

Objekt i predmet revizije

Prof. dr. sc. Lajoš Žager

Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu

Revizijska (revizorska) načela

Načelo (princip)

1. rukovodeća ideja; polazna točka
2. osnovno pravilo ponašanja; osnova, temelj

Revizijska (revizorska) načela

- Osnovna pravila ponašanja pri obavljanju revizije
- Posljedica kumuliranog iskustva i dostignuća teorije
- Ishodište revizijskih standarda

REVIZIJSKI STANDARDI: razrada temeljnih revizijskih načela; definiraju tko, pod kojim uvjetima i kako može obavljati reviziju

Uvod

REVIZIJA

1. Osim praktičnog karaktera podrazumijeva se i njen teorijski ili znanstveni karakter
2. Praktična rješenja koja se primjenjuju u reviziji moraju biti i znanstveno-teorijski utemeljena

REVIZIJA = znanstvena disciplina

Kategorijalni sustav znanstvene discipline

1. Pojam
2. Temeljna načela
3. Vrste
4. Objekt i predmet
5. Metode

Pojam revizije - definicije

American Accounting Association

Revizija je sistematiziran proces objektiviziranog pribavljanja i stvaranja dokaza o ekonomskim događajima i rezultatima s ciljem da se ustanovi usklađenost između postojećeg poslovanja i izvještaja o poslovanju sa unaprijed definiranim kriterijima te da se to dostavi zainteresiranim korisnicima.

Međunarodni revizijski standardi

Revizija je neovisno ispitivanje financijskih izvještaja ili onih financijskih informacija što se odnose na subjekt, onaj profitno usmjeren ili onaj koji to nije, bez obzira na njegovu veličinu ili zakonski oblik, kada je takvo ispitivanje potaknuto s izražavanjem mišljenja o tome.

Pojam revizije - definicije

Zakon o reviziji (NN br. 146/2005)

- Revizija je postupak provjere i ocjene financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja te podataka i metoda koje se primjenjuju pri sastavljanju financijskih izvještaja , na temelju kojih se daje stručno i neovisno mišljenje o istinitosti i objektivnosti financijskog stanja, rezultata poslovanja i novčanih tokova.
- Revizija obuhvaća i druge poslove predviđene Zakonom o trgovačkim društvima te posebnim propisima.

Obvezna primjena Međunarodnih revizijskih standarda (MRevS)

Moguća suvremena revizijska načela u RH

1. Načelo profesionalne etike revizora
2. Načelo nezavisnosti revizora
3. Načelo stručnosti (kompetentnosti) revizora
4. Načelo dokumentiranosti
5. Načelo nepristranog (objektivnog) izvješćivanja
6. Načelo zakonitosti
7. Načelo odgovornosti

MOGUĆE ISHODIŠTE HRVATSKIH REVIZIJSKIH STANDARDA -
usklađenost s Međunarodnim revizijskim standardima – MRevS
(*International Standards on Auditing – ISA*)

Temeljne vrste revizije

- Prema subjektu koji provodi ispitivanje:
 - A. interna revizija
 - B. eksterna revizija
- Prema objektu ispitivanja:
 - A. revizija poslovanja
 - B. revizija financijskih izvještaja (uvid)
- Prema području ispitivanja:
 - A. “komercijalna” revizija
 - B. državna revizija
- Revizija informacijskih sustava

Vrste revizije – pragmatički aspekt

1. **Eksterna revizija finansijskih izvještaja** (ključno pitanje: Jesu li finansijski izvještaji realni i objektivni?)
2. **Interna revizija poslovanja** (ključno pitanje: Kolika je kvaliteta poslovanja i kako poboljšati kvalitetu poslovanja?)
3. **Državna revizija** (ključno pitanje: Da li se državna (javna) sredstva troše namjenski i racionalno?)

Faze procesa revizije

- Odabiranje i upoznavanje kriterija pomoću kojih se opisuju “poželjna stanja”.
- Proučavanje i istraživanje postojeće situacije (prikupljanje dokaza).
- Usporedba postojeće situacije s “poželjnim stanjem” koje je definirano unaprijed utvrđenim kriterijima.
- Donošenje zaključka o stupnju usklađenosti postojeće situacije i poželjnog stanja (formiranje mišljenja).
- Sastavljanje izvješća usmjerenog korisnicima.

Polazište za razmatranje objekta i predmeta revizije

Objekt revizije:

- poduzeće (poslovni subjekt, trgovačko društvo)
- različite mikroekonomske discipline proučavaju isti objekt - definiranje predmeta omogućava razlikovanje pojedinih mikroekonomskih disciplina koje proučavaju isti objekt (primjerice razlikovanje računovodstva od revizije)

Predmet revizije:

- stupanj (razina) usklađenosti poslovanja poduzeća i njegovih financijskih izvještaja sa unaprijed definiranim kriterijima

Određenje predmeta revizije

- DVA BITNA PITANJA
 - 1) **kriteriji** za ocjenu usklađenosti
 - 2) **postupak** ocjene usklađenosti

- U određenju predmeta revizije važno je istaknuti da se kriteriji za ocjenu usklađenosti te postupak ocjene usklađenosti različito opisuju za:
 - a) eksternu reviziju (financijskih izvještaja),
 - b) internu reviziju (poslovanja).

Eksterna revizija finansijskih izvještaja ("komercijalna revizija")

Kriteriji za ocjenu:

1. računovodstvena načela,
2. računovodstveni standardi (MSFI/MRS),
3. zakonski propisi (Zakon o računovodstvu),
4. računovodstvene politike.

Postupak ocjene:

1. revizijski standardi (MRevS),
2. kodeks profesionalne etike revizora,
3. zakonski propisi (Zakon o reviziji).

Računovodstvena načela kao ishodište kriterija za ocjenu realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja *Zakon o računovodstvu (NN br. 90/1992, članak 26.)*

- Temeljne računovodstvene pretpostavke
- Poslovanje na neograničeno vremensko razdoblje
- Dosljednost
- Priznavanje poslovnih promjena u trenutku nastanka

Računovodstvena načela kao ishodište kriterija za ocjenu realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja

Zakon o računovodstvu (NN br. 90/1992, članak 26.)

Opća načela procjene:

1. Opreznost
2. Prevaga biti nad formom
3. Vrijednosna značajnost
4. Pojedinačna procjena
5. Vremenska povezanost bilančnih pozicija

Temeljni elementi revizorova izvješća

- naslov
- naslovnik
- početni ili uvodni odjeljak (odgovornost revizora i odgovornost menadžmenta)
- odjeljak o djelokrugu revizije (opis revizije i poziv na relevantne standarde ili praksu)
- odjeljak u kojemu se izražava mišljenje (kriteriji financijskog izvješćivanja)
- datum izvješća
- revizorova adresa
- revizorov potpis

Revizorsko izvješće uključuje (*Zakon o računovodstvu, NN br. 78/2015, Članak 20.*):

1. uvod u kojem se navode financijski izvještaji koji su predmetom revizije, zajedno s okvirom financijskog izvještavanja koji je uporabljen u njihovu sastavljanju
2. opis opsega zakonske revizije, uz navođenje revizijskih standarda u skladu s kojima je revizija obavljena
3. mišljenje revizora kojim se jasno izražava pružaju li godišnji financijski izvještaji istinit i fer prikaz financijskog položaja poduzetnika sukladno Zakonu i Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja, odnosno Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, ili jesu li godišnji financijski izvještaji u skladu s propisima kojima se uređuje poslovanje poduzetnika ako propisi zahtijevaju takvo mišljenje revizora. Mišljenje revizora može biti pozitivno ili uvjetno mišljenje ili negativno ili se ovlašteni revizor može suzdržati od izražavanja mišljenja ako ga nije u mogućnosti izraziti
4. isticanje pitanja i navođenje ostalih pitanja na koje revizor želi ukazati, ali bez izražavanja mišljenja s ogradom, ako to zahtijevaju Međunarodni revizijski standardi
5. mišljenje o usklađenosti izvješća posloводства s godišnjim financijskim izvještajima za istu poslovnu godinu
6. mišljenje o tome je li izvješće posloводства sastavljeno u skladu s ovim Zakonom
7. izjavu o tome je li, a na temelju znanja i razumijevanja poslovanja poduzetnika i njegova okruženja stečenog u okviru revizije, revizor identificirao značajne pogrešne prikaze u godišnjem izvješću te, ako ih ima, opisati prirodu takvih pogrešaka.

Kriteriji za ocjenu realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja i postupak ocjene financijskih izvještaja moraju biti vidljivi u revizorovu izvješću

različite države imaju različite kriterije i različit postupak ocjene financijskih izvještaja

Odjeljak o djelokrugu revizije

- Revizija je obavljena prema Međunarodnim revizijskim standardima.

Odjeljak u kojemu se izražava mišljenje

- Financijski izvještaji u skladu su s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (pozitivno mišljenje).
- Financijski izvještaji nisu u skladu s Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (negativno mišljenje).

Okolnosti koje uvjetuju mišljenje različito od pozitivnog mišljenja

Ograničenje obujma ispitivanja:

- 1) mišljenje s rezervom
- 2) suzdržanost o izražavanja mišljenja

Nesuglasje s menadžmentom:

- 1) mišljenje s rezervom
- 2) negativno mišljenje

MODIFICIRANA REVIZOROVA IZVJEŠĆA:

- 1) pitanja koja utječu na mišljenje
- 2) pitanja koja ne utječu na mišljenje

Interna revizija (revizija poslovanja)

Kriteriji za ocjenu:

- ciljevi poduzeća
- politike poduzeća
- zakonski propisi
- ostala pravila poduzeća

Postupak ocjene:

- standardi interne revizije (HSIR)
- kodeks profesionalne etike internih revizora (SIR)
- zakonski propisi
- interna pravila

Nova definicija interne revizije - IIA

Interna revizija je neovisno i objektivno jamstvo i **savjetodavna** aktivnost rukovođena filozofijom **dodane vrijednosti** s namjerom poboljšanja poslovanja organizacije. Ona pomaže organizaciji u ispunjavanju njezinih ciljeva uvodeći sustavan i discipliniran pristup procjenjivanju i poboljšanju djelotvornosti **upravljanja rizicima**, kontrole i **korporativnog upravljanja**.

Karakteristike izvješća internog revizora

- Obuhvaća ocjenu cjeline (dijela) poslovanja s naglaskom na djelovanju internih kontrola.
- Sadrži prijedloge (preporuke) za otklanjanje slabosti i moguća poboljšanja.
- Omogućava praćenje realizacije preporuka za kvalitetnije poslovanje sadržanih u izvješću.
- Usmjereno je internim korisnicima (različite razine menadžmenta, nadzorni odbor) i javno se ne objavljuje.
- Manje je formalizirano od izvješća eksternog revizora; uobičajeno sadrži sljedeća poglavlja:
 - uvod,
 - svrha,
 - djelokrug,
 - mišljenje,
 - nalaz,
 - preporuke.

Kvaliteta rada internog revizora

- Determinirana je shvaćanjem objekta i predmeta revizije u svakom konkretnom poduzeću.
- Kriteriji za ocjenu kvalitete poslovanja nisu općeprihvaćeni za sva pojedina poduzeća.
- Osim na ciljevima i politikama te zakonskim propisima naglasak je na internim zahtjevima.
- Postupak ocjene nije strogo definiran kao kod eksterne revizije iako i ovdje postoje standardi, kodeks etike i zakonski propisi. Međutim, osim toga postoje i interna pravila.
- Kvaliteta rada (savjetnička aktivnost, dodana vrijednost, upravljanje rizicima, korporativno upravljanje) zavisi i od pravilno definiranog objekta i predmeta interne revizije.

Zaključak

- Shvaćanje objekta i predmeta revizije nije samo teorijsko pitanje, već ima i značajne praktične (pragmatične) implikacije.
- Dobro definirani predmet revizije (kriteriji ocjene i postupak ocjene) omogućavaju jednostavniji postupak revizije i olakšavaju postupak izvješćivanja o rezultatima revizije. Osim toga, izvješća su razumljivija korisnicima.
- Zbog specifičnosti svakog pojedinog poduzeća pitanje predmeta revizije teže se opisuje kod interne revizije. Nasuprot tome, kod eksterne revizije predmet revizije jednostavnije je definirati zbog javnog objavljivanja financijskih izvještaja.