SUSTAV NADZORA EKSTERNE REVIZIJE

Zuanić, Mihaela

Master's thesis / Diplomski rad

2019

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:124:396031

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

DIPLOMSKI RAD

SUSTAV NADZORA EKSTERNE REVIZIJE

Mentor:

izv. prof.dr.sc. Tina Vuko

Student:

Mihaela Zuanić

Split, rujan 2019.

SADRŽAJ:

1.UVOD 1
1.1. Problem i predmet istraživanja 1
1.2. Ciljevi istraživanja 3
1.3. Metode istraživanja 3
1.4. Doprinos istraživanja 4
1.5. Struktura diplomskog rada 5
2. EKSTERNA REVIZIJA 6
2.1. Eksterna revizija kao profesija 6
2.1.1. Pojam i cilj eksterne revizije 6
2.1.2. Karakteristike eksterne revizije 7
2.2 Revizijska načela i standardi 9
2.2.1. Revizijska načela 10
2.2.2. Revizijski standardi 12
2.2.2.1. Opći standardi 13
2.2.2.2. Standardi obavljanja revizije 14
2.2.2.3. Standardi izvješćivanja 15
2.2.2.4. Standardi koje donosi Odbor za nadzor nad računovodstvom javnih poduzeća 16
2.2.3. Međunarodni revizijski standardi 17
2.3. Kodeks profesionalne etike revizora 17
2.3.1. Poslovna etika 18
2.3.2. IFAC-ov Kodeks profesionalne etike 18
2.3.3. Načela profesionalne etike revizora 19
3. REGULATORNI OKVIR EKSTERNE REVIZIJE 22
3.1. Regulativni okvir revizijske profesije u RH 22
3.1.1. Međunarodni revizijski standardi – MRevS 22
3.1.2. Međunarodni standardi kontrole kvalitete - MSKK 1 24
3.2. Važnost sustava javnog nadzora 27
3.3. Izmjene i dopune EU Direktive 2006 godine 28
3.3.1. Sustav nadzora propisan Direktivom 2006/43/EZ 28
3.3.2. Promjene u sustavu javnog nadzora uvedene izmjenama i dopunama Direktive (2014/56/EU) 30

3.3.3. Uredba (EU) br. 537/2014 o posebnim zahtjevima u vezi zakonske revizije subjekata od javnog interesa 31
4. KOMPARATIVNA ANALIZA SUSTAVA NADZORA I KVALITETE REVIZORSKIH DRUŠTAVA 32
4.1. Komparativna analiza sustava nadzora u RH prije i poslije donošenja novog Zakona o reviziji 33
4.2. Komparativna analiza sustava nadzora revizije s zemljama EU 43
4.2.1. Tijela javnih nadzora i njihov djelokrug rada 43
4.2.2. Ustrojstvo tijela javnog nadzora revizije 48
4.2.3. Financiranje tijela javnog nadzora revizije 49
4.2.4. Provođenje i učestalost inspekcija i nadzora 50
4.2.5. Ocjena sustava javnog nadzora odabranih država 52
5. ZAKLJUČAK 55
SAŽETAK 56
SUMMARY 57
LITERATURA 58
POPIS TABLICA 62
POPIS SHEMA: 62

1.UVOD

1.1. Problem i predmet istraživanja

Temeljni zadatak provođenja eksterne ili zakonske je postupak ispitivanja i ocjenjivanja financijskih izvještaja kojeg provode stručni i neovisni revizori. U svakoj profesiji mora postojati sustav nadzora kvalitete obavljanja djelatnosti, pa tako i u reviziji. Temelj za postizanje kvalitete obavljanja eksterne revizije je pridržavanja propisanih pravila, odnosno načela, standarda i postupaka.

Uz mnoga pitanja o eksternoj reviziji često se postavljaju i pitanja o kvaliteti provedbe samog revizijskog postupka, koja se pokušavaju riješiti oblikovanjem revizijskih standarda i etičkih pravila profesionalnog djelovanja koja su sadržana u Kodeksu profesionalne etike revizora. Ta pravila eksternim revizorima trebaju služiti kao „pravila igre“ kojih se trebaju pridržavati i kontinuirano ih prilagođavati potrebama prakse (Sever – Mališ et al, 2012).

Slabosti koje se mogu pojaviti u kvaliteti obavljanja revizije mogu dovesti do situacije da revizor ne prepozna prijevarno financijsko izvještavanje te da izda neodgovarajuće mišljenje, što zatim uzrokuje poremećaje na tržištu kapitala i gubitak povjerenja investitora. Zbog navedenih problema jako je važno provoditi nadzor nad eksternom revizijom. S ciljem osiguranja visokokvalitetne revizije svaka zemlja članica EU mora uspostaviti sustav nadzora revizije (Sever - Mališ i, Brozović,2015).

Predmet ovog rada jest objasniti važnost nadzora eksterne revizije, te opisati koje su se promjene u sustavu nadzora dogodile s promjenom regulative. Također objasnit će se i usporediti sustav nadzora revizije u Republici Hrvatskoj s određenim zemljama članicama EU.

Na razini Europske unije zakonska revizija nastojala se harmonizirati Direktivom Europske unije koja je donesena 2006. godine (Direktiva 2006/43/EZ o zakonskim revizijama godišnjih financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja) koja govori da bi sustavom javnog nadzora trebale upravljati osobe koje nisu aktivni revizori, ali raspolažu potrebnim znanjima o područjima relevantnima za zakonsku reviziju. Nadležna tijela država članica trebala bi međusobno surađivati kad god je to potrebno radi obavljanja nadzora nad

ovlaštenim revizorima, te takva suradnja može znatno doprinijeti osiguranju stalne visoke kvalitete zakonske revizije u Zajednici.

„Cilj Direktive bio je postići visoku razinu usklađenosti uvjeta za zakonsku reviziju, s time da je naglašeno da država članica može postaviti i strožije uvjete. Opseg Direktive, između ostaloga, uključuje: odobravanje i izobrazbu ovlaštenih revizora, registraciju, neovisnost i objektivnost, revizorske standarde i revizorska izvješća, osiguranje kvalitete, sustav istražnih radnji i sankcija, javni nadzor, posebne odredbe za zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa te međunarodne aspekte zakonske revizije.“ (Sever Mališ i, Brozović, 2015:51).

Svaka država članica trebala je imati osnovano tijelo za javni nadzora i definirane njegove zadatke i glavne ciljeve. Sukladno Direktivi (Direktiva 2006/43/EZ), a prema izmjenama i dopunama Zakona o reviziji iz 2008. (NN 183/08, čl. 42) u Republici Hrvatskoj kao tijelo javnog nadzora revizije bio je osnovan „Odbor za javni nadzor revizije“. Odbor je bio definiran kao neovisno i samostalno tijelo javnog nadzora nad Hrvatskom revizorskom komorom, revizorskim društvima, samostalnim revizorima i ovlaštenim revizorima.

Međutim, na razini Europske unije 2014. godine dolazi do izmjena revizijske Direktive iz 2006. godine (Direktiva 2014/56/EU Europskog parlamenta i Vijeća o izmjeni Direktive 2006/43/EZ o zakonskim revizijama godišnjih financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja). Dopunjena je odredba o učestalosti provođenja ispitivanja i osiguranja kvalitete. Uz to, 2014. godine donesena je i Uredba (EU) br. 537/2014 Europskog parlamenta i Vijeća o posebnim zahtjevima u vezi zakonske revizije subjekata od javnog interesa. Sve to dovelo je do izmjena postojećeg Zakona o reviziji (Zakon o reviziji, NN 146/05, 139/08,144/12 i 78/15) u Republici Hrvatskoj.

Tako 1.1.2018. na snagu stupa novi Zakon o reviziji (Zakon o reviziji, NN 127/17) koji nalaže da u Republici Hrvatskoj novo nadležno tijelo za nadzor revizorskih društava i ovlaštenih revizora bude Ministarstvo financija. Istovremeno, Odbor za javni nadzor revizije prestaje s radom, a Hrvatska revizorska komora više nema nadzornu ulogu.

Na temelju navedenih činjenica u ovom radu postavlja se pitanje kako je u Republici Hrvatskoj nadzor eksterne revizije obavljao Odjel za javni nadzor revizije i kako to sada obavlja Ministarstvo financija, te kakav je sustav nadzora u RH u usporedbi s ostalim članicama EU.

1.2.Ciljevi istraživanja

Temeljem opisanog problema i predmeta istraživanja glavni ciljevi ovog istraživanja su:

- Usporediti sustav nadzora eksterne revizije koji je bio propisan prethodnim Zakon o reviziji (NN 146/05, 139/08,144/12 i 78/15) i sustav nadzora koji je predložen novim Zakonom o reviziji (NN 127/17).
- Usporediti sustav nadzora eksterne revizije među zemljama članicama EU.

Cilj ovog rada je pokazati kako nadzor utječe na kvalitetu rada revizora i revizorskih društava. Također bitno je istražiti kako su promjene u Direktivi te uvođenje uredbe za subjekte od javnog interesa utjecale na sustav nadzora te koje su razlike nastale kroz promjenu regulative.

1.3. Metode istraživanja

U radu su korištene sljedeće metode istraživanja:

- **Induktivna metoda**

Metoda kod koje se do općih zaključaka dolazi od pojedinačnih činjenica. Pouzdanost induktivnog zaključka ovisi o broju istraženih izvješća te reprezentativnosti analiziranih izvješća.

- **Deduktivna metoda**

Sustavna primjena deduktivnog načina zaključivanja u kojem se iz općih sudova izvode pojedinačni zaključci. Dedukcija uvijek predstavlja poznavanje općih znanja na temelju kojih se spoznaje ono posebno ili pojedinačno.

- **Deskriptivna metoda**

Primjenjuje se u početnoj fazi istraživanja, a odnosi se na jednostavno opisivanje činjenica, pojmova i procesa.

- **Metoda analize**

Postupak znanstvenog istraživanja raščlanjivanjem složenih pojmova i zaključaka na njihove jednostavnije sastavne elemente.

- **Metoda sinteze**

Metoda po kojoj se preko jednostavnih formi i pojmova postepeno dolazi do složenijih formi i pojmova.

- **Metoda dokazivanja**

Metoda dokazivanja je jedna od najvažnijih metoda jer su u njoj sadržane skoro sve metode i svi posebni metodički postupci jer svrha metode je utvrditi točnost neke spoznaje.

- **Metoda kompilacije**

Postupak preuzimanja tuđih rezultata znanstveno-istraživačkih radova, odnosno tuđih opažanja, stavova i zaključaka.

- **Metoda komparacije**

Metoda komparacije je postupak uspoređivanja istih srodnih pojava ili utvrđivanja njihove sličnosti u ponašanju i intenzitetu i razlika među njima.

- **Metoda istraživanja za stolom**

Metoda istraživanja za stolom označava analizu i selekciju raspoloživih sekundarnih informacija prikupljenih putem službenih i privatnih izdanja. Kod ove metode važno je stvarati dokumentacijsku podlogu za dijagnosticiranje tržišta. Efikasnost rada ovisi o sposobnosti i snalažljivosti istraživača koji mora biti stalno aktivan (Tolušić, 2015).

1.4.Doprinos istraživanja

Važnost pitanja kontrole kvalitete revizorova rada u današnje vrijeme sve više dolazi do izražaja posebno u uvjetima narušenog povjerenja u financijsko izvještavanje, ali i u revizijski posao i profesiju. Ako osobe koje su ovlaštene za nadzor i provjeru kvalitete rada revizora ne obavljaju svoj posao u skladu s pravila, odnosno naprave pogreške slučajno ili namjerno narušava se povjerenje sudionika na tržištu kapitala. Upravo iz tog razloga trebao bi se provoditi učinkovitiji, kvalitetniji i češći nadzor i provjere kvalitete rada revizora na način da se za taj posao ovlaste kompetentne osobe koje su spremne stalno se educirati i usavršavati. Kroz istraživanje koje je provedeno u ovom radu analizirana su i prethodna istraživanja koja

su usmjerena na ispitivanje kvalitete sustava nadzora i rada eksterne revizije u Republici Hrvatskoj, te u cijeloj Europskoj uniji.

Glavni i osnovni doprinos ovog istraživanja je usporediti sustav nadzora koji je bio propisan Direktivom EU iz 2006. godine s Direktivom iz 2014. godine, uključujući promjene pratećih zakonskih odredbi u RH. Također, doprinos se ogleda i u usporedbi funkcioniranja tijela javnog nadzora i sustav javnog nadzora Republike Hrvatske s ostalim istovjetnim tijelima odabranih zemalja članica.

1.5. Struktura diplomskog rada

Diplomski rad ima 5 dijelova koji su predstavljeni u nastavku.

U prvom uvodnom dijelu predstavljeni su problem, predmet i ciljevi istraživanja, postavljene hipoteze, te je opisana ukratko struktura rada.

U drugom dijelu objašnjavaju se općeniti pojmovi koji su vezani uz eksternu reviziju, njenu provedbu te načela i standarde vezane uz nju.

U trećem dijelu rada razmatra se regulatorni okvir obavljanja eksterne revizije u Republici Hrvatskoj i EU, te zakoni i standardi koji se odnose na sustav nadzora i kvalitetu rada.

Nastavno na treći dio rada, u četvrtom dijelu rada napravljena je obuhvatna usporedna analiza sustava nadzora u RH prije i poslije uvođenja novog Zakona o reviziji. Također, u ovom dijelu rada uspoređen je i sustav nadzora i kvalitete revizijskih društava u RH s odabranim zemljama članicama EU.

Peti dio rada sadrži zaključna razmatranja na temelju provedenog istraživanja.

2. EKSTERNA REVIZIJA

2.1. Eksterna revizija kao profesija

Revizija kao bitan element poslovnog odlučivanja i korporativnog upravljanja nameće potrebu njezina pojmovnog određenja te definiranja ciljeva revizije. Mnogi su se teoretičari, profesionalna udruženja i organizacije, tijekom višestoljetnog povijesnog razvoja revizije, bavili pojmovnim određenjem revizije. Tako u revizijskoj literaturi nailazimo na različite definicije različitih autora (Vujević,2003) od kojih će se neke prikazati u nastavku.

2.1.1. Pojam i cilj eksterne revizije

Prema tijelu koje provodi ispitivanje, eksterna revizija je vrsta revizije koja je u odnosu na objekt ispitivanja vanjsko tijelo. Eksternu reviziju obavljaju osobe koje nisu zaposlene kod poslovnog subjekta čije financijske izvještaje revidiraju. (Filipović, 2009). Odnosi se na aktivnosti ovlaštenih revizora koje su usmjerene na izražavanje mišljenja o tome jesu li financijski izvještaji u svim značajnim odrednicama pripremljeni i prikazani u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

Prema pojmovniku koji prati međunarodne revizijske standarde cilj revizije financijskih izvještaja je omogućiti revizoru da izrazi mišljenje o tome jesu li financijski izvještaji pripremljeni, u svim značajnim odrednicama, sukladno primjenjivom okviru financijskog izvještavanja. Fraze „fer prezentira“ u svim značajnim odrednicama i „istinito i fer prikazuju“ smatraju se jednakovrijednim. Koja će se fraza koristiti u određenoj jurisdikciji određeno je zakonom ili regulativnom kojom se uređuje revizija financijskih izvještaja. Gdje zakon ili regulativa zahtjeva korištenje različite terminologije, to ne utječe na zahtjev iz točke 14. MRevS-a 700 da revizor ocjeni fer prezentaciju financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirom fer prezentacije. U slučaju da revizor želi izraziti nemodificirano mišljenje nije primjereno koristiti fraze kao što su „prema prethodnom objašnjenju“ ili „ovisno o“, jer to sugerira da se radi o uvjetovanju mišljenja ili modificiranju mišljenja (MRevS 700, izmijenjen, t. 2016).

Nastanak eksterne revizije vezan je uz odvajanje funkcija upravljanja od funkcije vlasništva. Provođenjem eksterne revizije također se nastoji zaštiti interes vlasnika kapitala, a zatim i osigurati vjerodostojne informacije za upravljanje (Sever-Mališ et al, 2012).

2.1.2. Karakteristike eksterne revizije

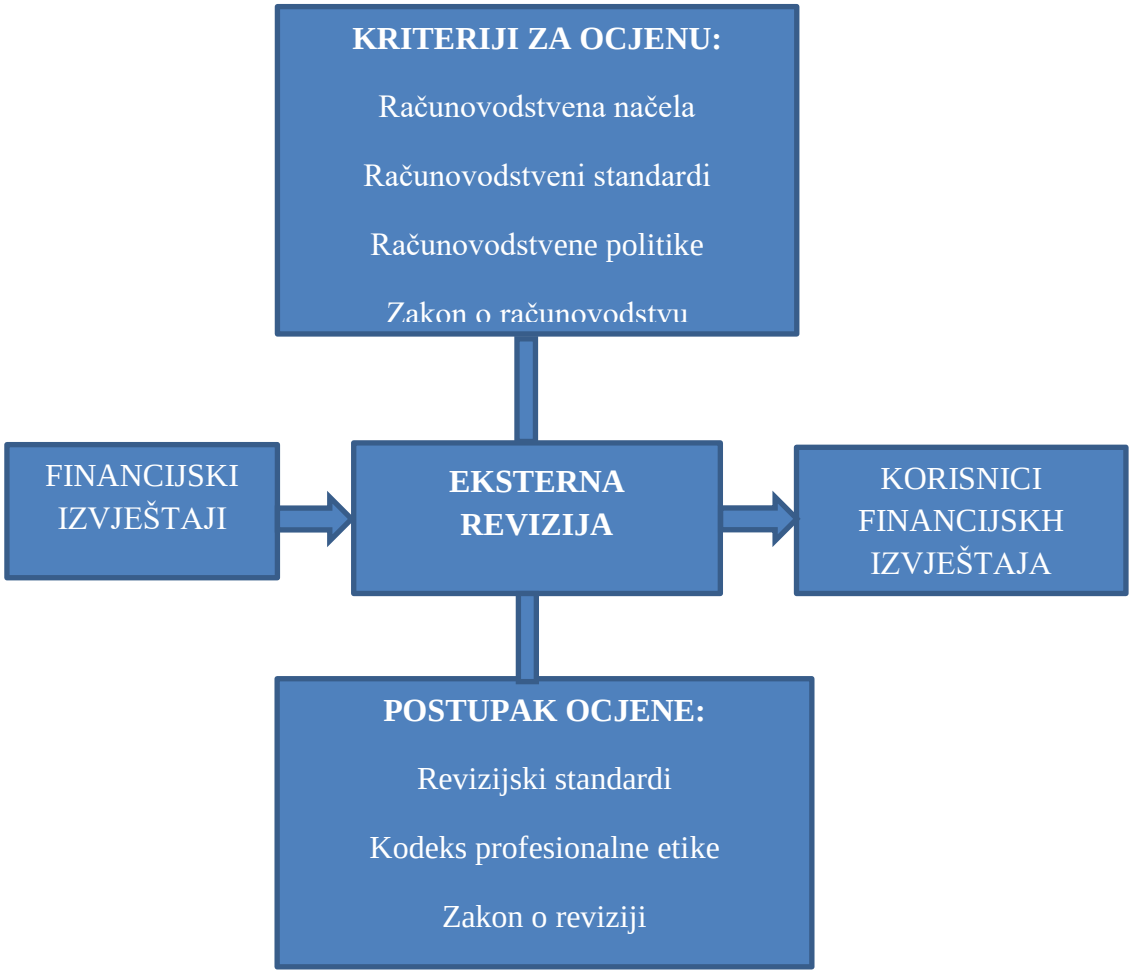
Za eksternu reviziju je karakteristično (Filipović et al, 2018):

- naknadno ispitivanje financijskih izvještaja ili financijskih informacija kad je takvo ispitivanje potaknuto od strane subjekta ili predstavlja zakonsku obvezu,
- eksternu reviziju obavljaju neovisne i stručne osobe,
- revidiranjem se želi utvrditi prikazuju li predočeni financijski izvještaji istinito i objektivno financijski položaj, rezultat poslovanja, novčane tokove i promjene kapitala subjekta,
- istinitost i objektivnost financijskih izvještaja utvrđuje se prema definiranim kriterijima,
- kriteriji za ocjenu istinitosti i objektivnosti financijskih izvještaja moraju biti unaprijed poznati, a njih čine: računovodstvena načela, hrvatski standardi financijskog izvještavanja (HSFI), Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI), zakonski propisi i usvojene računovodstvene politike,
- eksterna revizija se obavlja u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima, poštujući Kodeks profesionalne etike revizora,
- revizorsko izvješće potpisuju ovlašteni revizor te zakonski zastupnik revizorskog društva, samostalni revizor ili ovlašteni revizori zajedničkog revizorskog ureda uz navođenje datuma njegova sastavljanja,
- revizorsko izvješće temelji se na dostatnim i primjerenim dokazima i dostavlja se zainteresiranim korisnicima,
- revizorsko izvješće o istinitosti i objektivnosti financijskih izvještaja dostupno je javnosti.

Financijski izvještaji pojedinih poduzeća smatraju se objektom eksterne revizije, koja se provodi s ciljem utvrđivanja realnosti i objektivnosti istih. Kriteriji na temelju kojih revizori prosuđuju istinitost i objektivnost financijskih izvještaja su računovodstvena načela i

standardi, zakonski propisi te usvojene računovodstvene politike o kojima će se pisati u radu. Ako su financijski izvještaji usklađeni s navedenim kriterijima tada revizor u svom izvješću navodi da su financijski izvještaji fer i istinito prikazani. Međutim, kvaliteta eksterne revizije, a samim time i kvaliteta financijskih izvještaja koji su namijenjeni korisnicima ovisi i o definiranom postupku ocjene usklađenosti tih financijskih izvještaja s unaprijed postavljenim kriterijima. Postupak ocjene usklađenosti definiran je revizijskim standardima, kodeksom profesionalne etike i zakonskim propisima (Tušek et al, 2014).

Korisnici informacija koje su sadržane u financijskim izvještajima, nakon njihova revidiranja, imaju povjerenje da financijski izvještaji objektivno i realno prikazuju stanje imovine, obveze i kapitala te rezultat poslovanja i tok novca. Revizija povećava vjerodostojnost financijskih izvještaja. Zato se za reviziju može kazati kao je mjera vjerodostojnosti financijskih izvještaja. Informacije sadržane u revidiranim financijskim izvještajima kvalitetna su podloga za poslovno odlučivanje. Pri tome, informacije trebaju biti za sve korisnike neutralne, korektne za odlučivanje te dostavljene na profesionalan način (Tipurić et al, 2008).



Shema 1: Kriteriji za ocjenu i određenje postupka ocjene realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja

Izvor: obrada autora prema Tušek et al, (2014).

Kao što je već spomenuto za kvalitetno obavljanje eksterne revizije potrebno je pridržavati se određenih pravila i načela o kojima ćemo govoriti u nastavku.

2.2 Revizijska načela i standardi

Najznačajniji dio revizijskog teorijskog okvira čine revizijska načela i standardi. Revizijska su načela osnovna pravila ponašanja kojih se revizori trebaju pridržavati u provođenju revizije te čine ishodište za oblikovanje revizijskih standarda. Revizijski standardi su temeljni okvir samog procesa revizije (Tušek et al, 2008).

2.2.1. Revizijska načela

Načelo zakonitosti je jedno od najstarijih načela od kojeg revizija polazi, a čini ga ispitivanje usklađenosti stvarnog stanja s postojećim zakonskim propisima. (Tipurić et al, 2008). Pridržavanjem ovog načela znači da se revizijom ispituje i prosuđuje usuglašenost postojećeg poslovanja i financijskih izvještaja s važećim zakonskim propisima. Pri tome se pod zakonskim propisima u užem smislu podrazumijevaju svi propisi ustanovljeni od nadležnog državnog organa koji imaju zakonski karakter. U širem smislu, podrazumijevaju se i one norme ponašanja koje proizlaze iz uobičajenog dobrog poslovanja, a ne predstavljaju zakonske propise. Primjerice, Zakon o računovodstvu nalaže primjenu Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja odnosno Međunarodnih računovodstvenih standarda koje je revizor dužan koristiti i obavljati reviziju u skladu s tim Standardima. S druge strane nužno je i poštivanje normi koje propisuju nadležne strukovne organizacije kao, primjerice, Hrvatska revizorska komora (Sever-Mališ et al, 2012).

Načelo profesionalne etike podrazumijeva da se revizori u svom radu moraju pridržavati propisanih pravila ponašanja kako bi se zaštitila revizija kao profesija od ponašanja pojedinih revizora, koji bi svojim neprimjerenim postupcima mogli narušiti ugled struke. Upravo zbog toga donose se nacionalni kodeksi profesionalne etike kojih su revizori obavezni pridržavati se. U slučaju nepridržavanja Kodeksa profesionalne etike revizora slijede vrlo oštre sankcije. Temeljna pitanja koja se razmatraju u navedenom Kodeksu su odgovornost, javni interes, poštenje, objektivnost i neovisnost te kompetentnost (Tušek, i Žager, 2007).

Načelo neovisnosti zahtjeva da revizori moraju biti neovisne i samostalne osobe te zbog toga reviziju obavljaju osobe koje nisu ni u kakvoj vezi s poduzećem u kojem se obavlja revizija (Tipurić et al, 2008). Da bi ovlašteni revizori mogli konkretno djelovati potrebno je da u svom radu budu neovisni, nepristrani i potpuno samostalni. To jednostavno znači da moraju djelovati sukladno zahtjevima i interesima struke, a ne osobnim interesima. Primjerice, revizor ne može obavljati reviziju u poduzeću za koje je na bilo koji način financijski zainteresiran. Također, rodbinske i druge veze s osobama iz poduzeća – klijenta nepovoljno utječu na neovisnost pa tako možemo zaključiti da načelo neovisnosti nalaže da revizor ni na koji način ne smije biti uključen u upravljanje poduzećem u kojem obavlja reviziju (Tušek, 2001).

„**Načelo stručnosti i kompetentnosti** zahtjeva da revizor, pored određenih etičkih i moralnih normi mora imati određeno stručno obrazovanje i znanje koja mu omogućuju da kvalitetno obavlja poslove revizije. Smatra se da revizor mora imati visoko stručno obrazovanje ekonomske struke.“ (Akrap et al, 2009:34). Ovo načelo vezano je uz obavezu ovlaštenih revizora da reviziju obavljaju u skladu sa stručnim standardima i kompetencijama, te da svoje stručno znanje stalno usavršavaju i time podižu kvalitetu svoga rada. Budući da revizija ima interdisciplinarni karakter, uz uska stručna znanja traže se i znanja iz svih ostalih disciplina potrebnih za obavljanje revizije, kao što su ekonomika poduzeća, organizacijske teorije, matematika, statistika, informatika i sl., ali i odgovarajuća opća znanja (Tušek, 2001).

Načelo odgovornosti obvezuje revizora na utvrđivanje konkretne odgovornosti za eventualne učinjene propuste u poslovanju. Moguće pogrešne informacije mogu dovesti do velikih promašaja u poslovanju poduzeća. Odgovornost eksternog revizora razmatra se u slučajevima ako su poduzeća odnosno klijenti ili neki drugi korisnici financijskih izvještaja pretrpjeli gubitke jer su se oslanjali na mišljenje revizora. U takvim slučajevima postoji mogućnost nadoknade štete ako se utvrdi da revizor svoj posao nije korektno obavljao ili kao je to učinio u dogovoru s klijentom. Kazne za ovakve prekršaje su vrlo visoke te revizori mogu ostati bez stečenog revizijskog zvanja te im se zabranjuje bavljenje revizijskom profesijom. U kontekstu načela odgovornosti može se reći da je ovlašteni revizor također odgovoran i za poslove koje je netko obavio u njegovo ime, npr. kada revizor za određene poslove angažira stručnjaka tj. eksperta (Tušek, i Žager, 2007).

Načelo dokumentiranosti ubraja se u najstarija revizijska načela, a vezano je uz zahtjev da revizor mora prikupiti dovoljno odgovarajućih dokaza kao temeljne podloge za oblikovanje i izražavanje revizorskog mišljenja. Svaki prikupljeni revizijski dokaz mora imati odgovarajuća kvantitativna i kvalitativna obilježja (Tušek, 2001). Revizijski dokazi temelje se na radnoj dokumentaciji tj. radnim spisima koje razmatramo kao vezu između knjigovodstvenih (računovodstvenih) evidencija klijenata i revizijskog izvješća. Bez njih nije moguće izraziti konkretno mišljenje (Tušek, i Žager, 2007).

Radna dokumentacija ima dvije osnovne funkcije (Tušek, i Žager, 2007):

- omogućava iskazivanje ispravnog revizijskog mišljenja i ukazuje na to kako je obavljena revizija, i
- predstavlja značajnu pomoć u nadzoru provedbe revizije i, osim toga, može poslužiti kao podloga za naknadnu ocjenu korektnosti provedbe revizije.

Radna dokumentacija je vlasništvo revizora, tj. revizijske tvrtke. Međutim, to ne znači da revizor tu radnu dokumentaciju može uporabiti na način koji bi mogao biti štetan klijentu ili putem koga bi mogao ostvariti bilo kakvu korist. Podrazumijeva se tajnost i povjerljivost koja je u skladu s profesionalnom etikom revizora (Tušek, i Žager, 2007).

Načelo konkretnog izvješćivanja nalaže da revizor nakon završetka rada tj. nakon provedenog revizijskog postupka pripremi izvješće o svom cjelokupnom radu, te o zaključcima i nalazima do kojih je došao obavljajući reviziju. Također, revizor je dužan obavijestiti o uočenim slabostima i nedostacima, uključujući i preporuke za njihovo otklanjanje. Ako za to ne postoje mogućnosti ovo načelo obvezuje revizora da se suzdrži od izražavanja mišljenja (Tušek, 2001). Mišljenje revizora je najznačajniji dio revizorovog izvješća o realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja koje mora biti utemeljeno u radnoj dokumentaciji revizora. Revizorovo mišljenje može biti: pozitivno ili bezuvjetno mišljenje, mišljenje s rezervom ili uvjetno mišljenje, nepovoljno ili negativno mišljenje ili se revizor može suzdržati od mišljenja (Sever – Mališ et al, 2012).

2.2.2. Revizijski standardi

Revizijski postupak obavlja se, osim prema revizijskim načelima, i prema revizijskim standardima. To su razrađena osnovna načela ili smjernice revizije, tj. metode i tehnike koje revizoru omogućavaju kvalitetno obavljanje postupka i objektivno izražavanje mišljenja. Standardi po kojima se obavlja revizija su neophodni u poslovanju jer osiguravaju jedinstveno postupanje i na taj način osiguravaju da svrha i cilj revizije budu u potpunosti postignuti. Općeprihvaćene revizijske standarde, o kojima će se govoriti u nastavku, može se svrstati u tri grupe (Popović, i Vitezić, 2000):

1. Opći standardi
2. Standardi obavljanja revizije
3. Standardi izvješćivanja.

2.2.2.1. Opći standardi

Opći standardi revizije opisuju stručnost i neovisnost revizora te njegovo ponašanje tijekom obavljanja revizije. Opći standardi sadrže tri standarda:

1. Revizija se može povjeriti osobi koja posjeduje odgovarajuća stručna znanja i praktična iskustva koja uspješno primjenjuje u obavljanje revizije.

Prvi opći standard zahtjeva od pojedinca da kao revizor posjeduje odgovarajuću tehničku obučenost i profesionalnost a to se stječe formalnim obrazovanjem, programima kontinuiranog usavršavanja te kroz iskustvo (Messier, 2000). Ovaj standard ne dopušta mogućnost stjecanja potrebnih znanja samo kroz praksu. Nalaže se da je neophodno prethodno poznavanje teorije, ali ne samo teorije iz područja revizije već i teorije ostalih disciplina kao što su ekonomika, računovodstvo, matematika, statistika, informatika i pravo. Također, ovaj standard propisuje da revizor, kako bi dostojno i uspješno obavljao svoj posao, mora svoja znanja i vještine stalno usavršavati i dopunjavati (Kovačević, 1993).

2. Prilikom izricanja svog mišljenja revizor mora u potpunosti biti samostalan i neovisan.

Ovaj standard zahtjeva isključivo neovisnost revizora. Neovisnost u ispitivanju i revidiranju pojedinog klijenta znači da je klijent dužan revizoru omogućiti uvid u sve poslovne knjige te svu dokumentaciju. Također, ovaj standard uključuje obvezu suradnje klijenta s revizorom te da revizor po potrebi dobije sva objašnjenja od strane klijenta, što u praksi nije uvijek bio slučaj. S druge strane imamo neovisnost u izvješćivanju, što znači da revizor na temelju prikupljenih dokaza, potpuno objektivno mora izraziti svoje mišljenje. Pri izricanju svog mišljenja revizor ne smije biti pod utjecajem subjektivnih osjećaja kao npr. lojalnosti prema višegodišnjem klijentu. U tom slučaju revizor bi kršio načelo neovisnosti i ne bi se pridržavao Kodeksa profesionalne etike revizora (Kovačević, 1993).

3. Revizor mora s dužnom pažnjom pristupiti ispitivanju i izradi svog izvješća.

Treći opći standard zahtjeva da revizori na vrlo profesionalan način obavljaju svoj posao. Revizijski postupak ne smije biti površan, nasumce izveden, odnosno ne smiju se zanemariti određeni dokazi ili indicije kako bi se postupak skratio. U takvim slučajevima vrlo često može doći do pogrešnog iskazanog revizorovog mišljenja, što nanosi velike štete koje nisu samo moralne već i materijalne (Kovačević, 1993).

2.2.2.2. Standardi obavljanja revizije

Standardi obavljanja revizije obuhvaćaju skup kriterija o stručnom pristupu i ponašanju prilikom obavljanja revizije. Kao standardi obavljanja revizije navode se:

1. Rad treba adekvatno planirati, a pomoćnici, ako ih ima, moraju imati odgovarajući nadzor.

Prvi standard obavljanja revizije određen je unutarnjom strukturom revizorske tvrtke. Revizija financijskih izvještaja nekog klijenta zahtjeva planiranje prije nego se proces započne (Carmichel, i Willingham, 2000). Planiranje je proces razvijanja cjelokupne strategije revizije a strategija ovisi o veličini i složenosti poduzeća kod kojeg se obavlja revizija, kao i od revizorovog poznavanja problematike poslovanja i iskustva s spomenutim poduzećem. Također, planiranje uključuje i razmatranje problematike poslovanja djelatnosti u kojoj poduzeće posluje, računovodstvene politike i postupke, prethodnu procjenu razine materijalnosti, točnost iskazivanja pojedinih stavaka u financijskim izvještajima i dr. Zbog svega navedenog revizor mora dobro poznavati poduzeće kod kojeg obavlja reviziju (Popović, i Vitezić, 2000).

2. Treba dovoljno poznavati unutarnje kontrolne strukture kako bi se planirala revizija i odredila priroda, vremenski rokovi i opseg testova koje treba obaviti.

Ovaj standard identificira klijentovu unutarnju kontrolnu strukturu kao bitno sredstvo određivanja testova potrebnih za oblikovanje mišljenja o klijentovim financijskim izvještajima (Carmichel, i Willingham, 2000). Standard traži od revizora da upozna i da razumije interne kontrole u poduzeću čije financijske izvještaje revidira, jer će mu to biti od pomoći kod planiranja i testiranja tijekom revizijskog procesa (Popović, i Vitezić,2000).

3. Treba pribaviti dovoljno kompetentan dokazni materijal inspekcijom, promatranjima, upitima i potvrđivanjem kako bi se imala razumna osnova za mišljenje u pogledu financijskih izvještaja koji se revidiraju.

Posljednji standard obavljanja revizije zahtjeva od revizora pribavljanje valjanog dokaznog materijala kako bi se osigurala osnova za izražavanje revizorovog mišljenja o financijskim izvještajima (Carmichel, i Willingham, 2000). Dokazi su osnova za donošenje revizorskog mišljenja koje se treba temeljiti na dovoljnom broju vjerodostojnih dokaza, što znači da nije bitan broj, već kvaliteta dokaza (Popović, i Vitezić,2000).

„Što se tiče vjerodostojnosti dokaza postoje određenje pretpostavke:

- dokazi koje revizor dobije od nezavisnih izvora mnogo su pouzdaniji nego dokazi dobiveni unutar poduzeća,
- dokazi koje revizor dobije kroz fizičko ispitivanje, opažanje, računanje, mnogo su uvjerljiviji nego oni dobiveni neizravno od poduzeća kod kojeg se obavlja revizija,
- ako postoji učinkovita interna kontrola za pretpostaviti je da će to rezultirati pouzdanijim računovodstvenim podacima i financijskim izvještajima.“ (Popović, i Vitezić, 2000:30).

Zbog gore navedenih pretpostavki revizori bi trebali težiti prikupljanju što kvalitetnijih revizijskih dokaza.

2.2.2.3. Standardi izvješćivanja

Standardi izvješćivanja definiraju osnovni sadržaj i oblik u kojem se daje revizorsko mišljenje. U ovu grupu standarda svrstavaju se:

1. Izvješće će navesti jesu li financijski izvještaji prezentirani u skladu s općeprihvaćenim računovodstvenim načelima (Carmichel, i Willingham, 2000).

Ovaj standard od revizora zahtjeva da izrazi mišljenje, a ne izvještaj o činjenicama, o tome jesu li financijski izvještaji prikazani istinito i u skladu s općeprihvaćenim načelima. Međutim, ukoliko revizor nema dovoljno dokaza da su financijski izvještaji prikazani realno i objektivno revizor neće izraziti mišljenje (Popović, i Vitezić, 2000).

2. Izvješće će identificirati one okolnosti u kojima takva načela nisu dosljedno poštovana tijekom tekućeg razdoblja u odnosu na prethodno razdoblje (Carmichel, i Willingham, 2000).

Drugi standard zahtjeva od revizora da utvrdi okolnosti kada računovodstvena načela nisu bila dosljedno primjenjivana u razdoblju obuhvaćenom revizijom. Međutim, osnova ovog standarda nije samo dosljednost već i usporedivost a to znači usporedbu financijskih izvještaja poduzeća po razdobljima ili jednog poduzeća s drugim (Popović, i Vitezić, 2000).

3. Informativna objavljivanja unutar financijskih izvještaja smatrat će se razumno adekvatnima, osim ako se drugačije ne navede u danom izvješću (Carmichel, i Willingham, 2000).

Prema ovom standardu financijski izvještaji i bilješke koje su napisane uz njih trebaju biti na odgovarajući način objavljeni što se tiče forme, rasporeda i sadržaja. Pored bilješki koje su sastavni dio financijskih izvještaja i koje uključuju objavljivanje u svezi računovodstvenih politika i drugih značajnih računovodstvenih promjena, uz izvještaje se također mogu prilagati i dodatne informacije (Popović, i Vitezić, 2000).

4. Izvješće će ili sadržavati izraženo mišljenje u odnosu na financijske izvještaje u cjelini, ili ogradu u smislu da se takvo mišljenje ne može dati. Kad se ne može dati mišljenje o cjelini, moraju se navesti razlozi za to. (Carmichel, i Willingham, 2000).

Posljednjim standardnom izvješćivanja također se nalaže da u revizorovom mišljenju bude naglašeno o kojoj vrsti revizije se radi i koja je razina revizorove odgovornosti. Revizor je odgovoran samo za mišljenje koje je iskazano u njegovu izvještaju, a menadžment za podatke koji su iskazani u financijskim izvještajima (Popović, i Vitezić, 2000).

Osim gore navedene tri grupe općeprihvaćenih standarda, nakon velikih korporativnih skandala, pojavljuju se Standardi koje donosi Odbor za nadzor nad računovodstvom javnih poduzeća.

2.2.2.4. Standardi koje donosi Odbor za nadzor nad računovodstvom javnih poduzeća

U SAD-u je 2002. godine donesen Sarbanes-Oxley (SOX) zakon kojim je, između ostalog, osnovano novo tijelo Odbor za nadzor nad računovodstvom javnih poduzeća (PCAOB). Taj odbor donosi revizijske standarde za poduzeća koja kotiraju na burzi i nadzire revizijsku profesiju. Također, Odbor za nadzor nad računovodstvom javnih poduzeća provodi inspekcije registriranih revizorskih tvrtki te provjerava usklađenost njihova poslovanja s pravilima Komisije za vrijednosne papire, profesionalnim standardima te standardima kontrole kvalitete.

Što se tiče standarda, Odbor je usvojio 4 nova standarda te su oni uključeni u postojeće općeprihvaćene revizijske standarde pa je provođenje revizije primarni bazirano na već

postojećim standardima. Međutim, Odbor za nadzor nad računovodstvom javnih poduzeća izdaje svoje vlastite standarde od kojih su posebni zahtjevi vezani za reviziju učinkovitosti sustava internih kontrola te se oni kao takvi primjenjuju pri reviziji poduzeća koja kotiraju na burzi. Revizijski standardi koje izdaje Odbor za standarde (AICPA) nakon uspostavljanja Odbora za nadzor nad računovodstvom javnih poduzeća ne moraju primjenjivati u javnim poduzećima. Međutim, kada se napravi poveznica u Izjavi o revizijskim standardima smatra se da taj standard primjenjuje za javna i privatna poduzeća (Sever-Mališ et al, 2012).

2.2.3. Međunarodni revizijski standardi

Za revizijsku profesiju su izrazito važni Međunarodni revizijski standardi koje izdaje Međunarodna federacija računovođa (IFAC). Točnije, Odbor za međunarodnu revizijsku praksu ima u svojoj domeni poboljšavanje i implementaciju Međunarodnih revizijskih standarda. Sukladno s razvojem revizijske profesije Međunarodni revizijski standardi se neprestano nadopunjuju i mijenjaju, u cilju unaprjeđenja kvalitetnog provođenja revizije (Sever – Mališ et al, 2012).

U Republici Hrvatskoj Međunarodne revizijske standarde objavljuje i tumači Hrvatska revizorska komora. Sukladno tome, na stranicama Hrvatske revizorske Komore objavljuju se sve izmjene Međunarodnih revizijskih standarda.

Detaljnije o Međunarodnim revizijskim standardima govorit će se u poglavlju Regulativni okvir revizijske profesije u RH.

2.3. Kodeks profesionalne etike revizora

Etika i etička načela bitna su odrednica u suvremenog svijeta kako u svakodnevnom životu tako i u aspektima poslovanja. U revizijskoj profesiji jako je bitno poštivanja načela profesionalne etike revizora te Kodeksa profesionalne etike revizora koji je propisala Međunarodna federacija računovođa (IFAC).

2.3.1. Poslovna etika

„Poslovna etika treba otkriti kako je moguće povećati moralnu i etičku razinu poslovanja osobito u okolnostima dok neki hoće izbjeći etičan pristup.“ (Žitinski, 2006:22).

Današnji uvjeti poslovanja podrazumijevaju ostvarivanje konkurentske prednosti te postizanje ciljeva koji ne uključuju isključivo povećanje profitabilnosti. Potrebno je ostvariti ciljeve i ispuniti zadatke koji nadilaze zadovoljstvo svih interesnih skupina unutar organizacije kao i ostvarenje tih ciljeva na što kvalitetniji i organizaciji najprihvatljiviji način. Da bi pojedinci unutar organizacije i sama organizacija uspjeli u tim ciljevima, njihovo djelovanje i ponašanje moraju se temeljiti na etičkim pravilima i načelima poslovanja, etičkim stavovima i uvjerenjima. Upravo će takve organizacije uspjeti izgraditi dugoročnu perspektivu rasta i razvoja (Aleksić, 2007).

Različiti autori na različite načine definiraju poslovnu etiku:

„Poslovna etika je primjena etičkih principa u poslovnim odnosima i aktivnostima.“(Akrap et al, 2009:143).

Poslovna etika je način koncipiranja, sklapanja, komuniciranja i izvođenja poslova u istovremenom skladu s duhovnim, sociološkim, biološkim i prirodnim zakonitostima čovjeka i okruženja. (Bebek, i Kolumbić, 2005).

Nekada se pod pojmom poslovne etike misli na *kodeks etike* koji sadrži pravila i smjernice o ponašanju. Mnoge kompanije u svijetu su donijele kodeks etike u pisanom obliku jer je praksa pokazala koliko je važno zaposlenike upoznati i obučiti o pravilima etičnog ponašanja. Kodeks moraju prihvatiti svi zaposlenici na način da pravila i standardi organizacije postanu sastavni dio njihovog svakodnevnog života i ponašanja (Akrap et al, 2009).

2.3.2. IFAC-ov Kodeks profesionalne etike

Kodeks profesionalne etike je skup moralnih principa koji određuju ponašanje revizora tijekom obavljanja posla (Akrap et al, 2009).

IFAC (Međunarodna federacija računovođa) je organizacija koja je osnovana 1977. godine s ciljem jačanja računovodstvene profesije i razvoja jakih međunarodnih gospodarstava. IFAC

broji preko 175 članova i suradnika u više od 130 zemalja, što predstavlja gotovo 3 mil. računovođa u javnoj praksi, obrazovanju, državnoj službi, industriji i trgovini (International Federation of Accountants).

„Kodeks se sastoji od tri dijela. *Dio A* ustanovljuje temeljna načela profesionalne etike za profesionalne računovođe i pruža konceptualni okvir koji će profesionalni računovođe primijeniti kako bi:

- prepoznali prijetnje poštivanja temeljnih načela;
- ocijenili važnost prepoznatih prijetnji; i
- primijenili zaštitu, kada je nužna, kako bi uklonili prijetnje ili ih umanjili do prihvatljive razine. Mjere zaštite nužne kada su profesionalni računovođa utvrdi da prijetnje nisu takvog razmjera da bi razumna i obaviještena treća stranka vjerojatno zaključila da, sagledavajući sve specifične činjenice i okolnosti dostupne profesionalnom računovođi u to vrijeme, nije kompromitirano poštivanje temeljnih načela.“ (Priručnik s kodeksom profesionalne etike za računovođe, 2015).

Profesionalni računovođa će koristiti profesionalnu prosudbu u primjeni ovog konceptualnog okvira.

Dijelovi B i C opisuju kako se konceptualni okvir primjenjuje u određenim situacijama. Oni sadrže primjere mjera zaštite koje mogu biti primjerene za suočavanje s prijetnjama koje se odnose na poštivanje temeljnih načela. Oni također opisuju situacije gdje mjere zaštite nisu dostupne za suočavanje s prijetnjama te stoga okolnosti ili odnose koji stvaraju prijetnje treba izbjegavati. Dio B primjenljiv je za profesionalne računovođe u javnoj praksi. Dio C primjenjiv je za profesionalne računovođe u gospodarstvu. Profesionalni računovođe u javnoj praksi mogu ustanoviti da Dio C može biti relevantan za njih u određenim okolnostima.“(Priručnik s kodeksom profesionalne etike za računovođe, 2015).

2.3.3. Načela profesionalne etike revizora

Profesionalni revizori i računovođe prema Kodeksu profesionalne etike za računovođe moraju se pridržavati sljedećih načela:

Poštenje – načelo poštenja nalaže profesionalnim računovođama da budu iskreni i pošteni u svim poslovnim odnosima. To također podrazumijeva i istinoljubivost. Profesionalni računovođa neće svjesno biti povezan s izvješćima, podnescima, komuniciranjima ili drugim informacijama gdje profesionalni računovođa vjeruje da informacije:

- sadrže značajno pogrešni navod ili navod koji dovodi u zabludu;
- sadrže nemarno sročene izjave ili informacije; ili
- izostavljaju ili iskrivljuju informacije koje bi trebale biti uključene, gdje bi takvo ispuštanje ili iskrivljavanje dovodilo do stvaranja zablude (Priručnik s kodeksom profesionalne etike za računovođe 2015).

Objektivnost – prema načelu objektivnosti profesionalni računovođe ne smiju kompromitirati svoje profesionalne ili poslovne prosudbe zbog pristranosti, sukoba interesa ili neprimjerenog utjecaja drugih. Postoje situacije kaka profesionalni računovođa može narušiti svoju objektivnost. Profesionalni računovođa neće obaviti profesionalnu aktivnost ili uslugu ako okolnost ili odnos stvara predrasudu ili neprimjereno utječe na profesionalnu prosudbu računovođe u vezi s tom uslugom (Priručnik s kodeksom profesionalne etike za računovođe 2015).

Profesionalna kompetentnost i dužna pažnja – Načelo profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje nameće sljedeće obveze svim profesionalnim računovođama:

- održavanje profesionalnih znanja i vještina na razini potrebnoj da bi se klijentima ili poslodavcima osiguralo dobivanje kompetentne profesionalne usluge; i
- marljivo djelovanje u skladu s primjenjivim stručnim i profesionalnim standardima kada obavljaju profesionalne aktivnosti ili pružaju profesionalne usluge.

Kompetentna profesionalna usluga zahtijeva valjanu prosudbu u primjenjivanju profesionalnih znanja i vještina u obavljanju takve usluge. Profesionalna kompetentnost može se razdvojiti u dvije odvojene etape:

- stjecanje profesionalne kompetentnosti; i
- održavanje profesionalne kompetentnosti.

Što se tiče pažljivosti ovo načelo obuhvaća odgovornost da se djeluje u skladu sa zahtjevima angažmana, brižno, temeljito i pravodobno (Priručnik s kodeksom profesionalne etike za računovođe 2015).

Povjerljivost – ovo načelo nalaže profesionalnim računovođama da se suzdrže od objavljivanja povjerljivih informacija, koje su stekli svojim profesionalnim i poslovnim prosudbama, izvan revizorskog društva poslodavčeve organizacije. Profesionalni računovođa čuvati će informacije čak i nakon kraja odnosa između njega i klijenta ili poslodavca tj. ako promijeni zaposlenje.

Okolnosti u kojima se od profesionalnog računovođe zahtijeva, ili može zahtijevati, objavljivanje povjerljivih informacija ili kada takvo objavljivanje može biti primjereno su sljedeće:

- objavljivanje je dopušteno zakonom i odobreno od klijenta ili poslodavca;
- objavljivanje se zahtijeva zakonom, na primjer:
    - izrada dokumenata ili drugo osiguravanje dokaza u tijeku sudskih postupaka;
    - dojava uočenih kršenja zakona nadležnim javnim tijelima; i
- postoji profesionalna dužnost ili pravo objavljivanja, kada nije zabranjeno zakonom, kako bi se:
    - postupilo u skladu s pregledom kvalitete koju provodi tijelo članice ili profesionalno tijelo;
    - odgovorilo na upite ili odazvalo istrazi tijela članice ili profesionalnog tijela;
    - zaštitili profesionalni interesi profesionalnog računovođe u sudskim postupcima; ili
    - postupilo u skladu sa stručnim i etičkim zahtjevima (Priručnik s kodeksom profesionalne etike za računovođe 2015).

Profesionalno ponašanje – načelo profesionalnog ponašanja podrazumijeva obvezu da profesionalni računovođe postupaju s skladu s zakonskim regulativama, te da izbjegavaju svako ponašanje koje bi moglo naštetiti ugledu profesije. To uključuje radnje za koje bi razborita i obaviještena treća stranka, sagledavajući sve činjenice i okolnosti poznate profesionalnom računovođi u to doba, vjerojatno zaključila da negativno utječe na dobar ugled profesije (Priručnik s kodeksom profesionalne etike za računovođe 2015).

3. REGULATORNI OKVIR EKSTERNE REVIZIJE

U ovom poglavlju obrađuje se regulativni okvir po kojem se obavlja revizija u RH, s pojmom javnog nadzora eksterne revizije te njegovom važnošću te se uspoređuje javni nadzor propisan Direktivom EU 2006. godine s Direktivom EU iz 2014. godine.

3.1. Regulativni okvir revizijske profesije u RH

3.1.1. Međunarodni revizijski standardi – MRevS

Skup međunarodno prihvaćenih pravila koja globalno određuju postupak revizijskog ispitivanja objavljuju se kao Međunarodni revizijski standardi, a donosi ih Međunarodni odbor za pravila revidiranja koji je stalni odbor Međunarodne federacije računovođa (IFAC). U kontekstu područja primjene Međunarodnih revizijskih standarda, ističe se da se primjenjuju kad god se obavlja neovisno ispitivanje financijskih informacija, profitno ili neprofitno usmjerenog poslovnog subjekta, bez obzira na njegovu veličinu ili zakonski oblik, ako se takvo ispitivanje provodi radi izražavanja mišljenja o financijskim informacijama (Tušek, 2001).

Međunarodni revizijski standardi svrstani su u sljedeće skupine: (Filipović et al, 2018):

1) Opća načela i odgovornosti (200-299)
    - 200 – Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima,
    - 210 – Dogovaranje uvjeta revizijskih angažmana,
    - 220 – Kontrola kvalitete revizije financijskih izvještaja,
    - 230 – Revizijska dokumentacija,
    - 240 – Revizorove odgovornosti u vezi s prijevarama u reviziji financijskih izvještaja.
    - 250 (izmijenjen) – Razmatranje zakona i regulative u reviziji financijskih izvještaja,
    - 260 (izmijenjen) – Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje,
    - 265 – Priopćavanje nedostataka u internim kontrolama onima koji su zaduženi za upravljanje i menadžmentu.

2) Procjena rizika i reakcija na procijenjene rizike (300 – 399)
   - 300 – Planiranje revizije financijskih izvještaja,
   - 315 (izmijenjen) – Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja,
   - 320 – Značajnost u planiranju i obavljanju revizije,
   - 330 – Revizorove reakcije na procijenjene rizike.
3) Razmatranja u vezi sa subjektima koji koriste uslužne organizacije i ocjenjivanje pogrešnih prikaza ustanovljenih tijekom revizije (400 – 499)
   - 402 – Revizijska razmatranja u vezi sa subjektima koji koriste uslužne organizacije,
   - 450 – Ocjenjivanje pogrešnih prikaza ustanovljenih tijekom revizije.
4) Revizijski dokazi (500 – 599)
   - 500 – Revizijski dokazi,
   - 501 – Revizijski dokazi – posebna razmatranja za odabrane stavke,
   - 505 – Eksterne konfirmacije,
   - 510 – Početni revizijski angažmani – Početna stanja,
   - 520 – Analitički postupci,
   - 530 – Revizijsko uzorkovanje,
   - 540 Revidiranje računovodstvenih procjena, uključujući računovodstvene procjene fer vrijednosti i s tim povezana objavljivanja,
   - 550- Povezane stranke,
   - 560 – Naknadni događaji,
   - 570 (izmijenjen) – Vremenska neograničenost poslovanja,
   - 580 – Pisane izjave.
5) Korištenje radom drugih (600 – 699)
   - 600 – Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja grupe (uključujući rad revizora komponente),
   - 610 – Korištenje radom internih revizora,
   - 620 – Korištenje radom revizorovog eksperta.
6) Revizijski zaključci i izvještavanje (700 – 799)
   - 700 (izmijenjen) – Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima,
   - 701 – Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora,

- 705 (izmijenjen) – Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora,
- 706 (izmijenjen) – Točke za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora,
- 710 – Usporedne informacije – podudarni iznosi i usporedni financijski izvještaji,
- 720 (izmijenjen) – Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama u dokumentima koji sadrže revidirane financijske izvještaje.

7) Posebna područja (800 – 899)
   - 800 – Posebna razmatranja – revizije financijskih izvještaja sastavljenih u skladu s okvirima posebne namjene,
   - 805 – Posebna razmatranja – revizije pojedinačnih financijskih izvještaja i određenih elemenata, računa ili stavaka financijskog izvještavanja,
   - 810 – Angažmani radi izvješćivanja s sažetim financijskim izvještajima.

3.1.2. Međunarodni standardi kontrole kvalitete - MSKK 1

Međunarodni standardi kontrole kvalitete (MSKK 1) označavaju kontrolu kvalitete za tvrtke koje obavljaju reviziju i uvid u financijske izvještaje i ostale angažmane s izražavanjem uvjerenja i povezane usluge (Filipović et al, 2018).

Svako revizorsko društvo trebalo bi uspostaviti sustav kontrole kvalitete kojim će se postići razumno uvjerenje da revizorsko društvo i ovlašteni revizori obavljaju svoj posao u skladu s profesionalnim standardima te ostalim regulatorskim i zakonskim odredbama. Uspostavljanje i održavanje sustava kontrole kvalitete znači definiranje politika i procedura vezanih uz sljedeća područja:

1. odgovornost uprave za kvalitetu rada revizijskog društva,

   Odgovornost uprave znači da izvršni direktor ili predsjednik uprave treba preuzeti kontrolu kvalitete rada revizijskog područja.

2. primjeni relevantnih etičkih zahtjeva,

   Revizijsko društvo treba postaviti politike i procedure kako bi se uspostavilo da djeluje u skladu s etičkim zahtjevima. Pri tome se standard poziva na pridržavanje načela koja su sadržana u IFAC – ovom Kodeksu profesionalne etike.

3. provođenje postupaka provjere prihvaćanja novih klijenata odnosno sklapanja novih ugovora s postojećim klijentima,

Revizor treba provoditi postupke provjeravanja prihvaćanja novih klijenata odnosno preispitivati postojeće klijente prilikom sklapanja novih ugovora.

4. politika upravljanja ljudskim resursima,

Svako revizorsko društvo treba dokumentirati i dokazati da posjeduje dovoljno kompetentnog i kvalificiranog osoblja za provođenje revizije.

5. uspostavljanje kontrole na razini pojedinačnih angažmana,

Revizori su dužni obavljati kvalitetne revizije, konzultirati se po potrebi i ispunjavati zahtjeve u vezi s pregledom kontrole kvalitete angažmana.

6. nadzor na uspostavljenim sustavom kontrole kvalitete revizorova rada.

Postavljeni postupci sustava kontrole kvalitete moraju se stalno preispitivati, a evidentirane slabosti u uspostavljenom sustavu kontrole kvalitete moraju se procjenjivati, komunicirati te u slučaju potrebe korigirati. (Sever – Mališ et al, 2012).

3.1.3. Zakon o reviziji

Zakonom o reviziji (Zakon o reviziji,NN 127/17) uređuje se obavljanje revizorskih usluga, osobe koje su ovlaštene za obavljanje revizorskih usluga, uvjeti za obavljanje revizorskih usluga, izdavanje i ukidanje odobrenja za rad osobama ovlaštenim za rad revizorskih usluga, registri, revizijski odbor, sustav nadzora i javnog nadzora nad osobama ovlaštenim za obavljanje revizorskih usluga, nadzor nad drugim subjektima nadzora, Hrvatska revizorska komora te se utvrđuje nadležno tijelo i njegove ovlasti.

Prema ovom zakonu revizija financijskih izvještaja je provjera i ocjenjivanje godišnjih financijskih izvještaja i godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja i drugih financijskih izvještaja te podataka i metoda koji su korišteni prilikom njihovog sastavljanja i na temelju toga, davanje neovisnog stručnog mišljenja o tome prikazuju li financijski izvještaji u svim

značajnim odrednicama fer i istinit prikaz financijskog položaja i uspješnosti poslovanja te novčanih tokova u skladu s primjenjivim okvirom izvještavanja.

Eksternu reviziju nisu dužna provoditi sva poduzeća. Prema čl.1. Zakona o računovodstvu NN 78/15, 134/15, 120/16, 116/18 obvezi eksterne revizije podliježu:

- godišnji financijski izvještaji i godišnji konsolidirani financijski izvještaji subjekata od javnog interesa te velikih i srednjih poduzetnika koji nisu subjekti od javnog interesa,
- godišnji konsolidirani financijski izvještaji poduzetnika koji su matična društva velikih i srednjih grupa, ako nisu obveznici eksterne revizije sukladno prethodno navedenom,
- godišnji financijski izvještaji i godišnji konsolidirani financijski izvještaji dioničkih društava, komanditnih društava i društava s ograničenom odgovornosti, ako nisu obveznici eksterne revizije sukladno prethodno navedenom, čiji pojedinačni, odnosno konsolidirani podaci u godini koja prethodi eksternoj reviziji prelaze pokazatelje u barem dva od sljedeća tri uvjeta: 1) iznos ukupne aktive 15.000,00 kuna, 2) iznos prihoda 30.000,00 kuna, 3) prosječan broj radnika tijekom poslovne godine iznosi najmanje 25,
- godišnji financijski izvještaji poduzetnika, ako nisu obveznici eksterne revizije sukladno prethodno navedenom, koji su sudjelovali u poslovnim pripajanjima, spajanjima, odnosno podjelama kao preuzimatelj ili novoosnovana društva.

Prema čl. 44 Zakona o reviziji NN 127/17 revizorsko društvo ili samostalni revizor može, uz usluge revizije, obavljati i nerevizorske usluge iz sljedećih područja:

- financija i računovodstva,
- financijskih analiza i kontrola, uključujući i dubinska snimanja,
- usluge davanja poreznih savjeta na način kako je uređeno posebnim propisima,
- ostalog poslovnog savjetovanja,
- procjenjivanja vrijednosti društva, imovine i obveza,
- sudskog vještačenja,

- izrade i ekonomske ocjene investicijskih projekata,
- održavanje stručnih seminara i edukacije,
- izdavanje stručnih radova.

Ukoliko eksterni revizor obavlja neke od gore navedenih djelatnosti on ne može u istoj poslovnoj godini u istom poduzeću obavljati usluge eksterne revizije jer se to krši s revizijskim načelima i standardima.

3.2. Važnost sustava javnog nadzora

Za funkcioniranje svakog sustava, pa i države i društva u cjelini, postoje pravila, norme i kriteriji. Za efikasno funkcioniranje sustava nužan je neprestani nadzor nad pridržavanjem tih utvrđenih pravila, normi ili kriterija (Vujević, 2005).

Slabosti koje se pojavljuju u obavljanju revizije mogu dovesti do situacije da revizor ne prepozna prijevarno financijsko izvještavanje te da izda neodgovarajuće mišljenje a to uzrokuje poremećaje na tržištu kapitala i gubitak povjerenja informacija (Sever – Mališ, i Brozović, 2015).

Revizijska profesija mora osigurati kvalitetu svojih usluga kako bi se zaštitio javni interes, odnosno članovi profesije svoje usluge moraju obavljati na prihvatljivoj razini kvalitete. Smatra se da okvir za osiguranje kvalitete revizije treba sadržavati barem tri komponente a to su: standardi, etika i interni i eksterni pregledi kvalitete (Sever – Mališ et al, 2012). „Uspostavljanje prikladnog mehanizma nadzora u reviziji snažno pridonosi vjerodostojnosti revizijske profesije. Iako je nužno da nadzor prvenstveno provodi sama profesija, konačna odgovornost za osiguravanje da revizori izvode svoje zadatke s dužnom pažnjom i uz potpunu neovisnost ostaje na regulatornim tijelima.“ (Soltani, 2009:447). Također, možemo reći da je učinkovitost javnog nadzora revizijske profesije jako bitan element u održavanju i povećanju povjerenja u funkciju revizije. Manjak povjerenja koji ponekad izražavaju korisnici financijskih informacija djelomično se temelji na pretpostavci javnosti da kod samoregulatorne profesije postoji rizik sukoba interesa (Soltani, 2009).

Eksterno osiguranje kvalitete revizije zapravo je dobilo na važnosti krajem prošlog stoljeća nakon računovodstvenih skandala kada je revizijska profesija izgubila povjerenje sudionika tržišta kapitala. Američki institut ovlaštenih javnih računovođa (AIPCA) imao je zadatak, između ostalog, nadzirati svoje članove barem jednom u tri godine. Nadzor nad revizijskim tvrtkama obavljali su inspektori (revizori koji se ne bave revizijskom profesijom) te su iznosili izvještaje koji su bili javno dostupni. Međutim takav samoregulirajući nadzor revizijske profesije nailazio je na mnoge kritike koje su se najprije odnosilo na pitanje neovisnosti revizora koji provodi nadzor i revizora nad kojim se obavlja nadzor. Tako je praksa pokazala da takav sustav nije dovoljan za osiguranje kvalitete revizije. Značajni pomaci učinjeni su u SAD – u kada je usvojen *Sarbanes – Oxley* – ov zakon 2002. godine. S druge strane, na razini Europske unije, Europska komisija je poduzela određene inicijative kako bi se harmonizirala kvaliteta obavljanja revizije među zemljama članicama EU, pa je tako 2000. godine izdala preporuke i smjernice o sustavu osiguranja kvalitete. Najvažniji cilj preporuka bio je poboljšati kvalitetu revizijskih usluga u Europskoj uniji uspostavljajući sustave za osiguranje kvalitete na način da se postave određeni zahtjevi glede učestalosti i opsega sustava osiguranja kvalitete i povjerenja (Sever – Mali et al, 2012).

Detaljnije o sustavu javnog nadzora u Republici Hrvatskoj i ostalim zemljama članicama EU istražit će se u sljedećem poglavlju.

3.3. Izmjene i dopune EU Direktive 2006 godine

U ovom poglavlju istražit će se sustav nadzor eksterne revizije koji je propisan EU Direktivom iz 2006. godine te će se opisati koje su promjene donesene u izmjenama i dopunama Direktive iz 2014. godine te donošenjem Uredbe br. 537/2014.

3.3.1. Sustav nadzora propisan Direktivom 2006/43/EZ

Kao što smo već spomenuli da bi se eksterna revizija provodila kvalitetno i u skladu s pravilima potrebno je provoditi redovite kontrole. Prema Direktivi 2006 (Direktiva 2006/43/EC o zakonskim revizijama godišnjih financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja) sve države članice Europske unije sustav osiguranja kvalitete eksterne revizije mogu osigurati tako da se kontrola za svakog pojedinačnog revizora provodi najmanje jednom u šest godina. Također, svaka država članica treba organizirati učinkovit sustav

javnog nadzora u matičnoj državi. Osnovni uvjet je da taj sustav nadzora bude neovisan o ovlaštenim revizorima i revizorskim društvima koji su predmet provjere. Nadalje, sustav javnog nadzora mora biti vođen od strane kompetentnih stručnjaka koji imaju odgovarajuću naobrazbu i relevantno iskustvo u provođenju zakonske revizije i financijskog izvješćivanja. Opseg ispitivanja osiguranja kvalitete revizije uključuje: ocjenu pridržavanja važećih revizorskih standarda i zahtjeva neovisnosti, kvantitete i kvalitete utrošenih sredstava, zaračunatih revizorskih naknada i unutarnjeg sustava kontrole kvalitete revizorskog društva. Za definirane zadaće države članice Europske unije moraju imenovati jedno ili više nadležnih tijela (Sever – Mališ, Brozović,2015).

Članak 29. „Sustavi osiguranja kvalitete“ propisuje sljedeće (Direktiva 2006/43/EC):

„1. Sve države članice osiguravaju da svi ovlašteni revizori i revizorska društva podliježu sustavu osiguranja kvalitete koji, kao minimum, zadovoljava sljedeće kriterije:

a. sustav osiguranja kvalitete organiziran je na takav način da se osigura njegova neovisnost o ovlaštenim revizorima i revizorskim društvima koji se ispituju i da podliježe javnom nadzoru u skladu s javnim nadzorom među državama članicama,
b. financiranje sustava osiguranja kvalitete je sigurno i ne smije biti ni pod kakvim neprimjerenim utjecajem ovlaštenih revizora ili revizorskih društava;
c. sustav osiguranja kvalitete ima primjerena sredstva;
d. osobe koje provode ispitivanje osiguranja kvalitete posjeduju odgovarajuću stručnu naobrazbu i relevantno iskustvo u provođenju zakonske revizije i financijskog izvješćivanja kao i specifično obrazovanje u ispitivanju osiguranja kvalitete;
e. odabir ispitivača za specifične zadatke ispitivanja osiguranja kvalitete provodi se u skladu s objektivnim postupkom koji je oblikovan tako da osigurava nepostojanje sukoba interesa između ispitivača i ovlaštenog revizora ili revizorskog društva koji se ispituju;
f. opseg ispitivanja kvalitete, uz podršku koju mu pruža primjereno provjeravanje odabranih revizorskih spisa, uključuje ocjenu pridržavanja važećih revizorskih standarda i zahtjeva neovisnosti, kvantitete i kvalitete utrošenih sredstava, zaračunatih revizorskih naknada i unutarnjeg sustava kontrole kvalitete revizorskog društva;
g. ispitivanje osiguranja kvalitete predmetom je izvješća koje sadrži glavne zaključke ispitivanja osiguranja kvalitete;
h. ispitivanje osiguranja kvalitete provodi se najmanje jednom u svakih šest godina;

i. ukupni rezultati sustava osiguranja kvalitete objavljuju se jednom godišnje;
j. preporuke ispitivanja kvalitete ovlašteni revizor ili revizorsko društvo primjenjuju u prihvatljivom roku.

U slučaju neprimjene preporuka iz točke j., ovlašteni revizor ili revizorsko društvo podliježu, prema potrebi, sustavu disciplinskih mjera ili sankcija.

3.3.2. Promjene u sustavu javnog nadzora uvedene izmjenama i dopunama Direktive (2014/56/EU)

Javni nadzor ovlaštenih revizora i revizorskih društava prema Direktivi 2014 (Direktiva 2014/56/EU o izmjeni Direktive 2006/43/EZ o zakonskim revizijama godišnjih financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja) 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.

Kao što je već propisano svaka država članica mora treba imenovati jedinstveno tijelo koje je nadležno za javni nadzor ovlaštenih revizora i revizorskih društava. Odgovarajući nadzor također zahtjeva i razmjenu informacija između nadzornih tijela država članica. Da bi se zaštitila povjerljivost informacija države članice bi trebale podvrgnuti obvezi čuvanja poslovne tajne ne samo zaposlenike nadzornih tijela, već i sve osobe kojima javna nadzorna tijela mogu delegirati zadaće.

Što se tiče promjena koje su se dogodile u Direktivi 2014/56/EU najvažnije je naglasiti da se provjere osiguranja kvalitete provode na temelju analize rizike, što znači da provjere osiguranja kvalitete trebaju biti razmjerne u odnosu na opseg i složenost aktivnosti ovlaštenog revizora ili revizijskog društva koji su predmet provjere (Sever Mališ, Brozović,2015).

Također, dodaju se kriteriji kojih se treba pridržavati pri izboru nadzornika:

a. nadzornici moraju posjedovati odgovarajuću stručnu naobrazbu i relevantno iskustvo u obavljanju zakonske revizije i financijskom izvještavanju, kao i posebnu obuku u vezi s provjerom osiguranja kvalitete;

b. osoba ne smije obavljati posao nadzornika u provjeri osiguranja kvalitete ovlaštenog revizora ili revizorskog društva dok ne isteknu najmanje tri godine od trenutka kada je ta osoba prestala biti partner ili zaposlenik ili na neki drugi način povezana s tim ovlaštenim revizorom ili revizorskim društvom;
c. nadzornici izjavljuju da ne postoji sukob interesa između njih i ovlaštenog revizora i revizorskog društva koji su predmet provjere. (Direktiva 2014/56/EU o izmjeni Direktive 2006/43/EZ o zakonskim revizijama godišnjih financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja).

3.3.3. Uredba (EU) br. 537/2014 o posebnim zahtjevima u vezi zakonske revizije subjekata od javnog interesa

Uredba (EU) br. 537/2014 donesena je 16. travnja 2014. godine i govori o posebnim zahtjevima u vezi zakonske revizije subjekata od javnog interesa. Prema spomenutoj uredbi provjera osiguranja kvalitete revizije trebala bi biti organizirana na način da se svaki ovlašteni revizor ili svako revizorsko društvo koje obavlja reviziju subjekata od javnog interesa najmanje svake tri godine podvrgne provjeri osiguranja kvalitete na temelju analize rizika.

Provjeru zakonske revizije provodi nadzornik kontrole kvalitete angažmana. Nadzornik je ovlašteni revizor koji nije uključen u provođenje zakonske revizije na koju se odnosi provjera. Ako zakonsku reviziju obavlja revizijsko društvo i ako su svi ovlašteni revizori uključeni u obavljanje zakonske revizije ili ako zakonsku reviziju obavlja ovlašteni revizor, a on nije partner u revizorskom društvu ili njegov zaposlenik, ovlašteni revizor ili revizorsko društvo dužni su organizirati da provjeru provede neki drugi ovlašteni revizor. (Uredba (EU) br. 537/2014 o posebnim zahtjevima u vezi zakonske revizije subjekata od javnog interesa i stavljanju izvan snage Odluke Komisije 2005/909/EZ)

Prilikom provođenja provjere nadzornik bilježi usmene i pismene informacije ovlaštenog revizora ili glavnog partnera za reviziju koje potkrjepljuju važne prosudbe kao i glavne nalaze provedenih revizijskih postupaka i zaključke tih nalaza. Također, nadzornik provjerava kvalitetu i bilježi mišljenje ovlaštenog revizora ili glavnog partnera. (Uredba (EU) br. 537/2014 o posebnim zahtjevima u vezi zakonske revizije subjekata od javnog interesa i stavljanju izvan snage Odluke Komisije 2005/909/EZ).

4. KOMPARATIVNA ANALIZA SUSTAVA NADZORA I KVALITETE REVIZORSKIH DRUŠTAVA

U ovom poglavlju upoznat ćemo se sa sustavom javnog nadzora u RH, te promjenama u vezi njega koje su nastupile stupanjem na snagu novog Zakona o reviziji.
Analizirali smo Odbor za javni nadzor revizije koji je bio nadležan za javni nadzor eksterne revizije po starom Zakonu o reviziji te Ministarstvo financija koje je nadležno po novom Zakonu o reviziji. Kriteriji po kojima ćemo uspoređivati efikasnost sustava javnog nadzora su: opis djelatnosti tijela koje obavlja funkciju javnog nadzora revizije, razdoblje nadležnosti tijela, subjekti nad kojima se vrši nadzor, učestalost provođenja nadzora i do sada provedeni nadzori.

Također u ovom poglavlju usporedit ćemo sustav nadzora u RH s ostalim članicama EU.
Metoda koja će se koristiti u ovom dijelu rada je komparativna metoda kojom ćemo usporediti sustav javnog nadzora revizije Republike Hrvatske s Slovenijom, Maltom, Nizozemskom i Španjolskom.
Komparativna analiza je napravljena prema metodološkom okviru preuzetim od Osma et al (2014) i Sever – Mališ i Brozović (2015). Cilj analize je bio identificirati, analizirati i usporediti kako su odabrane zemlje EU inkorporirale zahtjeve EU postavljene kroz Direktivu i Uredbu u svoj nacionalni regulatorni okvir. Pritom su se koristili sljedeći kriteriji za analizu (Osma et al,2014, Sever – Mališ i Brozović,2015):

1. Osnovne karakteristike sustava nadzora i nadzornih tijela,
2. Ustrojstvo tijela javnog nadzora revizije,
3. Financiranje tijela javnog nadzora revizije i
4. Provođenje i učestalost provođenja inspekcija od strane tijela javnog nadzora revizije.

U ovom radu identificirane su četiri skupine obilježja javnog nadzora: osnivanje i djelokrug rada tijela javnog nadzora revizije, ustrojstvo tijela javnog nadzora, financiranje tijela javnog nadzora te mjere i sankcije i njihovo provođenje. Podaci koji su prikupljeni i analizirani javno su dostupni za tijela javnih nadzora odabranih zemalja. Zemlje koje su analizirane su Hrvatska, Slovenija, Nizozemska i Malta i Španjolska. Uzorak je namjeran zato što se

odabrane zemlje razlikuju po iskustvu u provođenju sustava javnog nadzora, pa tako primjećujemo da zemlje koje imaju zasebno tijelo javnog nadzora kvalitetnije obavljaju nadzor kvalitete revizije od zemalja kojima nadzor provodi tijelo koje kontrolira cjelokupno financijsko tržište. Tako npr. Malta već od 1979. godine provodi sustav nadzora kvalitete revizije te je započela s nadzornim aktivnostima prije korporativnih skandala, dok ostale zemlje organiziraju tijela za javni nadzor tek iza 2000. godine. Na kraju analize prikupljenih podataka će se bodovanjem određenih kriterija svake zemlje napraviti konačna ocjena sustava javnog nadzora.

4.1. Komparativna analiza sustava nadzora u RH prije i poslije donošenja novog Zakona o reviziji

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 (Pernar, Mijoč, Danić, 2009). Prije stupanja na snagu novog Zakona o reviziji, 1.1.2018. godine javni nadzor u RH provodila je Stručna služba za nadzor i provjeru kvalitete rada koja je bila pod ovlasti Hrvatske revizorske komore.

Hrvatska revizorska komora je strukovna organizacija revizorskih društava, samostalnih revizora i ovlaštenih revizora i revizorskih vježbenika. Komora ima svojstvo pravne osobe s javnim ovlastima utvrđene Zakonom o reviziji. U obavljanju javnih ovlasti Komora izdaje akte koji su javne isprave. (Hrvatska revizorska komora, 2018).

Prema Zakonu o reviziji (Zakon o reviziji, NN 146/05 i 139/08), osim osnovnih zadaća, Komora je obavljala i javni nadzor revizije i provjeru kvalitete rada revizorskih društava, samostalnih i ovlaštenih revizora radi provjere:

- obavljaju li reviziju u skladu s ovim Zakonom, Međunarodnim revizijskim standardima i drugim pravilima revizijske 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 Zakonom
- izvještaja i drugih obavijesti koje su prema odredbama ovog Zakona i drugih propisa dužni podnositi Komori, odnosno izvještavati je o pojedinim činjenicama i okolnostima.

Provjeru kvalitete rada eksterne revizije obavljali su zaposlenici Komore odnosno ovlašteni revizori s najmanje pet godina iskustva na poslovima revizije, a imenovalo ih je Upravno Vijeće Komore uz suglasnost Odbora za javni nadzor revizije. Imenovanje se trebalo provesti na objektivan način kako bi se spriječio sukob interesa između osobe koja provodi nadzor i provjeravanih revizorskih društava. Osobe koje su provodile nadzor i provjeru kvalitetu rada prolazile su kroz dodatnu obuku prema programu Komore na koji suglasnost daje Odbor za javni nadzor revizije. Također, morale su osigurati dovoljan broj odabranih revizorskih spisa i dokumenata odnosno testnih uzoraka, kako bi provjera bila kvalitetna i cjelovita, primjenjujući međunarodne revizijske standarde i zahtjeve vezane uz neovisnost njihova rada.

Što se tiče učestalosti provođenja nadzora i kvalitete provjere rada revizora, Komora je provjeru trebala provoditi jednom u šest godina, odnosno najmanje jednom u tri godine kod samostalnog revizora ili revizorskog društva koje obavlja reviziju subjekata od javnog interesa.

Neovisno i samostalno tijelo javnog nadzora nad Komorom revizorskim društvima, samostalnim revizorima i ovlaštenim revizorima je do 1.1.2018. godine bio Odbor za javni nadzor revizije koji je osnovan 2008 godine. Odbor za javni nadzor revizije ima ovlasti nad sljedećim aktivnostima:

- izdavanje i oduzimanje dozvola i certifikata

- usvajanje i primjena Međunarodnih standarda
- usvajanje i primjena standarda o pitanjima profesionalne etike
- interne kontrole kvalitete revizorskih društava i samostalnih revizora
- stalnog obrazovanja- putem programa Komore
- organizacije ispita i izdavanja certifikata za stjecanje zvanja ovlaštenog revizora
- nostrifikacije stranih isprava – certifikata ovlaštenih revizora
- osiguranja sustava provjere kvalitete rada
- metodologije koju donosi Komora za obavljanje provjere kvalitete rada
- provjere kvalitete rada koju obavlja Komora
- zaračunatih revizorskih naknada
- stegovnih postupaka i drugih mjera, odnosno istražnih i disciplinskih postupaka
- prijevoda tumačenja, stručnih mišljenja i obrazloženja koje izdaje Komora.

Također, Odbor za javni nadzor revizije prati provedbu propisa, predlaže izmjenu i dopunu propisa i sudjeluje u postupku izrade nacrta propisa putem svojih članova. Odbor je ovlašten i za suradnju s nadzornim tijelima država članica i s nadzornim tijelima trećih zemalja (Zakon o reviziji, NN 146/05 i 139/08).

Prema Zakonu o reviziji (Zakon o reviziji, NN 146/05 i 139/08) članove Odbora za javni nadzor revizije imenuje i razrješava Vlada Republike Hrvatske na prijedlog ministra financija. Član odbora može biti osoba koja:

- je završila najmanje studijski program druge razine studija prema Zakonu o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju iz područja prava ili ekonomije,
- nije zaposlena u Komori i nije član niti jednog izvršnog tijela Komore,
- je najmanje pet godina djelovala na području računovodstva, revizije, financija ili pravosuđa,
- nije pravomoćno osuđivana za kaznena djela protiv sigurnosti platnog prometa i poslovanja.

Većina članova Odbora za javni nadzor revizije moraju biti osobe koje aktivno ne sudjeluju u obavljanju poslova revizije prema odredbama Zakona, tri godine prije imenovanja u Odbor

nisu imale pravo glasa kao član revizorskog društva, tri godine prije imenovanja nisu bile član upravnog tijela revizorskog društva i tri godine prije imenovanja nisu bile zaposlene u revizorskom društvu ili kod samostalnog revizora odnosno na neki drugi način povezane s njim.

Direktiva Europske Unije iz 2006. godine propisivala da na čelu svakog nadzornog tijela koje obavlja javni nadzor revizije 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 da postupak izbora članova mora biti neovisan o utjecaju revizorske profesije. Odbor za javni nadzor revizije u RH sastojao se od 7 članova koji se imenuju na razdoblje od četiri godine s mogućnošću ponovnog imenovanja, najviše dva puta (Sever – Mališ, Brozović, 2015).

Nakon 1.1.2018. godine uvode se promjene u Zakonu o reviziji, pa tako i o funkcioniranju sustava javnog nadzora revizije.

Novim Zakonom o reviziji (Zakon o reviziji, NN 127/17), koji je na snazi od 1.1.2018. god., uređuje obavljanje revizorskih usluga, osobe koje su ovlaštene za obavljanje revizorskih usluga, uvjeti za obavljanje istih, izdavanje i ukidanje odobrenja za rad osobama ovlaštenim za obavljanje revizorskih usluga, registri, revizijski odbor, sustav nadzora i javnog nadzora nad osobama ovlaštenim za obavljanje revizorskih usluga, nadzor nad drugim subjektima nadzora, Hrvatska revizorska komora te se utvrđuje nadležno tijelo i njegove ovlasti. Također, ovim Zakonom se detaljnije uređuje provođenje Uredbe (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/EEZ.

Ministarstvo financija imenovano je kao nadležno tijelo koje je odgovorno za uređenje i/ili nadzor i javni nadzor ovlaštenih revizora i revizorskih društava.

Pri provjeri osiguranja kvalitete obavljanja zakonskih revizija godišnjih financijskih izvještaja ili konsolidiranih godišnjih financijskih izvještaja srednjih i malih poduzetnika, koji nisu subjekti od javnog interesa, Ministarstvo financija mora uzeti u obzir činjenicu da su Međunarodni revizijski standardi osmišljeni tako da se primjenjuju na način koji je proporcionalan opsegu i složenosti poslovanja subjekta koji je predmet revizije (Zakon o reviziji, NN 127/17).

Nadzor ovlaštenih revizora i revizorskih društava provodi se najmanje jedanput u tri godine kod ovlaštenog revizora i revizorskog društva koji obavljaju zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa, odnosno najmanje jedanput u šest godina kod ovlaštenog revizora i revizorskog društva koji obavljaju zakonsku reviziju ostalih subjekata (Ministarstvo financija).

Subjekti nadzora su:

- ovlašteni revizori
- samostalni revizori
- revizorska društva
- ovlašteni revizori i revizorska društva iz druge države članice koje je odobrilo i registriralo Ministarstvo financija, samo glede nadzora osiguranja kvalitete rada obavljenih zakonskih revizija u Republici Hrvatskoj
- ovlašteni revizori i revizorska društva iz druge države članice koje je odobrilo Ministarstvo financija kada izdaju revizorska područja koja se odnose na godišnje financijske izvještaje i godišnje konsolidirane financijske izvještaje izdavatelja iz članka 29. stavka 1. Zakona o reviziji
- revizori u trećoj zemlji i subjekti za obavljanje revizije u trećoj zemlji koje je registriralo Ministarstvo financija, a koji izdaju revizorska izvješća koja se odnose na godišnje financijske izvještaje i godišnje konsolidirane financijske izvještaje izdavatelja iz članka 29. stavka 1. Zakona o reviziji
- subjekti od javnog interesa sa sjedištem u Republici Hrvatskoj, samo glede njihovih obveza iz ovog Zakona i Uredbe (EU) br. 537/2014.

Početak provjere kvalitete rada ovlaštenih revizora i revizorskih društava od strane Komore počeo je 2010. godine i s njim se zapravo htjelo sumirati i analizirati cjelokupno revizorsko tržište u Republici Hrvatskoj. Provedeni nadzor je također imao edukativno i savjetodavno značenje jer je nedostajala praksa kontinuirane provjere kvalitete rada kao i potrebno stručno osposobljavanje za potrebe provjere rada (Hrvatska revizorska komora,2010).

Nadzor nad 273 revizorska društva i 2 samostalna revizora provela je Stručna služba za nadzor i provjeru kvalitete rada revizorskih društava i samostalnih revizora unutar Komore.

Nadzor je proveden prema usvojenom planu i programu nadzora i kvalitete rada uz suglasnost Odbora za javni nadzor revizije o kojom ćemo još govoriti (Hrvatska revizorska komora, 2010).

Prema Izvješću o rezultatima provjere kvalitete rada iz 2010. godine od strane Komore predmet izravnog nadzora obuhvaćao je sljedeća područja provjere:

- organizacija i struktura revizorskog društva (i povezanih osoba),
- primjena Kodeksa profesionalne etike,
- primjena Međunarodnih standarda provjere kvalitete rada 1 (MSKK1)
  - ✓ postojanje politika i procedura prihvaćanja novih i zadržavanja postojećih angažmana
  - ✓ ugovaranje revizije – uvjeti angažiranja
  - ✓ postojanje politika i postupaka za obavljanje angažmana
  - ✓ ljudski potencijal, upravljanje ljudskim resursima i stručna obuka zaposlenika
  - ✓ postojanje internog monitoringa
  - ✓ postojanje MSSK1 dokumentacije;
- primjerna Međunarodnih revizijskih standarda (MRevS)
  - ✓ postojanje metodologije rada (procedure obavljanja revizije)
- godišnje izvješće o transparentnosti (gdje je primjenjivo).

Cilj nadzora,koji je proveden u 2010.godini bio je utvrditi stanje u revizorskoj struci u Republici Hrvatskoj, te osigurati polazište za daljnje aktivnosti Komore na unapređenju kvalitete obavljenih revizija, podizanju nivoa znanja i razumijevanja pravila struke, promicanju revizorske struke, a sve u kontekstu jačanja povjerenja javnosti u revidirane financijske izvještaje, te doprinosa poboljšanju ekonomske situacije i razvoja Republike Hrvatske kao moderne, nezavisne i stručne zemlje (Hrvatska revizorska komora, 2010).

Nakon nadzora u 2010. godini provedeno je još šest nadzora (do 2017. godine) nad revizorskim tvrtkama i ovlaštenim revizorima od strane Stručne službe za nadzor. Prije provođenja samog nadzora postojao je Plan i program nadzora i provjere kvalitete rada. Izravni nadzor provodi se sukladno Metodologiji provjere kvalitete rada revizorskih društava i

samostalnih revizora (ICAEW). Vrste nadzora koje se provode su: neizravni nadzor, izravni nadzor, izvanredni nadzor i redovni nadzor.

Neizravni nadzor uključuju pripremne radnje a to su:

- aktivnosti definiranja detaljnog sadržaja i oblika dokumentacije koje će tražiti od revizorskih društava,
- obradu dostavljenih Godišnjih upitnika sa podacima o revizijama financijskih izvještaja prethodnih godina,
- aktivnosti u svezi planiranja posjeta u skladu sa Metodologijom rada,
- izradu terminskog plana izravnih nadzora.

Izravni nadzor i provjera kvalitete rada provodio se kroz sljedeće aktivnosti:

- upućivanje Naloga za izravni nadzor i provjeru kvalitete rada subjektima nadzora (obavijest revizorskom društvu 30 dana prije početka nadzora),
- pripremu, obradu i kompletiranje dokumentacije za pojedini posjet revizorskom društvu koji je uključivao podatke informacija iz javno dostupnih izvora,
- obavijest subjektu nadzora i dogovor o terminu planiranog nadzora, organiziranje posjeta i tehničkih uvjeta za rad nadzornika i provedbu planiranog nadzora,
- provođenje izravnog nadzora kod subjekata nadzora, sukladno Nalozima za izravni nadzor i provjeru kvalitete rada koji su uključivali provjeru sukladnosti obavljanja revizije u odnosu na Zakon, Međunarodne revizijske standarde, primjenu zahtjeva MSKK1, Kodeksa profesionalne etike, te primjerenosti organizacije i angažiranih resursa za obavljanje revizije,
- izrada radnih materijala i izvješća o nadzoru prema Metodologiji nadzora,
- sastavljanje Zapisnika o provedenom izravnom nadzoru, te sastavljanje Službenih bilješki za subjekte nadzora kod kojih nije bila omogućena potpuna provedba nadzora.

Izvanredne nadzore nad revizorskim društvima i ovlaštenim revizorima provodi Komora izvan godišnjeg Plana i programa nadzora na zahtjev treće strane, npr. HNB-a, HANF-e, Upravnog vijeća Komore, Odbora za javni nadzor revizije itd.

Redovni nadzori odnose na nadzore koji su planirani za provedbu sukladno Planu i programu nadzora i provjere kvalitete rada nadzora za određenu godinu.

Prema dosadašnjem iskustvu u provođenju nadzora Komora je nailazila na razumijevanje, dobro prihvaćanje i suradnju od strane subjekata, zainteresiranost i spremnost za poboljšanjem kvalitete rada sukladno pravilima struke. Subjekti nadzora podržavaju rad Komore s ciljem podizanja kvalitete rada.

Negativne karakteristike provedenih nadzora uglavnom se odnose na nepotpunu revizijsku dokumentaciju subjekata nadzora, nedostatna primjena Međunarodnih revizijskih standarda i MSKK1, nedovoljan broj resursa (broj ovlaštenih revizora).

Što se tiče provođenja nadzora prema novom Zakonu o reviziju odnosno od strane Ministarstva financija nadzor se po službenoj dužnosti može provoditi na dva načina:

1. neposrednim nadzorom, koji se provodi u poslovnim prostorijama subjekta nadzora ili osobe s kojom je subjekt nadzora neposredno ili posredno, poslovno, upravljački ili kapitalno povezan ili kojoj su povjerene važne revizijske funkcije, pregledom izvorne dokumentacije, provjerom i procjenom organizacije i cjelokupnog poslovanja subjekta nadzora i razgovorom s članovima uprave odnosno izvršnim direktorima i članovima nadzornog odbora te, ako je to primjenjivo, i ostalim relativnim osobama, u skladu sa svrhom i opsegom nadzora, te u prostorijama Ministarstva financija

2. posrednim nadzorom, u prostorijama Ministarstva financija, prikupljanjem, provjerom i analiziranjem izvještaja, obavijesti i podataka koje su subjekti nadzora dužni objavljivati, sastavljati i/ili dostavljati, u propisanim rokovima ili na zahtjev Ministarstva financija, ili ga izvještavati u slučaju postojanja propisanih činjenica i okolnosti, te praćenjem, prikupljanjem, provjerom i analizom dokumentacije, obavijesti i podataka dobivenih na zahtjev Ministarstva financija iz drugih izvora, u skladu sa svrhom i opsegom nadzora.

Osobe koje provode nadzor nazivaju se ovlašteni državni službenici. Prema Zakonu (Zakon o reviziji, NN 127/17) moraju ispunjavati sljedeće uvjete:

1. biti ovlašteni revizori s odgovarajućom stručnom naobrazbom i relevantnim iskustvom u obavljanju zakonske revizije i financijskom izvještavanju

2. biti osposobljeni za provedbu nadzora osiguranja kvalitete rada ovlaštenih revizora i revizorskih društava

3. ne smiju biti zaposleni ili u drugom odnosu povezanosti s revizorskim društvom koji je predmet nadzora

4. proteklo je najmanje tri godine od datuma prestanka njihova statusa partnera, radnika ili drugog oblika povezanosti s revizorskim društvom koje je predmet nadzora i

5. prije početka nadzora moraju dati pisanu izjavu da ne postoji sukob interesa između njih i revizorskog društva koje je predmet nadzora.

Tablica 1: Usporedba starog i novog Zakona o reviziji

	Zakon o reviziji, NN 146/05 i 139/08	**Zakon o reviziji, NN 127/17**
Tijelo javnog nadzora	Odbor za javni nadzor revizije	Ministarstvo financija
Razdoblje nadležnosti tijela javnog nadzora	od 2008 do 2018	od 2018 do sada
Djelatnosti tijela	• eksterne i interne kontrole revizorskih društava • organizacije ispita i izdavanje certifikata za zvanje ovlaštenog revizora • provjera kvalitete rada Komore • provođenje stegovnih, istražnih i	• izvršavanje državnog proračuna • upravljanje financijskim tijekovima • porezni, proračunski i carinski nadzor, financijski inspektorat, Ured za sprječavanje pranja novca, • nadzor nad eksternom revizijom

	disciplinskih postupaka	• analize i prognoze makroekonomskih kretanja itd.
Subjekti nadzora revizije	Ovlašteni, samostalni revizori i revizorska društva u RH Subjekti od javnog interesa u RH	Ovlašteni revizori, samostalni revizori i revizorska društva u RH i druge države članice koje je odobrilo i registriralo Ministarstvo financija i subjekti od javnog interesa sa sjedištem u RH
Vrste nadzora	Izravni nadzor, neizravni nadzor, redovni nadzor i izvanredni nadzor	Posredni i neposredni (redoviti i izvanredni) nadzor
Učestalost provođenja nadzora	Najmanje jednom u 3 god. kod ovlaštenog revizora ili društva koji obavljaju reviziju kod subjekta od javnog interesa, a najmanje jednom u 6 god. kod ostalih subjekata	Najmanje jednom u 3 god. kod ovlaštenog revizora ili društva koji obavljaju reviziju kod subjekta od javnog interesa, a najmanje jednom u 6 god. kod ostalih subjekata
Provedeni nadzori	7 provedenih nadzora (od 2010.god. do 2017. god)	Nema provedenih nadzora

Izvor:obrada autora

U tablici broj 1 usporedili smo karakteristike Odbora za javni nadzor revizije kao tijela koje je provodilo nadzor revizije do 2018. godine s Ministarstvom financija koje je trenutno nadležno za provođenje nadzora. Odbor za javni nadzor revizije je u svom djelovanju od 7 godina

proveo 7 nadzora nad eksternom revizijom i za svaku godinu dostupno je Izvješće o provedenom nadzoru koje je dostupno na internetskim stranicama Hrvatske revizorske Komore. Ministarstvo financija je postalo nadležno za nadziranje eksterne revizije 1.1.2018. godine i od tada nije provelo nijedan nadzor. Što se tiče efikasnosti provođenja kvalitete rada eksterne revizije efikasnije bi bilo da je tu funkciju obnašao i dalje Odbor za javni nadzor revizije zato što se njegova osnovna djelatnost odnosila upravo na to, dok Ministarstvo financija obnaša mnoge druge funkcije i nadzor eksterne revizije mu nije osnovna djelatnost.

4.2. Komparativna analiza sustava nadzora revizije s zemljama EU

Svaka država članica EU mora imati uspostavljeno tijelo javnog nadzora koje je odgovorno za provođenje kontrole kvalitete sustava javnog nadzora revizije, pa ćemo se u ovom poglavlju upoznati s tijelima javnog nadzora odabranih država članica EU.

4.2.1. Tijela javnih nadzora i njihov djelokrug rada

U Republici Hrvatskoj do 2008. godine nadležno tijelo za provođenje kontrole kvalitete revizije je bilo Ministarstvo financija a nakon 2008. ta je dužnost pripala Hrvatskoj revizorskoj Komori tj**. Odboru za javni nadzor revizije**. Hrvatska revizorska Komora obavljala je nadzor 10 godina, a 2018. **Ministarstvo financija** ponovo preuzima tu dužnost.

Nadzor nad ovlaštenim revizorima i revizorskim društvima podrazumijeva ispitivanje i provjeru postupa li i na koji način ovlašteni revizor i revizorsko društvo u skladu s odredbama ovoga Zakona i, ako je to primjenjivo, Uredbe (EU) br. 537/2014, kao i u skladu s nacionalnim standardima i vlastitim pravilima te nadzor osiguranja kvalitete rada ovlaštenih revizora i revizorskih društava, a koji podrazumijeva ocjenu pridržavanja važećih revizijskih standarda i zahtjeva neovisnosti, kvantitete i kvalitete angažiranih sredstava, zaračunatih revizorskih naknada i sustava unutarnje kontrole kvalitete revizorskog društva, potkrijepljen odgovarajućim testiranjem odabranih revizorskih spisa (Ministarstvo financija).

Ministarstvo financija od kada je ponovno preuzelo dužnost obavljanja nadzora nije provelo još nijedan nadzor pa će se za Republiku Hrvatsku u analizi podataka koristiti stariji podaci iz nadzora koji su provedeni od strane Hrvatske revizorske Komore.

U Sloveniji tijelo koje je nadležno za javni nadzor revizije zove se **Agencija za javni nadzor nad revidiranjem**. To je tijelo javnog nadzora u Sloveniji koje je osnovano 2008. godine a bavi se javnim nadzorom revizijske profesije i revizijske regulative. (Sever – Mališ, Brozović, 2015). Glavna misija ove agencije je da vrši javni nadzor nad kvalitetom revizije te na taj način održava visok ugled revizijske struke u javnosti. Na taj se način povećava povjerenje u točnost financijskih izvješća društava a posebno onih čije vrijednosnice kotiraju na burzi. Jedna od temeljnih zadaća Agencije je donošenje odluka u postupcima u nadzora kvalitete rada revizorskih društava, ovlaštenih revizora te izricanje mjera kontrole (Agencija za javni nadzor nad revidiranjem).

Svaka revizijsko društvo koja obavlja zakonsku reviziju subjekata čiji vrijednosni papiri kotiraju na tržištu, odnosno reviziju subjekata od javnog interesa, je pod kontrolom Agencije za javni nadzor nad revidiranjem svake tri godine, dok su ostale revizorske tvrtke pod kontrolom najmanje svakih šest godina (Majič, Relić, 2014).

Prema izvješću o mjerama Agencije za javni nadzor nad revidiranjem za 2013. godinu (Poročilo o ukrepih Agencije za javni nadzor nad revidiranjem za leto 2013) nadzor nad osiguranjem kvalitete revizorskih tvrtki se obavlja:

- provjerom da svaki revizor ispunjava uvjete za pružanje usluga revizije,
- stalnom provjerom usklađenosti ovlaštenih revizora i revizorskih tvrtki s uvjetima za upis u odgovarajuće registre,
- praćenjem, prikupljanjem i provjerom izvješća, te obavijest o revizorskom mišljenju revizorskim tvrtkama i drugim osobama koje su odgovorne prema odredbama Zakona o reviziji ili drugim zakonima,
- obavijesti Zavodu o pojedinim činjenicama i okolnostima,
- izravnim i neizravnim obavljanjem revizije poslovanja revizorskih društava uz nametanje mjera kontrole.

U Sloveniji revizorska društva, baš kao i u RH, moraju poslovati u skladu s odredbama Zakona o reviziji te moraju poštivati smjernice Međunarodnih revizijskih standarda i Međunarodnih standarda kontrole kvalitete. Također, u revizorovom radu mora se poštovati Kodeks profesionalne etike koji je utemeljen od strane Međunarodne federacije računovođa (IFAC). Pregled sustava upravljanja kvalitetom unutar revizorskog društva podrazumijeva utvrđivanje (Majič, Relić, 2014):

- ima li revizorsko društvo uspostavljene odgovarajuće politike i procedure za preuzimanje odgovornosti,
- poštuje li revizorsko društvo postavljene etičke norme i zahtjeve,
- održava li revizorsko društvo odnose s ugovorenim tijelima koja obavljaju određene revizijske angažmane,
- obavlja li revizorsko društvo transakcije u skladu s pravilima revizije.

Netherlands Authority for the Financial Markets (AFM) je nadzorno tijelo u Nizozemskoj kojemu je odgovornost nadzor cjelokupnog financijskog tržišta pa tako i revizijske profesije. Osnovano je 2002. godine a glavna zadaća mu je nadziranje cijelog financijskog sektora u što ubrajamo: štednju, investicije, osiguranje, kredite, mirovinski sustav, tržište kapitala upravljanje imovinom, računovodstvo i financijsko izvještavanje. AFM se zalaže za transparentnost financijskog sustava Nizozemske, te pridonose njegovom prosperitetu (Authority for the Financial Markets).

Misija Nizozemskog tijela za javni nadzor sastoji se od tri glavna strateška cilja:

1. AFM promiče pošteno i savjesno pružanje financijskih usluga

Nadzor se fokusira na financijske proizvode, financijske usluge i etičko poslovanje financijskih institucija. AFM pomaže u promicanju okruženja u kojem su potrošači privatni investitori te profesionalne stranke sposobne donositi dobro razmotrene odluke koje se tiču svog financijskog položaja na temelju razumljivih informacija i odgovarajućeg pružanja usluga.

2. AFM promiče pošteno i učinkovito poslovanje tržišta kapitala

Nadzor je osmišljen kako bi se utvrdilo da tvrtke koje posluju na tržištima kapitala pružaju pravovremene i pouzdane informacije, te da revizori koji moraju procijeniti relevantnost i točnost tih informacije i financijskih izvještaja svoje zadatke pravilno obavljaju. AFM utvrđuje je li financijsko izvještavanje pripremljeno u skladu s pravilima i standardima, te doprinosi okruženju u kojem investitori mogu donositi pravedne odluke.

3. AFM doprinosi stabilnosti financijskog sustava

AFM nadzire uredan rad i stabilnost financijske infrastrukture. Nadzor je usredotočen na ponašanje sudionika na tržištu koji bi mogli ugroziti financijsku stabilnost i transparentnost sistemskih rizika.

Iz godišnjeg izvješća iz 2018. godine nizozemskog tijela za javni nadzor revizije, (Annual report 2018, The Dutch Authority for the Financial Markets), otkrivamo kako kvaliteta zakonske revizije još nije trajno osigurana i da AFM se u 2018. godini usredotočio na povećanje kvalitete zakonske revizije.

Odbor za računovodstvo na Malti - **Accountancy Board – Quality Assurance Oversight** - osnovan je 1979. godine i glavni cilj mu je nadzor računovodstvene i revizijske profesije (Sever – Mališ, Brozović, 2015). Odboru su povjerene sljedeće zadaće (Accountancy Bord):

- izdavanje naloga za računovođe i uvjerenja o obavljenoj reviziji,
- registracija poduzeća računovođa i revizora,
- vođenje evidencije o poduzećima računovođa i revizora,
- rješavanje slučajeva koji dovod do suspenzije ili povlačenja naloga,
- savjetovanje, davanje preporuka i izražavanje mišljenja ministru,
- osiguranje kvalitete računovodstvene i revizijske profesije.

Tijekom svih godina djelovanja ovaj Odbor za računovodstvo poduzeo je različite inicijative u okviru svoje uloge. To uključuje formuliranje etičkog kodeksa za računovođe i revizore, postavljanje zahtjeva za kontinuirano stručno obrazovanje, uspostavljanje sustava osiguranja kvalitete i vođenje disciplinskih postupaka nad članovima struke. Odbor za računovodstvo također aktivno sudjeluje u postupcima Europske komisije o računovodstvu i reviziji u Bruxellesu, te ima suradnju i tehničku potporu Maltškog instituta računovođa (Accountancy Board).

The Quality Assurance Unit (QAU) je jedinica koja djeluje u ime Odbora za računovodstvo u provedbi i nadzoru procesa osiguranja kvalitete koji je predviđen odredbama 4. Direktive. Glavna funkcija QUA je obavljanje nadzora revizorskih tvrtki i samostalnih revizora koji obavljaju usluge zakonske revizije i sastavljaju revizorska izvješća.

Tijelo koje je u Španjolskoj nadležno za nadziranje eksterne revizije zove se **Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas (ICAC)**. Institut za računovodstvo i reviziju (ICAC) je autonomno tijelo koje je usko povezano s Ministarstvom gospodarstva, industrije i konkurentnosti koje svojim radom upravlja zakonima i općim odredbama koje se na njega primjenjuju. ICAC je vladina organizacija, osnovana 1988 godine, koja u potpunosti ovisi o Ministarstvu gospodarstva pa se tako može reći da je sustav nadzora u Španjolskoj sličan onome u RH (Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas).

Temeljna misija ICAC – a je vršenje nadzorne funkcije. Prema Zakonu o reviziji iz 2015. godine i Uredbi (EU) 537/2014 utvrđuje se da svi revizori podliježu vršenju aktivnosti javnog, objektivnog i neovisnog nadzora. Prema istoj Uredbi (EU) određene su sljedeće temeljne aktivnosti ICAC –a :

- odobrenje i upis revizorskih društava u Službeni registar revizora,
- donošenje etičkih standarda, internih standarda kontrole kvalitete u revizorskoj profesiji i standarda tehničke revizije,
- kontinuirano osposobljavanje revizora,
- redovito praćenje kretanja usluge revizije na tržištu,
- sustav inspekcije i istrage.

Tablica 2: Godine osnivanja i djelokrug rada tijela javnog nadzora revizije

Država	**Tijelo javnog nadzora**	**Godina osnivanja**	**Djelokrug rada**
Republika Hrvatska	od 2008.god od 2018.god – Odbor za javni nadzor revizije **od 2018.god. – Ministarstvo financija**	2008.	Primarni cilj je provođenje fiskalne politike, ali obavlja i druge poslove među kojima je javni nadzor revizije
Slovenija	Agencija za javni nadzor nad revidiranjem	2008.	Javni nadzor revizije i revizijske profesije

Nizozemska	Netherlands Authority for the Financial Markets	2002.	Nadziranje cijelog financijskog sustava
Malta	Accountancy Bord – Quality Assurance Oversight Committee	1979.	Nadzor revizijske i računovodstvene profesije
Španjolska	Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas	1988.	Nadzor revizijske i računovodstvene profesije

Izvor: obrada autora

Prethodnom tablicom prikazali smo tijela javnog nadzora i njihove primarne djelatnosti u Republici Hrvatskoj, Sloveniji, Nizozemskoj, Malti i Španjolskoj. Možemo primijetiti da su Malta i Španjolska imale organizirano tijelo javnog nadzora prije svjetskih korporativnih skandala te je već tada prepoznala potrebu za nadzorom revizijske profesije dok su ostale zemlje tu potrebu prepoznale dosta kasnije. Također, iz tablice vidimo da Slovenija i Malta i Španjolska imaju tijelo koje je zaduženo isključivo za nadzor računovodstvene i revizijske profesije, dok Hrvatska (otkad je nadležno tijelo Ministarstvo financija) i Nizozemska imaju tijela koja obavljaju i druge mnoge funkcije osim javnog nadzora revizije.

4.2.2. Ustrojstvo tijela javnog nadzora revizije

Svako tijelo javnog nadzora revizije mora imati formiran odbor u kojem je broj članova u većini slučajeva neparan broj. Također, propisan je i period neaktivnosti članova odbora u obavljanju funkcije revizije zbog objektivnosti i nepristranosti koje su glavne funkcije revizije. Članove odbora može imenovati i razriješiti Vlada na prijedlog ministra financija, sam ministar financija ili pak neko drugo tijelo a to ovisi kako je propisano u određenoj zemlji. U nastavku upoznat ćemo se sa karakteristikama i kriterijima odbora tijela javnog nadzora u svim odabranim zemljama članicama.

Tablica 3: Ustrojstvo tijela javnog nadzora revizije

Država	Br. Članova odbora	Postupak izbora članova	Period neaktivnosti članova u reviziji
Republika Hrvatska	7	Imenuje i razrješava Vlada na prijedlog ministra financija	Min. 3 god.
Slovenija	8	Imenuje Vlada na prijedlog ministra financija	Min. 3. god.
Nizozemska	5	Imenuje ministar financija na prijedlog Nadzornog odbora AFM-a	Min. 3. god.
Malta	8	Imenuje ministar financija	Min. 3 god.
Španjolska	9	Imenuje Vlada	Min. 3 god.

Izvor: obrada autora

Iz tablice 3 vidljivo je ustrojstvo odabranih tijela za javni nadzor te broj godina koje članovi nadzornog odbora moraju biti neaktivni u reviziji. Možemo primijetiti da u svim državama članicama članove nadzornog odbora imenuje ministar financija ili Vlada na prijedlog ministra financija. Također, svim državama je zajednički uvjet da članovi odbora ne smiju biti aktivni posljednje tri godine u obavljanju revizije.

4.2.3. Financiranje tijela javnog nadzora revizije

U svim zemljama koje smo odabrali za analizu mora postojati određen način financiranja tijela javnog nadzora revizije da bi ono moglo obavljati svoje funkcije. Financiranje tijela javnog nadzora revizije može biti cjelokupno iz državnog proračuna, a također se može koristiti mješoviti model financiranja (naknade revizora koji nadzire, Ministarstvo financija i fiksni dio iz državnog proračuna).

Tablica 4: Financiranje tijela javnog nadzora revizije

Država	**Izvor financiranja**
Republika Hrvatska	Iz državnog proračuna
Slovenija	Državni proračun, naknade za pružene usluge koje odobrava Vlada
Nizozemska	Mješoviti model
Malta	50% iz državnog proračuna, 50% od revizijske profesije (revizijske naknade koje se plaćaju na godišnjoj razini)
Španjolska	Javna poduzeća, revizijska profesija i državni proračun

Izvor: obrada autora

U tablici broj 4 prikazani su izvori financiranja tijela javnog nadzora revizije. Bez obzira na izvor financiranja, u svim zemljama je neovisnost osigurana na način da proračun nadzornog tijela odobrava neko državno tijelo. U Hrvatskoj se tijelo javnog nadzora financira potpuno iz državnog proračuna, dok u Slovenija, Nizozemska Malta i Španjolska imaju mješoviti model financiranja što znači da je jedan dio izvora financiranja iz državnog proračuna a ostali mogu biti revizijske naknade, naknade javnih poduzeća i dr.

4.2.4. Provođenje i učestalost inspekcija i nadzora

Svako tijelo javnog nadzora revizije provodi određene inspekcije i ima propisane sankcije za revizorska društva koja provode zakonsku reviziju. Inspekcije mogu biti redove godišnje, redovne tematske i inspekcije na zahtjev treće osobe.

Svim odabranim zemljama članicama zajedničko je da se nadzor nad samostalnim revizorima i revizijskim tvrtkama mora provoditi najmanje jednom u 6 godine, a kod subjekata od javnog interesa jednom u 3 godine.

Tablica 5: Provođenje i učestalost inspekcija od strane tijela javnog nadzora revizije

Država	Odgovornost za inspekcije	Prva inspekcija	Djelokrug nadzora	Vrste inspekcija	Učestalost inspekcija
Republika Hrvatska	DA	2010. god.	Revizorske tvrtke koje provode zakonsku reviziju	Redovne godišnje inspekcije i inspekcije na zahtjev treće osobe	Jednom u 6 ili 3 godine (kod subjekta od javnog interesa)
Slovenija	DA	2009.god.	Revizorske tvrtke koje provode zakonsku reviziju	Redovne godišnje inspekcije i inspekcije na zahtjev treće osobe	Jednom u 6 ili 3 godine (kod subjekta od javnog interesa)
Nizozemska	DA	N/A	Revizorske tvrtke koje provode zakonsku reviziju	Redovne i tematske inspekcije	Jednom u 6 ili 3 godine (kod subjekta od javnog interesa)
Malta	DA	2007.god.	Revizorske tvrtke koje provode zakonsku reviziju	Redovne inspekcije	Jednom u 6 ili 3 godine (kod subjekta od javnog interesa)
Španjolska	DA, u suradnji s profesionalnim tijelima	1992 god.	Revizorske tvrtke koje provode zakonsku reviziju	Redovne inspekcije	Jednom u 6 ili 3 godine (kod subjekta od javnog interesa)

Izvor: obrada autora

Provođenje inspekcija kao oblika izravnog uvida u radnu dokumentaciju revizora je jedno od najvažnijih mjera nadzora revizije. Iz tablice broj 5 vidljivo je da uz redovne inspekcije te inspekcije na zahtjev treće osobe u Nizozemskoj postoje i tematske inspekcije. Takve inspekcije nadziru područja koja su označena rizičnim (npr. revizija financijskih institucija). Što se tiče učestalosti provođenja inspekcija kod svih analiziranih država inspekcije se provode prema zahtjevima Direktive EU a to je najmanje jednom u šest godina, a kod revizorskih tvrtki koje provode revizije kod subjekata javnog interesa najmanje jednom u tri godine.

4.2.5. Ocjena sustava javnog nadzora odabranih država

Nakon pojedinačne analize odabranih kriterija i usporedbe odabranih zemalja članica Europske Unije tablicom koja slijedi u nastavku prikazati ćemo ukupnu ocjenu za svaku od odabranih zemalja. Bodovanjem svakog elementa, te na kraju izračunavanjem aritmetičke sredine dobiti ćemo uvid u to koje zemlje najefikasnije provode javni nadzor eksterne revizije.

Tablica 6: Ocjena sustava javnog nadzora odabranih država

Kriterij	Element kriterija	HRV	SLO	NIZ	MAL	SPA
1. Osnivanje i djelokrug rada	1.1.Godina osnivanja	2,5	2,5	2,5	5	5
	1.2. Glavni cilj	0	2	0	2	2
	Ukupno:	**1,25**	**2,25**	**1,25**	**3,5**	**3,5**
2. Ustrojstvo	2.1 Postupak izbora	0	0	1	1	0
	2.2. Neovisnost članova	0	0	0	0	0
	Ukupno:	**0**	**0**	**0,5**	**0,5**	**0**
3. Financiranje	3.1. Izvor financiranja	1	1	2	2	2
	Ukupno:	**1**	**1**	**2**	**2**	**2**
4. Sustav inspekcija	4.1. Odgovornost	1	1	1	1	1

	za inspekcije					
	4.2. Godina prve inspekcije	2,5	2,5	N/A	2,5	5
	4.3. Djelokrug nadzora	2	2	2	2	2
	4.4. Vrste inspekcija	2	2	5	2	2
	4.5. Učestalost inspekcija	2	2	2	2	2
	Ukupno:	**1,9**	**1,9**	**2**	**1,9**	**2,4**
UKUPNA OCJENA:		**4,15**	**5,15**	**5,75**	**7,9**	**7,9**

Izvor: obrada autora

Postupak bodovanja kod ocjene sustava javnog nadzora odabranih tijela je sljedeći:

1.1. Godina osnivanja – 5 bodova ako je tijelo stvoreno prije 2000. god., 2,5 boda ako je stvoreno 2000. ili kasnije, 0 bodova ako nema tijela javnog nadzora,

1.2. Cilj nadzora – 2 boda ako je glavni cilj nadzor revizije, 0 ako nije,

2.1. Postupak izbora – 1 bod ako imenuje ministar financija, 0 ako nije,

2.2. Neovisnost članova – 2 boda ako je period neaktivnosti članova u reviziji 5 god., a 0 ako je manje od 5 god.,

3.1. Izvor financiranja – 2 boda ako je mješoviti model, 1 ako nije,

4.1. Odgovornost za inspekcije – 1 bod DA, 0 NE,

4.2. Godina prve inspekcije – 5 bodova ako je prva inspekcija provedena prije 2000.god., 2,5 boda ako je 2000.god. ili kasnije, 0 bodova ako nema inspekcija,

4.3. Djelokrug nadzora – 2 boda za države koje provode inspekcije za tvrtke koje provode zakonsku revizije, 1 bod samo za određena revizorska društva, 0 bodova ako nema inspekcija,

4.4. Vrste inspekcija – 5 bodova za redovne i posebne inspekcije, 2 boda samo redovne inspekcije, 0 bodova ako nema inspekcije,

4.5. Učestalost inspekcija – 5 bodova za provođenje inspekcija češće od zahtjeva Direktive, 2 boda prema Direktivi, 0 bodova ako nema inspekcija.

U tablici broj 6 prikazali smo četiri navedena kriterija koja smo objasnili u prethodnim tablicama za pet odabranih država članica da bi na kraju donijeli ocjenu stupnja razvijenosti sustava javnog nadzora revizije za svaku državu posebno. Za svaki element dodijelili smo od 0 do 5 bodova te nakon toga izračunali aritmetičku sredinu kako bi se dodijelili bodovi. Na kraju broj bodova svih elemenata predstavlja ukupnu ocjenu razvijenosti sustava javnog nadzora revizije. Prema ovom ocjenjivanju najveći ukupni broj bodova imaju Malta i Španjolska koje su jednako rangirane. Nakon njih slijedi Nizozemska, Slovenija a Hrvatska je na posljednjem mjestu. Možemo zaključiti da sve analizirane zemlje ispunjavaju uvjete koje propisuje Direktiva EU i Zakon o reviziji ali pritom neke zemlje, poput Malte, Nizozemske i Španjolske više pažnje pridaju usavršavanju kvalitete javnog nadzora.

5. ZAKLJUČAK

U današnjim uvjetima u kojima poduzeća posluju na tržištu nužno je ostvariti konkurentske prednosti te postići maksimalno povećanje profitabilnosti. Da bi poduzeća uspjela u tim ciljevima bitno je da svoje financijske izvještaje prikazuju fer, realno i u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Upravo provjerom tih financijskih izvještaja poduzeća bavi se eksterna revizija. To je disciplina kojoj je glavni cilj utvrđivanje realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja a provode je neovisne i stručne osobe tj. ovlašteni revizori.

Zadatak ovlaštenih revizora je da neovisno i objektivno izraze svoje mišljenje o financijskim izvještajima. Međutim,slabosti u kvaliteti obavljanja revizije mogu dovesti do situacije da revizor ne prepozna prijevarno financijsko izvještavanje slučajno ili namjerno te da izda neodgovarajuće mišljenje. Zbog toga je bitno da postoji sustav nadzora kvalitete eksterne revizije koji prati i kontrolira sva revizorska društva i ovlaštene revizore.

Važnost kontrole kvalitete revizije sve više dolazi do izražaja zbog toga što je korisnicima financijskih izvještaja narušeno povjerenje u revizijsku profesiju. Cilj svake države trebao bi biti postizanje dobrog sustava nadzora kvalitete eksterne revizije jer se njime povećava točnost i vjerodostojnost financijskih izvještaja koji utječu na financijsko tržište u cjelini.

Komparativna analiza između sustava javnih nadzora odabranih zemalja članica EU pokazala je da, sukladno dostupnim informacijama, njihovi sustavi javnog nadzora ispunjavaju barem minimalne uvjete koji su propisani Direktivom EU. Zemlje koje su prepoznale potrebu za učinkovitim nadzorom revizije samoinicijativno su uspostavile sustave javnog nadzora koji su razvijeniji od minimalnih zahtjeva. Istraživanjem stupnja razvijenosti zaključili smo daje sustav nadzora u Hrvatskoj lošiji nego u ostalim zemljama ali to se može opravdati činjenicom da se radi o zemlji koja ima najmanje iskustva u nadzoru revizijske profesije.

Suradnja između tijela javnih nadzora zemalja članica EU kao i dobro uspostavljen sustav nadzora može dovesti do povećanja kvalitete eksterne revizije i dugoročnog zadovoljstva svih korisnika financijskih informacija.

SAŽETAK

Eksterna revizija ima jako važnu ulogu u poslovnom odlučivanju i korporativnom upravljanju poduzećem te je bitno osigurati njeno kvalitetno provođenje. Da bi se osigurala kvaliteta eksterne revizije osobe koje ju provode (ovlašteni revizori) moraju se pridržavati propisanih zakona, standarda, pravilnika, načela te poštovati Kodeks profesionalne etike revizora. U praksi se često susrećemo s nepravilnostima u financijskim izvještajima koje nastaju upravo zbog pogrešaka ili prijevara ovlaštenih revizora. Zbog toga mora postojati sustav nadzora čija je uloga ključna za osiguranje kvalitete eksterne revizije i praćenje rada revizora. Direktivom Europske Unije propisano je da svaka država članica mora imati uspostavljeno tijelo javnog nadzora koje je odgovorno za provođenje kontrole nad revizijom. U Hrvatskoj tijelo za javni nadzor revizije od 1.1.2018. godine je Ministarstvo financija koje svojim inspekcijama i kontrolama osigurava kvalitetu provođenja eksterne revizije. Dobro obavljen nadzor doprinosi jačanju povjerenja korisnika u financijske izvještaje te jača ugled revizijske profesije.

Ključne riječi: eksterna revizija, kvaliteta, nadzor

SUMMARY

External audit plays an important role in business decision making and corporate governance, and it is essential to ensure its good performance. To ensure the high quality of the external auditing, the person who conducts it (authorized auditors) need to comply with the laws, standards, rules, principles and the Code of Auditors Ethic. In practice, we are often faced with irregularities in financial reports because of the possible frauds and errors of authorized auditors. Therefore, there must be a monitoring system whose main role is to ensure the supervision of the quality of the external audit and supervision of auditors. The European union appoints that every member country must have an established public oversight body whose responsibility is enforcing control over the audit. Since January 1, 2018, the public oversight body in Croatia is Ministry of finance which ensure the high quality of its external audit with its inspections and controls. Well-conducted supervision contributes to the consolidation of customer confidence in the financial reports and boosts the reputation of the audit profession.

Keywords: external audit, quality, supervision

LITERATURA

Knjige:

1. Akrap, V., Čoh Mikulec, B., Kasum, V., Kordić, H., Krasić, Š., Mamić-Sačer, I., Žager, L. (2009). Državna revizija. Zagreb: MASMEDIA doo.

2. Bebek, B., Kolumbić, A. (2000). Poslovna etika. Sinergija.

3. Carmichael, D. R., Willingham, J. J., Lang, M., Presečan, S. (2001). Pojmovi i metode revizije: vodič u suvremenu revizijsku teoriju i praksu.

4. Filipović, I. (2009). Revizija. Sinergija nakladništvo doo, Zagreb, 3.

5. Filipović, I., Bartulović M., Filipović M., (2018). Revizija mehanizam nadzora i povjerenja.

6. Kovačevič, R. (1993). Revizija u tržišnom gospodarstvu.

7. Messier, W. F., & Damjanović, M. (2000). Revizija: priručnik za revizore i studente s rješenjima zadataka.

8. Pivac, S. (2010). Statističke metode. Ekonomski fakultet u Splitu, Split.

9. Popović, Ž., Vitezić, N. (2000). Revizija i analiza. Rijeka, Sveučilište u Rijeci.

10. Mališ, S. S., Tušek, B., Žager, L., Gulin, D., Sačer, I. M., Odar, M. (2012). Revizija: načela, standardi, postupci. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

11. Soltani, B. (2009). Revizija: međunarodni pristup. Mate.

12. Tipurić, D., Cingula, M., Galetić, L., Sisek, B., Spremić, M., Tušek, B., Omazić, M. A. (2008). Korporativno upravljanje. Sinergija.

13. Tušek, B. (2001). Revizija instrument poslovnog odlučivanja. u: TEB Poslovno savjetovanje.

14. Tušek, B., Žager, L. (2007). Revizija, drugo izmijenjeno i dopunjeno izdanje. HZRFD, Zagreb.

15. Tušek, B., Žager, L., Barišić, I. (2014). Interna revizija. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 107-149.

16. Vujević, I. (2005). Financijska analiza u teoriji i praksi. Ekonomski fakultet Split, Split, 142-145.

17. Vujević, I. (2003). Revizija.

18. Žitinski, M. (2006). Poslovna etika. Dubrovnik, Sveučilište u Dubrovniku.

Web izvori:

1. Aleksić, A. (2007). Poslovna etika-element uspješnog poslovanja. Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, 5(1), 419-429., [Internet] raspoloživo na file:///C:/Users/korisnik/Downloads/zef2007_24%20(3).pdf

2. Accountancy Bord – Quality Assurance Oversight Committe, službena stranica, [Internet] raspoloživo na https://accountancyboard.gov.mt/About/AccountancyBoard.aspx

3. Accountancy Bord (2018): Annual Report 2018., [Internet] raspoloživo na file:///C:/Users/korisnik/Downloads/Annual%20Report%202018%20%2026%20March%202019.pdf

4. Authority for the Financial Markets (AFM), službena stranica, [Internet] raspoloživo na https://www.afm.nl/en/over-afm

5. Authority for the Financial Markets (AFM) (2018): Annual Report 2018, [Internet] raspoloživo na file:///C:/Users/korisnik/Downloads/afm-annual-report-2018%20(1).pdf

6. Agencija za javni nadzor nad revidiranjem, službena stranica, [Internet] raspoloživo na http://www.anr.si/Obvescanje_o_nadzorih/

7. Agencija za javni nadzor nad revidiranjem (2013): Poročilo o ukrepih Agencije za javni nadzor nad revidiranjem za leto 2013, [Internet] raspoloživo na http://www.anr.si/f/docs/Obvescanje_o_nadzorih/Porocilo_o_ukrepih_2013_koncno_3.pdf

8. Filipović, I. (2009). Revizija (skripta)., Ekonomski fakultete Split.

9. Filipović, I. (2009). Osnove revizije (skripta)., Ekonomski fakultete Split.

10. IFAC službena stranica, [Internet]: raspoloživo na https://www.ifac.org/

11. Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas, službena stranica, [Internet] raspoloživo na http://www.icac.meh.es/home.aspx

12.Hrvatska revizorska Komora, službena stranica, [Internet] raspoloživo na http://www.revizorska-komora.hr/index.php/o-nama.html

13. Hrvatska revizorska Komora (2016): Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima., [Internet] raspoloživo na http://www.revizorska-komora.hr/pdf/MRevS/2015%20IAASB%20Handb%20MRevS%20700%20(izmijenjen).pdf

14. Hrvatska revizorska Komora (2011/2012): Izvješće o nadzoru i provjeri kvalitete rada revizorskih društava/samostalnih revizora i ovlaštenih revizora za godinu 2011./2012., [Internet] raspoloživo na http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Nadzor/Izvjesce%20o%20nadzoru%202011-2012.pdf

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

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

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

18. Hrvatska revizorska Komora (2010): Rezultati provjere kvalitete rada (2010)., [Internet] raspoloživo na http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Nadzor/4_Izvjesce_Rezultati_provjere_kvalitete_rada_2010.pdf

19. Hrvatska revizorska komora : Priručnik s kodeksom profesionalne etike za računovođe (2015), [Internet]: raspoloživo na http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Kodeks-etike/16%20IESBA%20Handb-2015-ver3_final%2024117.pdf

20. Majič. M., Relić. S., (2014): Pregled hrištev hierarhije pravil revidiranja, [Internet] raspoloživo na http://www.anr.si/f/docs/Obvescanje_o_nadzorih/Pregled_krsitev_Hierarhije_pravil_revidiranja_2014_1.pdf

21. Ministarstvo financija, Republika Hrvatska, službena stranica, [Internet] raspoloživo na http://www.mfin.hr/hr/ustrojstvo

22. Osma, B. G. et al. (2014) Public oversight systems for statutory auditors in the European Union, [Intermet] raspoloživo na https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2485170

23. Pernar, L., Mijoč, I., & Danić, D. (2009). Upravljanje kvalitetom revizijskog procesa u vanjskoj reviziji. Ekonomski vjesnik: Review of Contemporary Entrepreneurship, Business, and Economic Issues, 22(1), 161-170., [Internet] raspoloživo na file:///C:/Users/korisnik/Downloads/14%20(3).pdf

24. Pravilnik o stalnom stručnom usavršavanju ovlaštenih revizora NN 104/2018 (2018), [Internet] raspoloživo na https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/full/2018_11_104_2038.html

25. Tušek, B., Filipović, D., & Pokrovac, I. (2008). Uloga revizijskog odbora u povećanju eksternih i internih mehanizama korporativnog upravljanja. Zbornik ekonomskog fakulteta u Zagrebu, 6(1), 223-240., [Internet] raspoloživo na file:///C:/Users/korisnik/Downloads/zefg2008_15%20(3).pdf

26. Sever Mališ, S., & Brozović, M. (2015). Ocjena razvijenosti sustava javnog nadzora revizije zemalja europskog ekonomskog područja. Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, 13(2), 49-67., [Internet] raspoloživo na file:///C:/Users/korisnik/Downloads/ZEFZG3%20(9).pdf

27. Službeni list Europske unije, DIREKTIVA 2006/43/EZ EUROPSKOG PARLAMENTA I VIJEĆA. [Internet] raspoloživo na https://eur-lex.europa.eu/legal-content/hr/TXT/?uri=CELEX:32006L0043

28. Službeni list Europske unije, DIREKTIVA 2014/56/EU EUROPSKOG PARLAMENTA I VIJEĆA. [Internet] raspoloživo na https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX%3A32014L0056

29. UREDBA (EU) br. 537/2014 EUROPSKOG PARLAMENTA I VIJEĆA. [Internet] raspoloživo na https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014R0537&from=HU

30. Zakon o reviziji, NN 146/05 i 139/08, [Internet] raspoloživo na http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Propisi/1_Zakon-o-reviziji-procisceni-tekst.pdf

31.Zakon o reviziji, NN 127/17, [Internet] raspoloživo na https://www.zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji

32. Zakon o računovodstvu NN 78/15, 134/15, 120/16, 116/8, [Internet] raspoloživo na https://www.zakon.hr/z/118/Zakon-o-ra%C4%8Dunovodstvu

POPIS TABLICA

Tablica 1: Usporedba starog i novog Zakona o reviziji……41

Tablica 2: Godine osnivanja i djelokrug rada tijela javnog nadzora revizije……..…..47

Tablica 3: Ustrojstvo tijela javnog nadzora revizije…….49

Tablica 4: Financiranje tijela javnog nadzora …….50

Tablica 5: Provođenje i učestalost inspekcija od strane tijela javnog nadzora revizije…....51

Tablica 6: Ocjena sustava javnog nadzora odabranih država……..52

POPIS SHEMA:

Shema 1: Kriteriji za ocjenu i određenje postupaka ocjene realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja…….9