaju biti na temelju radne dokumentacije.

Zbog financijskog kolapsa u brojnim poduzećima realnog i javnog sektora u svijetu poljuljano je povjerenje javnosti u revizijsku profesiju. Neovisnost i objektivnost revizora postavljeni su kao prioritet revizijske profesije, te su sve aktualnosti u eksternoj reviziji vezane za povećanje povjerenja u revizore i smanjenje jaza očekivanja. Neophodno je jačati povjerenje u revizijsku profesiju kroz povećanje stupnja etičnosti i širenja zakonske regulative, te promjenama u metodologiji i izvještavanju. Najnovije izmjene u eksternoj reviziji idu u smjeru smanjenja negativnog utjecaja okruženja na proces revizije i povećanja odgovornosti i neovisnosti. U teoriji revizije prepoznata je potreba kvalitativnog unapređenja revizorske funkcije kako bi se poboljšao ukupan mehanizam korporativnog upravljanja.[10]

2.3. Revizijski standardi

Svaka profesija, pa tako i revizijska, postavlja određene zahtjeve, odnosno utvrđuje svojevrsna pravila kojih se pripadnici struke moraju u djelovanju pridržavati i koja moraju nastojati kontinuirano usavršavati.

Revizijski standardi predstavljaju pravila koja se trebaju koristiti prilikom revizije financijskih izvještaja. Nemaju snagu zakona ali se redovito primjenjuju te se njima osigurava stručnost i neovisnost revizora.

Standardi kao što je općepoznato, predstavljaju detaljniju razradu pojedinih načela. Zbog toga se s pravom može reći da revizijska načela predstavljaju ishodište revizijskih standarda. U Hrvatskoj se pri obavljanju revizije financijskih izvještaja primjenjuju se Međunarodni revizijski standardi (MRevS). MRevS-e objavljuje Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (International Auditing and Assurance Standards Bord –

[10] Dragojević, D., Milojević, M. (2012): Nezavisnost i objektivnost internih i eksternih revizora u funkciji sprečavanja finansijskog kriminala i korupcije, Socioeconomica -The Scientific Journal for Theory and Practice of Socioeconomic Development, Vol. 1, N° 1, str. 6.

IAASB) Međunarodne federacije računovođa (International Fedration of Accountants – IFAC). Prijevode MRevS-a prihvaća i objavljuje Hrvatska revizorska komora (HRK). MRevS-i obuhvaćaju sljedeća glavna područja:

- Opća načela i odgovornosti (200-299)
- Procjena rizika i reakcija na procijenjene rizike (300-399)
- Razmatranja u vezi sa subjektima koji koriste uslužne organizacije i ocjenjivanje pogrešnih prikaza ustanovljenih tijekom revizije (400-499)
- Revizijski dokazi (500-599)
- Korištenje radom drugih (600-699)
- Revizijski zaključci i izvješćivanje (700-799)
- Posebna područja (800-899)

Uz MRevS-e, revizori su dužni primjenjivati i IFAC-ov Kodeks etike za profesionalne računovođe, prijevod kojega također objavljuje HRK.

Svaka profesija utvrđuje svoja pravila ponašanja koja se najčešće temelje na općim etičkim normama i koja pripadnici struke moraju poštovati kako bi se zaštitio dignitet struke kojom se bave i interesi korisnika njihovih usluga. Pravila se uređuju kodeksom profesionalne etike koji donose odgovarajuća strukovna udruženja. Kodeksi profesionalne etike čine skup standarda profesionalnog ponašanja prilikom rješavanja stručnih zadataka i problema, a sve u općem interesu profesije.[11]

[11] Kovačević, R. (1993): Revizija u tržišnom gospodarstvu, Informator, Zagreb, str. 23.

3. REGULATORNI OKVIR EKSTERNE REVIZIJE U REPUBLICI HRVATSKOJ

Eksterna revizija je postupak provjere i ocjene financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja obveznika revizije te podataka i metoda koje se primjenjuju pri sastavljanju financijskih izvještaja, na temelju kojih se daje stručno i neovisno mišljenje o istinitost i objektivnosti financijskog stanja, rezultata poslovanja i novčanih tokova. [12]

Eksternu reviziju obavljaju revizorska društva ili samostalni revizori koji nisu zaposleni kod poslovnog subjekta čiji se financijski izvještaji revidiraju. Zadatak ovlaštenih revizora je da izraze mišljenje jesu li financijski izvještaji prikazani u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

Eksterna revizija (*engl. external auditing*) je postupak ispitivanja i ocjenjivanja poslovanja poduzeća koga provode stručni, neovisni i za taj posao ovlašteni revizori. Oni ne mogu biti zaposleni u tom poduzeću i ne mogu biti u bilo kakvoj vezi s poduzećem gdje obavljaju reviziju jer bi se na taj način narušilo načelo neovisnosti revizije. Eksternom revizijom ponajprije se ispituje objektivnost i realnost temeljnih financijskih izvještaja. Interna i eksterna revizija nedvojbeno su dio dobre prakse korporativnog upravljanja svakog trgovačkog društva.[13]

Eksterna revizija, ukoliko se provodi u skladu s revizorskim načelima te ako je revizor neovisan, trebala bi uvelike suzbiti manipulacije izvještajima. Kao najmanje učinkovita, ali vrlo bitna mjera suzbijanja manipulacija, javlja se budnost investitora. Investitori u svakom trenutku trebaju nadzirati menadžment te kontrolirati njihov rad.[14]

[12]Filipović, I. (2009): Revizija, Ekonomski fakultet Split, str. 16.
[13]Tipurić, D. (2008.): Korporativno upravljanje, Sinergija, Zagreb, str. 587.
[14] Gulin, D., Perčević H. (2013): Financijsko računovodstvo, Zagreb: HZRIF, str. 96-112.

3.1. Obveznici revizije financijskih izvještaja

Zakonom o reviziji uređeno je obavljanje eksterne revizije financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja obveznika revizije. Reviziji jednom godišnje, prema Zakonu o računovodstvu (čl. 20), podliježu:[15]

- godišnji odvojeni i konsolidirani financijski izvještaji subjekata od javnog interesate velikih i srednjih poduzetnika koji nisu subjekti od javnog interesa
- obvezi revizije konsolidiranih financijskih izvještaja podliježu i poduzetnici koji su matična društva velikih i srednjih grupa
- odvojeni i konsolidirani godišnji financijski izvještaji dioničkih društava te komanditnih društava i društava s ograničenom odgovornošću čiji odvojeni, odnosno konsolidirani podaci u godini koja prethodi reviziji prelaze pokazatelje u dva od sljedeća tri uvjeta: iznos ukupne aktive 15 mil. kn, iznos prihoda 30 mil. kn i prosječan broj radnika tijekom poslovne godine – 25
- godišnji odvojeni i konsolidirani financijski izvještaji poduzetnika koji su podnijeli zahtjev za uvrštavanje svojih vrijednosnih papira na uređeno tržište te poduzetnika koji su sudjelovali u poslovnim spajanjima, odnosno podjelama kao preuzimatelji ili novoosnovana društva.

3.2. Zahtjevi za osiguranje kvalitete proveden revizije

Regulatorni zahtjevi za osiguranje kvalitete revizije financijskih izvještaja mogu se podijeliti na opće i posebne, gdje se posebni zahtjevi odnose samo na društva (tj. subjekte) do javnog interesa. Opći zahtjevi odnose se na sve one regulatorne odredbe i zahtjeve kojima se štiti neovisnost i stručnost eksternih revizora i eksterne revizije.

3.2.1. Opći zahtjevi za osiguranje kvalitete revizije

[15] Narodne novine (2015): Zakon o računovodstvu, Narodne novine d.d. Zagreb

Prema Zakonu o reviziji ovlašteni revizor može biti samo *neovisna stručna osoba* koja je stekla certifikat Komore za zvanje ovlaštenog revizora. Za stjecanje certifikata kandidat mora ispunjavati određene uvjete:[16]

- mora imati visoko stručno obrazovanje
- mora imati najmanje tri godine radnog iskustva na poslovima obavljanja revizije, od kojih najmanje dvije godine uz mentorstvo ovlaštenog revizora ili revizora ovlaštenog u drugoj državi članici
- mora imati položen ispit za ovlaštenog revizora
- mora imati dokaz da nije pravomoćno osuđivan za kaznena djela protiv sigurnosti platnog prometa i poslovanja, odnosno mora imati dobar ugled.

Nakon stjecanja certifikata ovlašteni revizor ima pravo i obvezu kontinuirano se stručno usavršavati.

Nadalje, kako bi se zaštitila neovisnost revizora, ovlašteni revizor ne smije obavljati reviziju kod pravne osobe u kojoj je vlasnik udjela ili dionica, u kojoj je sudjelovao u vođenju poslovnih knjiga ili izradi financijskih izvještaja za godinu za koju se obavlja revizija, u kojoj je član nadzornog odbora, član uprave, prokurist, opunomoćenik ili zaposlenik, u kojoj je je član nadzornog odbora, član uprave ili prokurist njegov bračni drug, njegov srodnik po krivi u pravoj liniji do drugog stupnja te ako postoje druge okolnosti koje dovode u sumnju njegovu neovisnost i objektivnost.[17] Također, revizorsko društvo i samostani revizor ne smiju obavljati reviziju kod pravne osobe u kojoj su vlasnici udjela ili dionica, koja je vlasnik udjela ili dionica revizorskog društva,u kojoj su sudjelovali u vođenju poslovnih knjiga ili izradi financijskih izvještaja za godinu za koju se obavlja revizija,s kojom su povezani na način da bi mogla postojati dvojba o neovisnosti i nepristranosti revizije, ako postoje druge okolnosti koje dovode u sumnju njihovu nepristranost. Revizorsko društvo ili samostalni revizor ne smiju obavljati reviziju kod pravne osobe u kojoj njegovi dioničari, odnosno članovi, imaju udjel u temeljnom kapitalu, uključujući i posredno vlasništvo vladajućeg društva i ovisnih društava.[18]

[16] Narodne novine, (2005): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d. Zagreb, čl.7.
[17] Narodne novine, (2005): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d. Zagreb, čl.21.
[18] Narodne novine, (2005): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d. Zagreb, čl.22.

Kako bi se zaštitila kvaliteta revizije, samostalnim revizorima i revizorskim društvima sa samo jednim zaposlenim ovlaštenim revizorom dodatno se zabranjuje obavljanje revizije dioničkih društava i društava s ograničenom odgovornošću čiji je godišnji prihod veći od 40.000.000,00 kuna, trgovačkih društava čiji vrijednosni papiri kotiraju na burzi u prvoj kotaciji ili kotaciji javnih dioničkih društava, banaka, investicijskih fondova, mirovinskih fondova i društava, osiguravajućih društava, brokerskih društava, odnosno dugih pravnih osoba koje obavljaju financijske usluge i za koje zakon koji uređuje obavljanje tih usluga određuje dodatni opseg revizije konsolidiranih financijskih izvještaja.

Revizori su dužni osigurati se protiv odgovornosti za štetu koju bi mogli počiniti obavljanjem revizorskih usluga i to: za štetu koju bi revizorsko društvo ili samostalni revizor mogao prouzročiti obavljanjem usluga revizije, minimalna svota pokrića po štetnom događaju iznosi 300.000,00 kuna, za štetu koju bi revizorsko društvo moglo prouzročiti obavljanjem usluga revizije banaka, mirovinskih i investicijskih fondova i osiguravajućih društava, minimalna svota pokrića po štetnom događaju iznosi 3.000.000,00 kuna, za štetu koju bi revizorsko društvo ili samostalni revizor iz članka 26. ovoga Zakona mogao prouzročiti obavljanjem usluga revizije, minimalna svota pokrića po štetnom događaju iznosi 100.000,00 kuna. Revizorska društva i samostalni revizor država članica Europske unije i drugih država ne mogu dobiti dozvolu Komore za obavljanje usluga revizije u Republici Hrvatskoj prije nego što se osiguraju od odgovornosti za štetu kod osiguratelja u Republici Hrvatskoj.[19]

Zahtjevi za adekvatnom kvalitetom revizije postavljeni su i na razini MRevS-a. Konkretno, MRevS 220 koji se odnosi na kontrolu kvalitete rada revizije, snažno naglašava značaj politika i postupaka kontrole kvalitete na razini revizorskog društva te na razini pojedine revizije. On definira sljedeće elemente kao ciljeve politika kontrole kvalitete koje bi revizorska društva trebala usvojiti: profesionalni zahtjevi, vještina i sposobnost, dodjela zadataka, delegiranje, savjetovanje, prihvaćanje i nastavljanje suradnje s klijentom te promatranje.[20] Dok MRevS 220 odgovornost pridaje angažiranom partneru na pojedinom

[19]Narodne novine, (2005): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d. Zagreb, čl.19.
[20] Soltani, B. (2009): Revizija – Međunarodni pristup, Mate, Zagreb, str. 448-449.

revizijskom angažmanu MSKK (Međunarodni standard kontrole kvalitete) 1 odnosi se na kontrolu kvalitete na razini revizijskog društva. MSKK 1 uglavnom se bavi načinom na koji društvo postupa tijekom obavljanja svog revizijskog posla. Osmišljen je za unaprjeđivanje kvalitete, a društvo će postići i dugoročno zadržati svoju profitabilnost samo ako pruža kvalitetnu uslugu. MSKK1 ne primjenjuje se samo na revizijske angažmane i uvide u financijske izvještaje, već i na ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge.[21]

Uobičajena je preporuka da revizorska društva poduzmu sljedeće korake kako bi bila sigurna da postupaju u skladu sa zahtjevima MSKK-a 1:[22]

1. Dokumentirati djelovanje sustava kontrole kvalitete, tako da društvo postupa u skladu sa zahtjevima MSKK-a 1 u vezi s dokumentacijom (na način na koji su izmijenjeni i nadopunjeni (revidiranim) MRevS-om 230).
2. Preuzeti odgovornost za vođenje od samog vrha, stalno šaljući poruke o važnosti kontrole kvalitete.
3. Uvijek postupati u skladu s etičkim zahtjevima, relevantnim standardima i objavama.
4. Usredotočiti se na prave klijente.
5. Osigurati sposobne i kompetentne zaposlenike, pomno vodeći računa o kadrovskoj politici i postupcima tvrtke.
6. Obavljati kvalitetne revizije, konzultirati se po potrebi i ispunjavati zahtjeve u vezi s pregledom kontrole kvalitete angažmana.
7. Ocijeniti tvrtkin sustav kontrole kvalitete, te provesti periodične objektivne provjere odabranih dovršenih revizijskih angažmana.

Ključne značajke MSKK-a 1 su:[23]

- zahtjev za dokumentiranjem je ponegdje specifičan, preskriptivan i detaljan;

[21] Hrvatska revizorska komora, Smjernica 2: Primjena Međunarodnog standarda kontrole kvalitete 1 (MSKK 1), str. 3. http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Smjernice/2_Smjernica2MSKK1.pdf
[22] Hrvatska revizorska komora: Smjernica 2: Primjena međunarodno standarda kontrole kvalitete 1 (MSKK 1). str. 1-22
[23] Hrvatska revizorska komora: Smjernica 2: Primjena međunarodno standarda kontrole kvalitete 1 (MSKK 1). str. 1-22

- glavni izvršni ili upravni odbor revizorskog društva (ili njegov ekvivalent) mora preuzeti krajnju odgovornost za sustav kontrole kvalitete revizorskog društva;
- naglasak je na sadržaju i detaljima formalnih politika i postupaka društva; te
- postoji popis pitanja koja je potrebno uzeti u obzir prilikom pregleda kontrole kvalitete angažmana te zahtjeva u vezi s vrstom, vremenskim rasporedom i dokumentacijom tog pregleda.

Revizorska društva prilikom primjene MSKK-a 1 prema svojim specifičnostima moraju razmotriti:[24]

- potrebnu razinu detaljnosti;
- vrstu potrebnog komuniciranja s čelnim ljudima društva i zaposlenicima; te
- potrebnu odgovarajuću razinu dokumentiranja.

MRevS 230: Revizijska dokumentacija prati i neke izmjene i dopune MSKK-a 1 koje su relevantne za politike i postupke za kontrolu dokumentacije angažmana. Društva bi trebala poduzeti odgovarajuće aktivnosti kako bi provjerile jesu li učinjene sve potrebne promjene, a dobro vodstvo i upravljanje treba pomoći u ostvarivanju tih promjena. I MSKK 1 i MRevS 230 traže da društva čuvaju revizijsku dokumentaciju tijekom razdoblja utvrđenog zakonom ili regulativom. Prema Zakonu o reviziji, radna dokumentacija čuva se najmanje deset godina počevši s datumom završetka računovodstvenog razdoblja na koje se odnose financijski izvještaji koji su bili predmetom revizije. U tom razdoblju revizorima je zabranjeno brisanje ili izbacivanje dokumentacije nakon objedinjavanja dosjea. Društva trebaju izraditi politike o vrsti dokumentacije koja se može baciti prije isteka razdoblja od 60 dana za objedinjavanje dosjea, poput zamijenjenih nacrta financijskih izvještaja, naknadno revidiranih izvornih planova ili pak točaka po kojima je obavljen pregled. Za sva odstupanja od zahtjeva MRevS-ova revizijska dokumentacija bi trebala naznačiti kako su i zašto revizori odstupili od zahtjeva, kao i koji su alternativni postupci obavljeni kako bi se ispunili ciljevi revizije. Revizore je potrebno dobro savjetovati o tome da dokumentiraju sve što je povezano s revizorskim mišljenjem, čak i ako je riječ samo o neizravnoj povezanosti. Osim evidentiranja

[24] Hrvatska revizorska komora: Smjernica 2: Primjena međunarodno standarda kontrole kvalitete 1 (MSKK 1). str. 1-22

revizijskih testova, trebalo bi voditi računa i o dokumentiranju prosudbenih pitanja. Usmena objašnjenja revizora, sama po sebi, ne predstavljaju odgovarajući revizijski dokaz, ali se mogu koristiti za objašnjavanje ili pojašnjavanje informacija sadržanih u revizijskoj dokumentaciji.[25]

Koristi koje vanjska revizija može ostvariti od upravljanja kvalitetom opća su poboljšanja određenih aspekata, kao primjerice:[26]

- visoko kvalitetan i pravodoban revizijski rad
- izvještaj i rezultati revizije
- povjerenje u rezultate revizije od strane revidiranog subjekta i drugih interesnih strana
- reputacija vanjske revizije
- učinkovitost, djelotvornost i ekonomičnost revizijskog procesa
- kontinuirano učenje i unapređenje revizijskog rada i procesa
- jasno definiran, priopćen i dokumentiran revizijski rad
- odgovornost revizora na svim razinama i veće zadovoljstvo korisnika revizijskim poslom i drugi.

Politike koje omogućavaju da se revizijski rezultati obave kompetentno i učinkovito:[27]

- Priručnici i upute
- Zapošljavanje kompetentnih
- Mjerila i upute vezane za politike upravljanja kvalitetom
- Kontinuirano učenje i napredovanje
- Funkcije podrške

[25] Hrvatska revizorska komora: Smjernica 2: Primjena međunarodno standarda kontrole kvalitete 1 (MSKK 1). str. 1-22

[26] Danić, D., Mijoč, J., Pernar, L., (2009):Upravljanje kvalitetom revizijskog procesa u vanjskoj reviziji, Ekonomski vjesnik, str. 162.

[27] Danić, D., Mijoč, J., Pernar, L., (2009):Upravljanje kvalitetom revizijskog procesa u vanjskoj reviziji, Ekonomski vjesnik, str. 163.

Svako revizorsko društvo, ovisno o svojoj veličini i poslovnim obilježjima, mora uspostaviti sustav kontrole kvalitete, no u radu revizorskih društava mogu se javiti nepravilnosti pri primjeni Međunarodnog standarda kontrole kvalitete 1, Međunarodnih revizijskih standarda, Kodeksa profesionalne etike revizora i propisanih zakona. Uspostavljeni sustav treba povećati kvalitetu usluge i osigurati vjerodostojnost revidiranih financijskih informacija.

3.2.2. Specifični zahtjevi za osiguranje kvalitete

Društva od javnog interesa imaju dodatne zahtjeve koji se odnose na očuvanje i zaštitu kvalitete revizije financijskih izvještaja. Tako društva od javnog interesa od 2005. godine moraju osnovati revizijski odbor (čl. 65.) Članovi revizijskog odbora imenuju se iz redova članova nadzornog odbora i/ili neizvršnih članova upravnog odbora i/ili drugih članova koje je imenovala glavna skupština dioničara revidiranog subjekta, ili u slučaju subjekta bez dioničara drugih članova koje je imenovalo istovjetno tijelo.Revizijski odbor izvješćuje nadzorni odbor ili neizvršne članove upravnog odbora o ishodu zakonske revizije te objašnjava na koji način je zakonska revizija pridonijela integritetu financijskog izvještavanja i objašnjava ulogu revizijskog odbora u tom procesu, prati proces financijskog izvještavanja i dostavlja preporuke ili prijedloge za osiguravanje njegovog integriteta, glede financijskog izvještavanja prati djelotvornost sustava unutarnje kontrole kvalitete i sustava upravljanja rizicima te, ako je to primjenjivo, unutarnju reviziju, bez kršenja svoje neovisnosti, prati obavljanje zakonske revizije godišnjih financijskih izvještaja i godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja, uzimajući u obzir sve nalaze i zaključke Ministarstva financija te ispituje i prati neovisnost revizorskog društva i odgovoran je za postupak izbora revizorskog društva te predlaže imenovanje revizorskog društva.[28]

Ovlašteni revizor ili revizorsko društvo koji obavljaju zakonsku/e reviziju/e subjekata od javnog interesa objavljuju godišnje izvješće o transparentnosti najkasnije četiri mjeseca od kraja svake financijske godine. To izvješće o transparentnosti objavljuje se na internetskom stranici ovlaštenog revizora ili revizorskog društva i ostaje na tom web-mjestu najmanje pet godina od datuma objave na internetskom stranici. Ako je ovlašteni revizor zaposlenik revizorskog društva, revizorsko društvo odgovorno je za obveze iz ovog članka. Godišnje

[28]Narodne novine, (2017): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d. Zagreb, čl.22.

izvješće o transparentnosti uključuje barem sljedeće: opis pravne strukture i vlasništva revizorskog društva; ako su ovlašteni revizor ili revizorsko društvo članovi mreže sadrži opis mreže te pravnih i strukturnih aranžmana u mreži; ime svakog ovlaštenog revizora koji djeluje kao samostalni revizor ili revizorskog društva koje je član mreže; zemlje u kojima su svaki ovlašteni revizor koji djeluje kao samostalni revizor ili revizorsko društvo koje je član mreže kvalificirani kao ovlašteni ili imaju svoj registrirani ured, središnju upravu ili glavno mjesto poslovanja; ukupan promet koji ostvare ovlašteni revizori koji djeluju kao samostalni revizori i revizorska društva koja su članovi mreže, koji proizlazi iz zakonske revizije godišnjih i konsolidiranih financijskih izvještaja. Zatim opis upravljačke strukture revizorskog društva; opis unutarnjeg sustava kontrole kvalitete ovlaštenog revizora ili revizorskog društva te izjavu upravnog ili upravljačkog tijela o djelotvornosti njegova rada; naznaku kada je provedena posljednja provjera osiguranja kvalitete; popis subjekata od javnog interesa za koje su ovlašteni revizor ili revizorsko društvo proveli zakonske revizije tijekom prethodne financijske godine; izjavu koja se odnosi na neovisnost rada ovlaštenog revizora ili revizorskog društva kojom se također potvrđuje da je provedena unutarnja provjera pridržavanja zahtjeva o neovisnosti; izjavu o politici ovlaštenog revizora ili revizorskog društva u vezi sa stalnim obrazovanjem ovlaštenih revizora; informacije koje se tiču osnove za nagrađivanje partnera u revizorskim društvima; opis politike ovlaštenog revizora ili revizorskog društva u vezi s rotiranjem glavnih partnera za reviziju i zaposlenika.[29]

Za revizorska društva koja revidiraju subjekte od javnog interesa[30]nadalje zahtjeva da se provede rotacija revizijskih partnera, potpisnika revizorskog izvješća. Subjekt od javnog interesa dužan je imenovati ovlaštenog revizora ili revizorsko društvo za početni angažman od najmanje godine dana. Angažman se može produljiti. Početni angažman određenog ovlaštenog revizora ili revizorskog društva i kombinacija tog angažmana uz njegovo obnavljanje ne smiju prelaziti najdulje razdoblje od deset godina. Ovlašteni revizor ili revizorsko društvo uspostavljaju odgovarajući mehanizam postupne rotacije u pogledu hijerarhijski najvišeg osoblja koje sudjeluje u zakonskoj reviziji, uključujući barem osobe koje su registrirane kao ovlašteni revizori. Mehanizam postupne rotacije primjenjuje se u fazama pri čemu se rotiraju pojedinci, a ne cijeli tim zaposlen u okviru angažmana.

[29]Uredba (EU) br. 537/2014 Europskog parlamenta i vijeća (2014) čl. 13.
[30] Narodne novine, (2017): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d. Zagreb, čl.43.

Razmjeran je u odnosu na opseg i složenost djelatnosti ovlaštenog revizora ili revizorskog društva.[31]

Ovlašteni revizor i glavni revizijski partner koji obavljaju zakonsku reviziju u ime revizorskog društva, prije isteka razdoblja od najmanje jedne godine ili, u slučaju zakonske revizije subjekata od javnog interesa, isteka razdoblja od najmanje dvije godine nakon što su prestali obavljati dužnost ovlaštenog revizora ili glavnog revizijskog partnera u vezi sa zakonskom revizijom, ne smiju: prihvatiti položaj člana uprave, nadzornog odbora ili upravnog odbora u revidiranom subjektu, prihvatiti položaj voditelja računovodstvenog i/ili financijskog područja u revidiranom subjektu, ako je to primjenjivo, postati članom revizijskog odbora revidiranog subjekta ili, ako takav revizijski odbor ne postoji, članom organa koji obavlja funkciju jednakovrijednu onoj revizijskog odbora. Radnici i partneri, osim glavnih revizijskih partnera, revizorskog društva koji obavljaju zakonsku reviziju, kao i bilo koja druga fizička osoba čije su usluge stavljene na raspolaganje ili su pod nadzorom revizorskog društva, ne smiju, ako su takvi radnici, partneri ili druge fizičke osobe ovlašteni za obavljanje zakonske revizije, preuzeti bilo koju dužnost prije isteka razdoblja od najmanje jedne godine nakon isteka razdoblja u kojem su bili izravno uključeni u obavljanje zakonske revizije.[32]

3.3. Sustav nadzora revizije u Republici Hrvatskoj

Zakonom o reviziji uređuje se obavljanje revizije financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja obveznika revizije, određuju osobe ovlaštene za pružanje usluga revizije, uvjeti za obavljanje usluga revizije, revizorski odbor, osnivanje i rad Komore i nadzor njezina poslovanja, Odbor za javni nadzor revizije, provođenje javnog nadzora, nadzor i provjera kvalitete rada revizorskih društava, samostalnih revizora i ovlaštenih revizora, izdavanje i oduzimanje dozvole za obavljanje usluga revizije, te druga pitanja u vezi s revizijom.[33]

[31] Uredba (EU) br. 537/2014 Europskog parlamenta i vijeća (2014) čl. 17.
[32] Narodne novine, (2017): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d. Zagreb, čl.50.
[33] Narodne novine, (2005): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d. Zagreb, čl.1.

Nadzor i provjeru kvalitete rada revizora i revizorskih društava provodi Hrvatska revizorska komora, dok je javni nadzor povjeren Odboru za javni nadzor revizije.

3.3.1. Uloga Hrvatske revizorske komore u provođenju nadzora

Hrvatska revizorska komora strukovna je organizacija revizorskih društava, samostalnih revizora, ovlaštenih revizora i revizorskih vježbenika. Članstvo u Hrvatskoj revizorskoj komori je obvezatno.[34] Komora ima svojstvo pravne osobe s javnim ovlastima utvrđene Zakonom o reviziji, Statutom Komore i drugim aktima. U obavljanju javnih ovlasti Komora izdaje akte koji su javne isprave.[35] Zadaće i ovlasti HRK su navedene člankom 100. Zakona o reviziji.

Komora provodi nadzor i provjeru kvalitete rada revizorskih društava, samostalnih revizora i ovlaštenih revizora radi provjere: [36]

- obavljaju li reviziju u skladu s ovim Zakonom, Međunarodnim revizijskim standardima i drugim pravilima revizorske struke,
- ispunjavaju li zahtjeve neovisnosti,
- kvantitete i kvalitete angažiranih ljudskih potencijala i ostalih sredstava,
- zaračunatih revizorskih naknada,
- unutarnjeg sustava provjere kvalitete rada,
- ispunjavaju li uvjete za izdavanje dozvola za obavljanje usluga revizije, odnosno za dobivanje certifikata,
- ispunjavaju li uvjete za upis u odgovarajuće registre,
- je li izvješće o transparentnosti sastavljeno i objavljeno u skladu sa člankom 17.a ovoga Zakona,

[34] Narodne novine: Zakon o reviziji, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 127/17
[35] Hrvatska revizorska komora, dostupno na: http://www.revizorska-komora.hr/ (10.01.2018.)
[36] Narodne novine: Pravilnika o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava, samostalnih revizora, zajedničkih revizorskih ureda i ovlaštenih revizora, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 62/11, 49/12 i 51/15 dostupno na:

- izvještaja i drugih obavijesti koje su prema odredbama ovoga Zakona i drugih propisa dužni podnositi Komori, odnosno izvještavati je o pojedinim činjenicama i okolnostima.

Komora provodi provjeru kvalitete rada najmanje jednom u šest godina, odnosno najmanje jednom u tri godine kod samostalnog revizora ili revizorskog društva koje obavlja reviziju subjekata od javnog interesa. Komora je dužna u pisanom obliku o provjeri kvalitete rada obavijestiti revizorsko društvo i samostalnog revizora 30 dana prije početka obavljanja provjere kvalitete rada.[37]

Komercijalna revizija jest uobičajen hrvatski termin za eksternu, stručnu i neovisnu reviziju. Poslovi revizije obavljaju se na temelju ugovora koji se između obveznika revizije i revizorske kuće zaključuje u pisanom obliku za svaku godinu. Tim se ugovorom reguliraju međusobni odnosi i uvjeti plaćanja. Revizorska kuća, osim revizije, može se baviti i drugim aktivnostima, ali ne može istovremeno u jednom poduzeću provoditi reviziju i obavljati neke druge poslove (npr. pružati savjetodavne usluge). Rad revizorske kuće nadzire relevantna strukovna organizacija, u Republici Hrvatskoj je to Hrvatska revizorska komora.

Komora organizira i provodi stručno osposobljavanje i revizorski ispit radi stjecanja zvanja ovlaštenog revizora barem jednom godišnje, a provodi ga prema programu Komore uz suglasnost Odbora za javni nadzor revizije. Program se provodi u okviru trogodišnjeg obrazovanja, a organizacija i provedba programa i revizorskog ispita uređuje se posebnim pravilnikom.

Prema programu Komore provodi se stalno i obvezno stručno usavršavanje ovlaštenih revizora u trajanju od 120 sati u trogodišnjem periodu. U tom istom trogodišnjem periodu ovlašteni revizor ima obvezu da za svaku pojedinu godinu ostvari najmanje 30 sati stalnog stručnog osposobljavanja. Uz odobrenje Upravnog vijeća u stalno stručno usavršavanje

[37] Hrvatska revizorka komora: Nadzor i provjera kvalitete rada revizorskih društava samostalnih revizora i ovlaštenih revizora, članak 44., stranica 17., dostupno na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Propisi/1_Zakon-o-reviziji-procisceni-tekst.pdf (11.01.2018.)

priznaju se i seminari drugih strukovnih organizacija. Za sve ovlaštene revizore Komora je dužna organizirati najmanje 20 sati stručnog usavršavanja godišnje.[38]

Kod organiziranog stručnog usavršavanja priznaje se do 8 sati po danu za prisustvovanje konferencijama, simpozijima, savjetovanjima, okruglim stolovima, seminarima i radionicama u organizaciji Komore te drugih stručnih i strukovnih organizacija.[39]

Kod samostalnog stručnog usavršavanja priznaje se po 8 sati za održano predavanje kao i za objavljeni rad/referat na konferencijama, simpozijima i kongresima po događaju/radu/referatu. Za održano predavanje na savjetovanjima, seminarima i radionicama priznaje se 6 sati po predavanju kao i za objavljeni samostalni rad/referat/članak na savjetovanjima, seminarima, radionicama i u stručnim časopisima.[40]

Ako ovlašteni revizor iz opravdanih razloga, kao što su zdravstveni razlozi, porodni dopust, upućivanje na rad u inozemstvo i slično, u toku jedne godine ne ostvari 30 sati stalnog stručnog usavršavanja, obvezan je u razdoblju od daljnje tri uzastopne godine ostvariti 120 sati stalnog stručnog usavršavanja od čega barem 20 sati mora biti ostvareno kroz organizirano stalno stručno usavršavanje.[41]

Komora provodi nadzor i provjeru kvalitete rada revizorskih društava, samostalnih revizora i zajedničkih revizorskih ureda i ovlaštenih revizora, pri tome provjerava i procjenjuje:[42]

- sukladnost obavljanja revizije (revizijski angažmani) u odnosu na Zakon o reviziji, Međunarodne revizijske standarde i druga pravila revizorske struke,
- ispunjavanje zahtjeva neovisnosti u odnosu na korisnika revizijske usluge (klijent),
- kvantitetu i kvalitetu angažiranih ljudskih potencijala i ostalih sredstava za obavljanje revizije (sastav revizorskog tima i radni sati),

[38] Hrvatska revizorska komora (2014): Pravilnik o stalnom stručnom usavršavanju 2014., čl. 2. i čl. 4., pročišćeni tekst
[39] Hrvatska revizorska komora (2014): Pravilnik o stalnom stručnom usavršavanju 2014., čl. 5., pročišćeni tekst
[40] Hrvatska revizorska komora (2014): Pravilnik o stalnom stručnom usavršavanju 2014., čl. 5., pročišćeni tekst
[41] Hrvatska revizorska komora (2014): Pravilnik o stalnom stručnom usavršavanju 2014., čl. 7. pročišćeni tekst
[42] Hrvatska revizorska komora (2011): Pravilnik o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava, samostalnih revizora, zajedničkih revizorskih ureda i ovlaštenih revizora

- zaračunate revizorske naknade,
- primjerenost politika i procedura unutarnjeg sustava praćenja i kontrole kvalitete rada,
- ispunjavanje uvjeta za izdavanje dozvola za obavljanje usluga revizije, odnosno uvjete za dobivanje certifikata za zvanje ovlaštenog revizora,
- ispunjavanje uvjeta za upis u odgovarajuće registre Komore,
- sadržaj i objavu izvješća o transparentnosti,
- izvještaje, druge obavijesti i podatke koje su prema odredbama Zakona o reviziji i drugih propisa dužni podnositi Komori, odnosno izvještavati je o pojedinim činjenicama i okolnostima.

3.3.2. Uloga Odbora za javni nadzor revizije u provođenju nadzora

Sustav javnog nadzora uređuju osobe koje nisu profesionalno angažirane u poslovima provođenja revizije, ali koje imaju znanja iz područja relevantnih za zakonsku reviziju. Na čelu svakoga nadzornog tijela je neki oblik odbora, koji ima između 4 i 15 članova. Kako bi se osigurala neovisnost članova, bitno je da tijela budu organizirana na način koji će spriječiti bilo kakav sukob interesa, što znači postupak izbora članova odbora mora biti objektivan i neovisan o utjecaju revizorske profesije. Zbog toga članove odbora u promatranim tijelima javnog nadzora izabire vlada pojedine zemlje ili nadležno ministarstvo. Osim toga, većinu članova odbora moraju činiti neaktivni revizori, što podrazumijeva da osoba tri godine prije uključivanja u upravljanje sustavom javnog nadzora nije obavljala zakonske revizije, nije imala pravo glasa u revizorskoj tvrtki, nije bila član upravnih ili nadzornih tijela revizorskog društva te nije bila djelatnik revizorskog društva niti je na neki drugi način bila povezana s revizorskim društvom.[43]

[43] Sever Mailiš, S., Brozović, M. (2015): Ocjena razvijenosti sustava javnog nadzora revizije zemalja europskog ekonomskog područja, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, godina 13, br. 2, str. 51.

Odbor za javni nadzor revizije neovisno je i samostalno tijelo javnog nadzora nad Komorom, revizorskim društvima, samostalnim revizorima i ovlaštenim revizorima te ima ovlasti nadzora nad sljedećim aktivnostima:[44]

1. izdavanje i oduzimanje dozvola i certifikata te registracije ovlaštenih revizora i revizorskih društava i samostalnih revizora,
2. usvajanja i primjene Međunarodnih revizijskih standarda, 3. usvajanja i primjene standarda o pitanjima profesionalne etike,
3. interne kontrole kvalitete revizorskih društava i samostalnih revizora,
4. stalnog obrazovanja putem programa Komore,
5. organizacije ispita i izdavanja certifikata za stjecanje zvanja ovlaštenog revizora,
6. nostrifikacije stranih isprava – certifikata ovlaštenih revizora,
7. osiguranja sustava provjere kvalitete rada,
8. metodologije koju donosi Komora za obavljanje provjere kvalitete rada revizorskih društava, samostalnih revizora i ovlaštenih revizora,
9. provjere kvalitete rada revizorskih društava, samostalnih revizora i ovlaštenih revizora koje provodi Komora,
10. zaračunatih revizorskih naknada,
11. stegovnih postupaka i drugih mjera, odnosno istražnih i disciplinskih postupaka koji se provode s ciljem otklanjanja i sankcioniranja nepravilnosti, te
12. prijevoda tumačenja, stručnih mišljenja i obrazloženja koja izdaje Komora u vezi s primjenom propisa o reviziji.

U novom Zakonu o reviziji, koji je stupio na snagu 01.01. 2018. godine, nadležno tijelo za nadzor revizorskih društava i ovlaštenih revizora je Ministarstvo financija, Odbor za javni nadzor revizije prestaje s radom, dok Hrvatska revizorska komora više nema imati nadzornu ulogu.

3.3. Sustav javnog nadzora revizije na razini Europske unije

[44] Hrvatska revizorska komora (2005): Zakon o reviziji, čl. 42. a., pročišćeni tekst

Javni nadzor ovlaštenih revizora i revizorskih društava obuhvaća izdavanje ovlaštenja i registraciju ovlaštenih revizora i revizorskih društava, donošenje standarda u pogledu profesionalne etike i unutarnje kontrole kvalitete revizorskih društava, stalno stručno usavršavanje, i sustave osiguranja kvalitete, istražne radnje te sankcije za ovlaštene revizore i revizorska društva. Kako bi se povećala transparentnost nadzora revizora te kako bi se omogućila veća odgovornost, svaka bi država članica trebala imenovati jedinstveno tijelo nadležno za javni nadzor ovlaštenih revizora i revizorskih društava. Neovisnost takvih javnih nadzornih tijela o revizijskoj struci temeljni je uvjet integriteta, učinkovitosti i urednog funkcioniranja javnog nadzora nad ovlaštenim revizorima i revizorskim društvima. U skladu s tim bi javnim nadzornim tijelima trebale upravljati osobe koje ne obavljaju revizorsku djelatnost te bi države članice trebale uspostaviti neovisne i transparentne postupke za izbor osoba koje ne obavljaju revizorsku djelatnost.[45]

Europska komisija postiže svoje harmonizacijske ciljeve kroz dva glavna instrumenta: direktivama koje se moraju uključiti u zakone svake pojedine članice EU i propisima kojima čim budu usvojeni postaju zakoni te ne trebaju prolaziti kroz nacionalna zakonodavstva.[46]
Osma direktiva Vijeća (usvojena 1984.) bila je prva značajna mjera poduzeta od strane EU u području revizije. Ta Direktiva postavila je uvjete koje moraju ispunjavati osobe odgovorne za zakonsku reviziju računovodstvenih dokumenata:[47]

- stručne kvalifikacije
- osobni integritet
- neovisnost.

Nedostatak preciznosti u Direktivi doveo je do neizbježnih razlika u nacionalnim zakonodavstvima te u nekim slučajevima do izostanka zakonodavne potpore. Sukladno Osmoj direktivi (1984), osobe odgovorne za obavljanje zakonskih revizija moraju odobriti ovlaštena tijela, uobičajeno jedna ili više profesionalnih udruga koje imenuju zemlje članice.

[45] Direktiva 2014/56/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 16. travnja 2014. o izmjeni Direktive 2006/43/EZ o zakonskim revizijama godišnjih financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja, dostupno na: http://www.javni-nadzor-revizije.hr/2014_Direktiva%202014_56.pdf (12.01.2018.)
[46] Sever Mališ, S., Tušek, B., Žager L. (2012): Revizija - načela, standardi, postupci, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 121.
[47] Soltani, B. (2009): Revizija – Međunarodni pristup, Mate, Zagreb, str. 162.

Zbog nedostatka Osme direktive iz 1984., Europska komisija je 2002. predstavila prijedlog nacrta direktive koji preoblikuje postojeće sustave priznavanja stručnih kvalifikacija. Cilj nove Osme direktive o statutarnoj reviziji je učvrstiti i harmonizirati funkciju statutarne revizije diljem EU.[48]

Izmjena Direktive 2006/43/EZ o zakonskim revizijama godišnjih financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja je nova Direktiva 2014/56/EU Europskog parlamenta i Vijeća s kojom je omogućeno svakoj državi članici da odluči o dodatnom obuhvatu obveznika revizije financijskih izvještaja uz uvažavanje načela proporcionalnosti i primjerenosti.[49]

Novi regulatorni okvir postavlja nove izazove pred revizijsku profesiju u ispunjavanju zahtjeva transparentnosti i vjerodostojnosti financijskog izvještavanja i revizije te približavanju zahtjevima investitora i vjerovnika. Republika Hrvatska ima obvezu transponirati nove europske direktive u nacionalno zakonodavstvo i to u roku od dvije godine od datuma objave pojedine direktive. Krajnji rok za usklađivanje Zakona o reviziji je svibanj 2016. obzirom na datum objave Direktive 2014/56/EU.[50]

Ova Direktiva određuje da bi se sve zakonske revizije trebale provoditi na temelju Međunarodnih revizijskih standarda koje je donijela Komisija. Nadležna tijela koja su imenovale države članice trebala bi upravljati sustavima osiguranja kvalitete država članica kako bi se osigurao javni nadzor ovlaštenih revizora i revizorskih društava. Sustav javnog nadzora i provjere kvalitete rada u svakoj državi članici mora biti postavljen u skladu s kriterijima navedenim u izmjenama Direktive 2006/43/EZ.

Europska komisija donijela je 19. siječnja 2011. Odluku o jednakopravnosti pojedinih sustava javnog nadzora revizije, provjere kvalitete rada, nadzora i sustava kažnjavanja revizora i prijelaznim razdobljima za revizorske usluge revizora i revizorskih društava trećih zemalja u Europskoj uniji. Navedenom odlukom sustav javnog nadzora revizije Republike Hrvatske

[48] Soltani, B. (2009): Revizija – Međunarodni pristup, Mate, Zagreb, str. 161.
[49] Hrvatska revizorska komora (2014): Promjene revizijske direktive i utjecaj na kvalitetu revizije financijskih izvještaja, str. 6.
[50] Hrvatska revizorska komora (2014): Promjene revizijske direktive i utjecaj na kvalitetu revizije financijskih izvještaja, str. 6-7.

ocijenjen je jednakopravan sustavu javnog nadzora revizije koji se primjenjuje u državama članicama Europske unije te su slijedom navedenog stvorene mogućnosti za intenzivniju bilateralnu suradnju s državama članicama Europske unije u području javnog nadzora.[51]

Europska grupa tijela za javni nadzor revizije (European Group of Auditors Oversight Bodies, dalje u tekstu: EGAOB) osnovana je od strane Europske komisije. Glavni zadatak EGAOB-a je učinkovita koordinacija sustava javnog nadzora ovlaštenih revizora i revizorskih društava unutar Europske unije. Članovi Odbora za javni nadzor revizije su do pristupanja Republike Hrvatske Europskoj uniji mogli sudjelovati na plenarnim sastancima i pripremnim sastancima EGAOB-a kao promatrači, a nakon pristupanja Odbor za javni nadzor revizije postao je automatski član EGAOB-a.[52]

Odbor za revizorsku regulativu (Audit Regulatory Committee – AuRC) je tijelo Europske komisije sastavljeno od predstavnika država članica Europske unije. Članovi Odbora za javni nadzor revizije imaju mogućnost sudjelovanja na pripremnim sastancima i plenarnim sjednicama Odbora za revizorsku regulativu.

Odbor za javni nadzor revizije postao je 12. rujna 2011. član Međunarodnog foruma neovisnih revizorskih regulatora (International Forum of Independent Audit Regulators, dalje u tekstu: IFIAR). Prednosti sudjelovanja u aktivnostima IFIAR-a očituju se kroz uvid u aktualna međunarodna događanja na području javnog nadzora i provjere kvalitete rada, uvid u objavljene izvještaje i nalaze provedenog nadzora/provjere kvalitete rada, razvoja međunarodne suradnje, usporedbu s najboljom praksom te usvajanje novih znanja i vještina.[53]

Aktivnosti IFIAR-a su sljedeće:[54]

- razmjena znanja o kretanjima na revizorskim tržištima i iskustvima iz prakse neovisnih revizorskih regulatora,
- promicanje suradnje na području regulatornih aktivnosti,

[51] Odbor za javni nadzor revizije (2012): Izvješće o radu za 2011. godinu, str. 5.
[52] Odbor za javni nadzor revizije (2015): Izvješće o radu za 2014. godinu, str. 7.
[53] Odbor za javni nadzor revizije (2015): Izvješće o radu za 2014. godinu, str. 8.
[54] Odbor za javni nadzor revizije (2015): Izvješće o radu za 2014. godinu, str. 8.

- pružanje informacija o kontaktima međunarodnih organizacija čiji je interes kvalitetna revizija.

Jedan od razloga za osnivanje ARPE je obavljanje funkcije i odgovornosti Tijela za reviziju Instrumenta pretpristupne pomoći, Strukturnih fondova i Kohezijskog fonda. Ona, u okviru svojih odgovornosti za revidiranje fondova Europske unije i provedbeni sustav, osigurava djelotvorne i učinkovite revizije u svrhu potvrđivanja učinkovitog funkcioniranja sustava upravljanja i kontrola operativnih programa i instrumenata te operacija/transakcija na temelju prikladnog uzorka kako bi se verificirali prijavljeni izdaci.[55]

U sustavu upravljanja programima Europske unije ARPA ima ulogu Tijela za reviziju, koje je funkcionalno neovisno o svim sudionicima u sustavima upravljanja u Republici Hrvatskoj. ARPA obavlja djelokrug aktivnosti uzimajući u obzir međunarodno prihvaćene revizijske standarde te izrađuje i provodi strategiju revizije poslovanja svih tijela zaduženih i uključenih u sustav provedbe programa.[56]

Agencija obavlja sljedeće poslove:[57]

- izrađuje i provodi strateške i godišnje planove ovjeravanja i revizije poslovanja svih tijela zaduženih i uključenih u sustav provedbe programa Europske unije
- ispituje i potvrđuje djelotvornost rada sustava upravljanja i kontrole u tijelima za provedbu programa Europske unije, s ciljem osiguravanja namjenskog korištenja sredstava Europske unije
- ispituje i potvrđuje pouzdanost računovodstvenih podataka, daje preporuke za unapređenje poslovanja u provedbi programa Europske unije i prati njihovu provedbu
- surađuje s tijelima za provedbu programa Europske unije
- provjerava usklađenost izvješća o provedbi programa Europske unije s propisima Europske unije

[55] Agencija za reviziju sustava provedbe programa Europske unije, dostupno na: http://www.arpa.hr/Onama/Misijaivizija/tabid/2485/Default.aspx, (09.05.2018.)

[56] Agencija za reviziju sustava provedbe programa Europske unije, dostupno na: http://www.arpa.hr/Naslovnica/tabid/2348/Default.aspx, [09.05.2018.]

[57] Agencija za reviziju sustava provedbe programa Europske unije, dostupno na: http://www.arpa.hr/Onama/tabid/2366/Default.aspx, [09.05.2018.]

- izrađuje i dostavlja potvrde, mišljenja i izvješća o reviziji provedbe programa Europske unije dužnosniku nadležnom za akreditaciju, nacionalnom dužnosniku za ovjeravanje, Europskoj komisiji i drugim korisnicima
- obavlja i druge poslove iz svoga djelokruga.

4. SUSTAV NADZORA I KVALITETA RADA REVIZIJSKIH DRUŠTAVA

„Javni nadzor ovlaštenih revizora i revizorskih društava obuhvaća izdavanje ovlaštenja i registraciju ovlaštenih revizora i revizorskih društava, donošenje standarda u pogledu profesionalne etike i unutarnje kontrole kvalitete revizorskih društava, stalno stručno usavršavanje, i sustave osiguranja kvalitete, istražne radnje te sankcije za ovlaštene revizore i revizorska društva. Kako bi se povećala transparentnost nadzora revizora te kako bi se omogućila veća odgovornost, svaka bi država članica trebala imenovati jedinstveno tijelo nadležno za javni nadzor ovlaštenih revizora i revizorskih društava.“[58]

Javni nadzor ovlaštenih revizora i revizorskih društava obuhvaća izdavanje ovlaštenja i registraciju ovlaštenih revizora i revizorskih društava, donošenje standarda u pogledu profesionalne etike i unutarnje kontrole kvalitete revizorskih društava, stalno stručno usavršavanje i sustave osiguranja kvalitete, istražne radnje te sankcije za ovlaštene revizore i revizorska društva. Nadzor nad radom ovlaštenih revizora u Republici Hrvatskoj provodi Stručna služba za nadzor i provjeru kvalitete rada pri Hrvatskoj revizorskoj komori.[59]

4.1. Način provođenja nadzora

Nadzor i provjeru kvalitete rada revizorskih društava/samostalnih revizora i ovlaštenih revizora obavljaju nadzornici u opsegu koji je primjeren kvalitetnom i cjelovitom nadzoru,

[58] Službeni list Europske unije (2014): Direktiva 2014/56/EU Europskog parlamenta i vijeća, točka 18., dostupno na: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX:32014L0056 , (10.01.2018.)
[59] Hrvatska revizorska komora: Izvješće o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava, samostalnih revizora i ovlaštenih revizora za nadzornu godinu 2015./2016., str. 9., dostupno na: http://www.revizorska-komora.hr/index.php/nadzor-i-provjera-kvalitete-rada.html (12.01.2018.)

primjenom načela i metodologije nadzora i provjere kvalitete rada propisanih internim aktima Komore.[60]

Izravni nadzor radi provjere kvalitete rada provodi se kod revizorskog društva/samostalnog revizora najmanje jednom redovitom provjerom u šest godina, a kod revizorskog društva/samostalnog revizora koji obavlja reviziju subjekata od javnog interesa, najmanje jednom redovitom provjerom u tri godine.[61]

Područja provjere kvalitete rada revizora (Zakon o reviziji, čl. 43):

- obavljaju li reviziju u skladu s Zakonom, MRevS-ima i drugim pravilima revizorske struke,
- ispunjavaju li zahtjeve neovisnosti,
- kvantiteta i kvaliteta angažiranih ljudskih potencijala i ostalih sredstava,
- zaračunate revizorske naknade,
- unutarnji sustav provjere kvalitete rada,
- ispunjavaju li uvjete za izdavanje dozvola za obavljanje usluga revizije, odnosno za dobivanje certifikata,
- ispunjavaju li uvjete za upis u odgovarajuće registre,
- je li izvješće o transparentnosti sastavljeno i objavljeno u skladu sa Zakonom,
- izvještaji i druge obavijesti koje su dužni podnositi Komori, odnosno izvještavati je o pojedinim činjenicama i okolnostima

Ako se u provođenju provjere kvalitete rada ustanovi da revizor ne postupa u skladu s Zakonom i pravilima revizorske struke, poduzimaju se sljedeće mjere:[62]

- izdaje se nalog za otklanjanje nepravilnosti,
- određuju se dodatne mjere potrebne za otklanjanje nepravilnosti,
- pokreće se stegovni postupak

[60] Narodne novine, Pravilnik o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava, samostalnih revizora, zajedničkih revizorskih ureda i ovlaštenih revizora, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 62/11
[61] Narodne novine, Pravilnik o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava, samostalnih revizora, zajedničkih revizorskih ureda i ovlaštenih revizora, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 62/11
[62] Narodne novine, (2017): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d. Zagreb, čl. 94.

Komora provodi nadzor i provjeru kvalitete rada revizorskih društava/samostalnih revizora i ovlaštenih revizora:

- prikupljanjem i analizom izvještaja i obavijesti koje su dužni podnositi ili izvještavati Komoru o pojedinim činjenicama i okolnostima (kontinuirani nadzor),
- izravnim nadzorom,
- izricanjem nadzornih mjera na temelju Zakona, Statuta Komore i Pravilnika
- Plan i program izravnih nadzora i provjere kvalitete rada izrađuje se za razdoblje od 6 godina (opći plan), a detaljno se razrađuje za jednogodišnja nadzorna razdoblja (godišnji plan).

Nakon obavljenog nadzora sastavlja se izvještaj koji sadrži značajne nalaze i zaključke, a uručuje se subjektu provjere. U slučaju utvrđenih nepravilnosti izdaje se nalog za uklanjanje nepravilnosti, mjere za uklanjanje nepravilnosti te stegovni postupak.

4.2. Analiza rezultata nadzora i provjere kvalitete rada

Prvi, inicijalni nadzor i provjera kvalitete rada revizorskih društava i samostalnih revizora proveden je 2010. Izravnim nadzorom i provjerom kvalitete rada u opsegu inicijalnog pregleda obuhvaćeni su subjekti upisani u Registre Komore, a koje prema podacima na 31. ožujka 2010. godine su činila 273 revizorska društva i 2 samostalna revizora.
Izravni nadzor započeo je 21. lipnja 2010., a završio 16. prosinca 2010. Izravnim nadzorom obuhvaćeno je poslovanje tijekom 2009. godine, zaključno sa stanjem na datum početka izravnog nadzora.
Zatim je proveden nadzor i provjera kvalitete rada revizorskih društava i samostalnih revizora proveden je je 2011./2012. Izravnim nadzorom i provjerom kvalitete rada sa datumom 30.06.2012., krajem nadzorne godine proveden je nadzor kod svih 60 revizorskih društava.Komora je krajem svibnja i tijekom lipnja 2011. pokrenula ukupno šest izvanrednih

nadzora nad revizorskim društvima i ovlaštenim revizorom, izvan godišnjeg Plana i programa nadzora za 2011/2012. godinu, na zahtjev treće strane HNB-a, HANFA-e i jednog odvjetničkog ureda. Nadzorne aktivnosti pokrenute su kod četiri revizorska društva i jednog ovlaštenog (internog) revizora.[63]

Hrvatska revizorska komora provela je nadzor i provjeru kvalitete rada revizorskih društava i samostalnih revizora za 2012./2013.godinu. Nadzor je proveden kod 61 revizorskog društva jer jedno revizorsko društvo nije omogućilo provedbu nadzora, a jedno revizorsko društvo je zatražilo odgodu nadzora uslijed objektivnih okolnosti. Također, provedeno je i pet izvanrednih nadzora.[64]

Hrvatska revizorska komora provela je nadzor i provjeru kvalitete rada revizorskih društava i samostalnih revizora za 2013./2014.godinu. Nadzor je proveden kod 69 revizorskih društava, dok za jedno revizorsko društvo nadzor nije bio moguć zbog nedostupnosti odgovorne osobe i nepreuzimanja pošte. Također, provedeno je i četiri izvanredna nadzora.[65]

Hrvatska revizorska komora provela je nadzor i provjeru kvalitete rada revizorskih društava i samostalnih revizora za 2014./2015.godinu. Nadzor je proveden kod 78 revizorskih društava, dok su za tri revizorska društva odgođeni nadzori zbog bolesti odgovorne osobe.[66]

Hrvatska revizorska komora provela je nadzor i provjeru kvalitete rada revizorskih društava i samostalnih revizora za 2015./2016.godinu. Nadzor je proveden kod 84 revizorska društva, od kojih su 16 završena izradom službenih bilješki.[67]

Hrvatska revizorska komora provela je nadzor i provjeru kvalitete rada revizorskih društava i samostalnih revizora za 2016./2017.godinu. Nadzor je proveden kod 71 revizorskog društva, s

---

[63] Izvješće o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava/samostalnih revizora i ovlaštenih revizora za godinu 2011./'12., dostupno na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Nadzor/Izvjesce%20o%20nadzoru%202011-2012.pdf

[64] Izvješće o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava/samostalnih revizora i ovlaštenih revizora za godinu 2012./2013., dostupno na http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Nadzor/Izvjesce%20o%20nadzoru%202012-2013_final.pdf

[65] Izvješće o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava/samostalnih revizora i ovlaštenih revizora za godinu 2013./2014., dostupno na http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Nadzor/Izvjesce%20o%20nadzoru%202013_2014_final.pdf

[66] Izvješće o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava/samostalnih revizora i ovlaštenih revizora za godinu 2014./2015., dostupno na http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Nadzor/Izvjesce%20o%20nadzoru%202014_2015_final.pdf

[67] Izvješće o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava/samostalnih revizora i ovlaštenih revizora za godinu 2015./2016., dostupno na http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Nadzor/Izvjesce%20o%20nadzoru%202015_2016_12117.pdf

tim da je jedno revizorsko društvo brisano iz registra Komore temeljem zahtjeva podnesenog od strane odgovorne osobe revizorskog društva.[68]

U ovom radu analizirati će se rezultati provedenog nadzora za 2014./2015. i 2015./2016. godinu.

Nadzor i provjera kvalitete rada revizorskih društava u nadzornoj godini 2015./2016. proveden je od strane Službe za nadzor i provjeru kvalitete rada kroz aktivnosti kontinuiranog praćenja i izravnog nadzora, a sve sukladno Zakonu, Statutu, Pravilniku i podatci za revizorska društva kod kojih je obavljen izravni nadzor, i to o ukupnom broju revizijskih angažmana, broju pregledanih angažmana, te broju ovlaštenih revizora i broju potpisnika izvješća neovisnog revizora kod kojih je odrađen izravni nadzor.

Tablica 1. Rezultati nadzora u RH u godinama 2014./2015. i 2015./2016.

Obilježja provedenog nadzora	Predmet nadzora20I5./2016.	Od toga subjekti od javnog interesa	Predmet nadzora 2014./2015.	Od toga subjekti od javnog interesa
	2	3	4	5
Provedeni broj izravnih nadzora kod revizorskih društava	68	32	78	32
Ukupan broj revizijskih Angažmana	2394	536	1675	165
Ukupan broj pregledanih angažmana	164	49	163	40
Ukupan broj zaposlenih ovlaštenih revizora	215	151	190	104
Broj potpisnika izvješća neovisnog revizora	121	78	138	78

Izvor: Hrvatska revizorska komora (2016): Izvješće o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava/samostalnih revizora i ovlaštenih revizora za nadzorne godine 2014./2015. i 2015./2016.

[68] Izvješće o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava/samostalnih revizora i ovlaštenih revizora za godinu 2016./2017., dostupno na http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Nadzor/Izvjesce%20o%20nadzoru%202016_2017_171017.pdf

U tablici su dani podatci za revizorska društva kod kojih je obavljen izravni nadzor, i to o ukupnom broju revizijskih angažmana, broju pregledanih angažmana, te broju ovlaštenih revizora i broju potpisnika izvješća neovisnog revizora.

4.3. Nezakonitosti utvrđene izravnim nadzorom

Ako ovlašteni revizor ili revizorsko društvo koji obavljaju zakonsku reviziju subjekta od javnog interesa sumnjaju ili imaju opravdane razloge za sumnju da su se pojavile ili da se mogu pojaviti nepravilnosti, uključujući prijevaru, u vezi s financijskim izvještajima subjekta koji je predmet revizije, ovlašteni revizor ili revizorsko društvo dužni su o tome obavijestiti subjekt koji je predmet revizije te pozvati taj subjekt da istraži taj slučaj i poduzme primjerene mjere za rješavanje tih nepravilnosti te za sprečavanje ponovnog pojavljivanja tih nepravilnosti u budućnosti.[69]

Temeljem nalaza iz Zapisnika o provedenom nadzoru i provjere kvalitete rada kod određenog broja revizorskih društava, subjekata nadzora, utvrđeno je nepridržavanje zakonskog okvira poslovanja, koji se odnosi na sljedeće:[70]

a) revizija se ne obavlja u skladu s odredbama članka 5. Zakona i ne postoji radna dokumentacija koja potkrepljuje revizorsko mišljenje u skladu s odredbama članka 15. Zakona,
b) radna dokumentacija nije sastavljena na hrvatskom jeziku, što nije u skladu s odredbama članka 15. stavka 4. Zakona,
c) revizorsko izvješće ne sadrži jasno izraženo mišljenje u pisanom obliku u skladu s odredbama članka 17. stavak. Zakona,

---

[69]UREDBA (EU) br. 537/2014 EUROPSKOG PARLAMENTA I VIJEĆA od 16. travnja 2014. o posebnim zahtjevima u vezi zakonske revizije subjekata od javnog interesa i stavljanju izvan snage Odluke Komisije 2005/909/EZ članak. 7, URL http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX%3A32014R0537(12.01.2018.)

[70]Hrvatska revizorska komora: Izvješće o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava, samostalnih revizora i ovlaštenih revizora za nadzornu godinu 2015./2016., str. 9., dostupno na: http://www.revizorska-komora.hr/index.php/nadzor-i-provjera-kvalitete-rada.html (12.01.2018.)

d) revizorskom izvješću nisu priloženi godišnji financijski izvještaji koji su bili predmetom revizije, sto nije u skladu s odredbama članka 17. stavak 8. Zakona,
e) rok objave i sadržaj Izvješća o transparentnosti nije u skladu s odredbama članka 17.a Zakona,
f) obnavljanje police osiguranja i visina minimalne svote pokrića po mogućem štetnom događaju nisu u skladu s odredbama članka 18. i članka 19. Zakona,
g) obavljanje revizije klijenata čiji ukupni prihod prelazi 40 milijuna kuna nije u skladu s odredbama članka 26. Zakona,
h) izvještavanje Komore nije u skladu s odredbama članka 41. i članka 56. stavka 2. Zakona, članka 20. Pravilnika te članka 60. Statuta, te
i) ne postupanje po izdanom Rješenju Komore za otklanjanje nezakonitosti i nepravilnosti utvrđenih u prethodnim nadzornim godinama, sto nije u skladu s odredbom članka 52. Zakona.

Tablica 2. Utvrđene nezakonitosti u nalazima u razdobljima 2014./2015. i 2015./2016.

Utvrđene nezakonitosti	Broj nalaza* u 2015./2016.	Broj nalaza* u 2014/2015.
I	2	3
Revizija se ne obavlja u skladu s odredbama čl.3.st.2. Zakona	-	1
- od toga revizorska društva sa subjektima od javnog interesa		1
Neispunjenje uvjeta za članove uprave revizorskog društva u skladu s odredbama čl.4.st. 1. i čl.7. Zakona		1
- od toga revizorska društva sa subjektima od javnog interesa	-	_
Obavljanje revizije nije u skladu s odredbama čl.5. i čl.15. Zakona	9	12
- od toga revizorska društva sa subjektima od javnog interesa	2	1
Obavljanje dodatne djelatnosti uz usluge revizije suprotno odredbama čl.11. Zakona		1
- od toga revizorska društva sa .subjektima odjavnog interesa		1
Radna dokumentacija nije sastavljena na hrvatskom jeziku, što nije u skladu s odredbama čl.15.st.4. Zakona		-
- od toga revizorska društva sa subjektima od javnog interesa		

Revizorsko izvješće ne sadrži jasno izraženo mišljenje u pisanom obliku uskladu s odredbama čl.17.st.4. Zakona.		1
- *od toga revizorska društva sa .subjektima od javnog interesa*		_
Izvješće neovisnog revizora nije potpisano u skladu s odredbama 61.17.st.6. Zakona	-	5
- *od toga revizorska društva sa subjektima od javnog interesa*	-	_
Revizorskom izvješću nisu priloženi godišnji financijski izvještaji koji su bili predmetom revizije, što nije u skladu s odredbama čl.l7.st.8. Zakona	1	2
- *od toga revizorska društva sa subjektima od javnog interesa*	1	
lzvješće o transparentnosti nije u skladu s odredbama čl.17.a Zakona	3	2
Polica osiguranja nije u skladu s odredbama čl.18. i čl.19. Zakona	7	15
- *od toga revizorska društva sa subjektima odjavnog interesa*	1	2
Obavljanje revizije za klijente 6iji ukupni prihod prelazi 40 milijuna kn, nije u skladu s odredbama čl.26. Zakona	6	5
- *od toga revizorska društva sa subjektima od javnog interesa*	2	I
Izvještavanje Komore nije u skladu s odredbama 61.41. i 61.56.st.2. Zakona te odredbama čl.20. Pravilnika i čl.60. Statuta	2	30
- *od toga revizorska društva sa subjektima od javnog interesa*	I	7
Nepostupanje po izrečenim mjerama za otklanjanje nepravilnosti i nezakonitosti, što nije u skladu s odredbom čl.52. Zakona	26	33
- *od toga revizorska društva sa subjektima od javnog interesa*	19	25

**Napomena: jedno revizorsko društvo može biti raspoređeno u vise kategorija navedenih nezakonitosti*

Izvor: Hrvatska revizorska komora (2016): Izvješće o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava/samostalnih revizora i ovlaštenih revizora za nadzorne godine 2014./2015. i 2015./2016.

4.4. Primjena međunarodnih revizijskih standarda

U donjoj tablici su prikazane nepravilnosti primjene međunarodnih revizijskih standarda prilikom revizije financijskih izvještaja.

Tablica 3. Nepravilnosti primjene međunarodnih revizijskih standarda prilikom revizije financijskih izvještaja

Primjena MRevS-a	Broj nalaza* u 20I5./2016.	Broj nalaza* u 2014./2015.
1	2	3
Prihvaćanje i ugovaranje revizijskih angažmana	16	26
- od toga revizorska društva sa subjektima od javnog interesa	8	9
Planiranje (uključujući razumijevanje subjekta) i procjena rizika (uključujući prijevare)	59	69
- od toga revizorska društva sa subjektima od javnog interesa	29	32
Revizijski postupci kao odgovor na procjenu rizika (plan revizije, oblikovanje i provedba testova kontrola, dokazni postupci)	56	42
- od toga revizorska društva sa .subjektima od javnog interesa	28	23
Revizijski postupci i radni papiri	46	56
- od toga revizorska društva sa subjektima od javnog interesa	22	24
Završni revizijski postupci	*47*	45
- od toga revizorska društva sa subjektima od Javnog interesa	23	24
Financijski izvještaji i revizorovo izvješće	33	47
- od toga revizorska društva sa subjektima odjavnog interesa	18	24

**Napomena :jedno revizorsko društvo može biti raspoređeno u vise kategorija navedenih nezakonitosti*

Izvor: Hrvatska revizorska komora (2016): Izvješće o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava/samostalnih revizora i ovlaštenih revizora za nadzorne godine 2014./2015. i 2015./2016.

4.5. Primjena Međunarodnih standarda kontrole i kvalitete (MSKKI)

Međunarodni standardi kontrole kvalitete (MSKK-ovi) napisani su kako bi ih primjenjivale tvrtke u vezi sa svim svoji uslugama na koje se odnose IAASB-ovi Standardi za preuzete obveze.[71]

[71]Predgovor međunarodnim standardima kontrole kvalitete, revidiranja, uvida, ostalih izražavanja i povezanih usluga, (na snazi od 15. prosinca 2009.), dostupno na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/MRevS/2_KB-za-CIP-7.pdf (12.01.2018.)

U sljedećoj tablici je naveden broj revizorskih društava koja nisu postupala u skladu s MSKKI

Tablica 4. Broj revizorskih društava neusklađenih s MSKKI

Primjena MSKKI	Broj nalaza* 2015./20I6.	Broj nalaza* 20I4./2015.
1	2	3
Nema uspostavljene politike i postupke za sve dijelove sustava kontrole kvalitete		13
- od toga revizorska društva sa subjektima odjavnog interesa		3
Nema relevantnih dokaza djelovanja MSKKI	47	70
- od toga revizorska društva sa subjektima od Javnog interesa	20	29
Ima uspostavljene politike i postupke ali ne postupa po istom za:		
a) odgovornost vodstva za kvalitetu unutar tvrtke	-	6
- od toga revizorska društva sa subjektima od javnog interesa		
b) relevantne etike zahtjeve	1	7
- od toga revizorska društva sa subjektima od javnog interesa		2
c) prihvaćanje i zadržavanje odnosa s klijentom	2	10
- od toga revizorska društva sa subjektima od javnog interesa	1	
d) ljudske resurse	-	8
- od toga revizorska društva sa subjektima od javnog interesa		
e) obavijanje angažmana	27	30
- od toga revizorska društva sa subjektima od javnog interesa	12	15
f) monitoring	37	62
- od toga revizorska društva sa subjektima od javnog interesa	16	25

**Napomena:jedno revizorsko društvo može biti raspoređeno u vise kategorija navedenih nezakonitosti*

Izvor: Hrvatska revizorska komora (2016): Izvješće o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava/samostalnih revizora i ovlaštenih revizora za nadzorne godine 2014./2015. i 2015./2016.

Za revizorska društva kod kojih su izravnim nadzorom i provjerom kvalitete rada u nadzornoj godini 2015./2016. utvrđene nepravilnosti, temeljem članka 32. stavka 3. i članka 48. Zakona o reviziji te članka 38. stavka 4. Statuta Komore, izdana su Rješenja kojim se nalaze otklanjanje utvrđenih nepravilnosti u vezi primjene MRevS-a, te usvajanje i primjena dodatnih mjera u vezi primjene MSKKI. Dodatno, za ona revizorska društva kod kojih su

utvrđene nezakonitosti i značajne nepravilnosti u primjeni pravila struke, kroz Rješenja su naložene mjere pokretanja stegovnog postupka.[72]

Temeljem nalaza izravnih nadzora provedenih u nadzornoj godini 2015./2016., u tijeku su aktivnosti pripreme za pokretanje stegovnih postupaka za petnaest (15) revizorskih društava kod kojih su utvrđena postupanja suprotna odredbama Zakona i za koje je kroz Rješenje Komore naložena mjera pokretanja stegovnog postupka.Isto tako, provode se aktivnosti i na pripremi pokretanja stegovnih postupaka za pet (5) revizorskih društava kod kojih su utvrđene značajne nepravilnosti u primjeni MRevS-a.[73]

[72]Hrvatska revizorska komora: Izvješće o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava, samostalnih revizora i ovlaštenih revizora za nadzornu godinu 2015./2016.,str. 12., dostupno na:http://www.revizorska-komora.hr/index.php/nadzor-i-provjera-kvalitete-rada.html (12.01.2018.)

[73] Hrvatska revizorska komora: Izvješće o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava, samostalnih revizora i ovlaštenih revizora za nadzornu godinu 2015./2016.,str. 13., dostupno na:
URL http://www.revizorska-komora.hr/index.php/nadzor-i-provjera-kvalitete-rada.html (12.01.2018.)

5. ZAKLJUČAK

Glavni temelj uspjeha poduzeća u današnje vrijeme je kvalitetno i pouzdano obavljena revizija koja prvenstveno služi kao funkcija zaštite vlasničkih interesa jer se kroz informacije u financijskim izvještajima mogu izbjeći ili korigirati pogrešne poslovne oduke.

Eksterna revizija kao postupak ispitivanja i ocjenjivanja financijskih izvještaja zahtjeva stručnost i neovisnost revizora koje je provode. Revizor se u svom radu treba ponašati profesionalno i odgovorno te poštovati revizijske standarde i načela.

Zadatak ovlaštenih revizora je da izraze mišljenje jesu li su financijski izvještaji prikazani u skladu sa primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Ukoliko su svi uvjeti ispunjeni i ne postoje značajna odstupanja, revizor daje pozitivno mišljenje, a u protivnom se može suzdržati od mišljenja ili dati negativno mišljenje.

Da bi rezultati revizije bilo što pouzdaniji važno je postoji dobar sustav nadzora kontrole i kvalitete čime se povećava točnost, vjerodostojnost i zakonitost financijskih izvještaja. Nadzor i provjeru kvalitete rada revizorskih društava, samostalnih revizora i ovlaštenih revizora obavljaju nadzornici sukladno ovlastima koje propisuje Hrvatska revizorska komora.

Suradnja vlasnika poduzeća i internih revizora sa eksternim revizorima kao i dobro uspostavljen sustav nadzora je osnova za dugoročni uspjeh poduzeća kao i zadovoljstvo svih ostalih korisnika revizije koji su zainteresirani za informacije koje su im potrebne za ostvarivanje njihovih ciljeva i interesa.

SAŽETAK

Za kvalitetnu obavljenu reviziju te pouzdanost i točnost financijskih izvještaja važno je da revizija bude obavljena u skladu sa zakonima, standardima, pravilnicima, načelima te da se poštuje načelo neovisnosti i kodeksa profesionalne etike revizora. Kontinuirana edukacija revizora kao i njihovo stalno stručno usavršavanje su neizostavan dio za dobivanje vjerodostojnih i pouzdanih rezultata revizije. Tijekom provedbe revizije se revizori često susreću sa nepravilnostima u poslovanju kao što su pogreške ili prijevare. Cilj revizora je da ukaže na postojanje nepravilnosti te da predloži korekciju istih i da na temelju toga donese mišljenje. Najveću ulogu u osiguranju kvalitete provedbe revizije i praćenju rada revizora ima sustav nadzora. U Republici Hrvatskoj javni nadzor nad revizorima provodi odbor za javni nadzor revizije koji je kontroliran od strane Hrvatske revizorske komore koja daje ovlasti i smjernice za rad ovlaštenim revizorima. Dobro obavljen nadzor i provjera kvalitete rada doprinosi jačanju stupnja povjerenja korisnika u financijske izvještaje tj. povećanju povjerenja od stane korisnika revizije prema revizorima i revizorskim društvima čime jača ugled revizijske profesije i štiti se javni interes. kvalitetna i pouzdana provedba sustava nadzora je ishodište za zadovoljstvo svih postojećih i budućih korisnika revizije.

Ključne riječi: revizija, nadzor, kvaliteta

SUMMARY

For a quality audit and accurate and reliable financial reports it is of prime importance that it is done in relation to national laws, international standards, rule books and principles, while the principle of independence and the code of the special ethics of the auditor should be respected. Continuos education of the auditors as well as their continuos perfecting are indispensable in order to get trustworthy and reliable results. During the audit the auditors often encounter various irregularities such as mistakes and frauds. The aim of the auditor is to indicate irregularities and to suggest the corrections needed as well as to give an opinion on that basis. The most important role in quality assurance of the audit and in monitoring the work done by the auditioner has the Audit Commitee which is controled by the Croatian Auditing Chamber which gives guidelines and permissions for work to authorised auditioners. Well done supervision and quality assurance contribute the strenghtening of the degree of thrust which the users of the audit have towards the auditors and the audit houses, which strenghtens the reputation of the audit profession and protects public interest. A quality and reliable implementation of the surveillance system is the basis for satisfaction of all existing and future users of audit.

Keywords: auditing, supervision, quality

6. LITERATURA

1. Danić, D., Mijoč, J., Pernar, L., (2009):Upravljanje kvalitetom revizijskog procesa u vanjskoj reviziji, Ekonomski vjesnik, str. 161-170.
2. Dragojević, D., Milojević, M. (2012): Nezavisnost i objektivnost internih i eksternih revizora u funkciji sprečavanja finansijskog kriminala i korupcije, Socioeconomica -The Scientific Journal for Theory and Practice of Socioeconomic Development, Vol. 1, N° 1, str. 6-22.
3. Filipović, I. (2009): Revizija, Ekonomski fakultet Split
4. Gulin, D., Perčević H. (2013): Financijsko računovodstvo, Zagreb: HZRIF
5. Kovačević, R. (1993): Revizija u tržišnom gospodarstvu, Zagreb
6. Narodne novine: Pravilnika o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava, samostalnih revizora, zajedničkih revizorskih ureda i ovlaštenih revizora, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 62/11, 49/12 i 51/15
7. Narodne novine: Zakon o računovodstvu, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 78/15, 134/15, 120/16
8. Narodne novine: Zakon o reviziji, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 146/05, 139/08, 144/12
9. Narodne novine: Zakon o reviziji, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 127/17
10. Predgovor međunarodnim standardima kontrole kvalitete, revidiranja, uvida, ostalih izražavanja i povezanih usluga, (na snazi od 15. prosinca 2009.)
11. Sever Mailiš, S., Brozović, M. (2015): Ocjena razvijenosti sustava javnog nadzora revizije zemalja europskog ekonomskog područja, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, godina 13, br. 2, str. 49-67.
12. Tipurić, D. (2008.): Korporativno upravljanje, Sinergija, Zagreb
13. Tušek, B., Žager, L. (2012): Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb
14. Tušek, B., Žager, L., Barišić, I. (2014): Interna revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb
15. Vujević, I. (2003): Revizija, Sveučilište u Splitu.

Web izvori:

1. 2006/43/EZ o zakonskim revizijama godišnjih financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja, dostupno na: http://www.javni-nadzor-revizije.hr/2014_Direktiva%202014_56.pdf (12.01.2018.)
2. Faber, Ž. (2007): Revizorsko izvješće i prilozi, Hrvatska revizorska komora, dostupno na: https://www.google.hr/search?q=primjer+pozitivnog+revizorskog+izvje%C5%A1taja&spell=1&sa=X&ved=0ahUKEwjI_LrwgfXXAhWJyRoKHQwhC5oQvwUIIygA&biw=1517&bih=735 (10.01.2018.)

3. Hrvatska revizorka komora: Nadzor i provjera kvalitete rada revizorskih društava samostalnih revizora i ovlaštenih revizora, članak 44., stranica 17., dostupno na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Propisi/1_Zakon-o-reviziji-procisceni-tekst.pdf (11.01.2018.)
4. Hrvatska revizorska komora, Smjernica 2: Primjena Međunarodnog standarda kontrole kvalitete 1 (MSKK 1), str. 3., dostupno na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Smjernice/2_Smjernica2MSKK1.pdf (18.09.2015.)
5. Hrvatska revizorska komora: Izvješće o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava, samostalnih revizora i ovlaštenih revizora za nadzornu godinu 2015./2016., str. 9., dostupno na: http://www.revizorska-komora.hr/index.php/nadzor-i-provjera-kvalitete-rada.html (12.01.2018.)
6. Sever Mališ, S., Direktiva 2014/56/EU Okvir za usklađivanje zakona u reviziji, dostupno na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Strucno%20savjetovanje_2015/10_Okvir%20za%20uskladivanje_Direktiva%202014_56_EU.pdf (25.01.2018.)
7. Službeni list Europske unije (2014): Direktiva 2014/56/EU Europskog parlamenta i vijeća, točka 18., dostupno na: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX:32014L0056 , (10.01.2018.)
8. The Institute of Internal Auditors (2012): International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. Altamonte Springs, Florida: IAA, dostupno na: https://na.theiia.org/standardsguidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20English.pdf (10.01.208.)
9. UREDBA (EU) br. 537/2014 EUROPSKOG PARLAMENTA I VIJEĆA od 16. travnja 2014. o posebnim zahtjevima u vezi zakonske revizije subjekata od javnog interesa i stavljanju izvan snage Odluke Komisije 2005/909/EZ članak. 7, URL http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX%3A32014R0537(12.01.2018.)
10. Direktiva 2014/56/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 16. travnja 2014. o izmjeni Direktive