

VELEUČILIŠTE U POŽEGI



STUDENT: Antonija Kajtazi, MBS: 6654

ULOGA NEOVISNOSTI EKSTERNOG REVIZORA U PROCESU REVIZIJE FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

ZAVRŠNI RAD

Požega, 2017. godine.

VELEUČILIŠTE U POŽEGI

DRUŠTVENI ODJEL

PREDDIPLOMSKI STRUČNI STUDIJ RAČUNOVODSTVO

**ULOGA NEOVISNOSTI EKSTERNOG REVIZORA U
PROCESU REVIZIJE FINACIJSKIH IZVJEŠTAJA**

ZAVRŠNI RAD

IZ KOLEGIJA REVIZIJA

MENTOR: dr.sc. Dubravka Mahaček, prof.

STUDENT: Antonija Kajtazi

Matični broj studenta: 6654

Požega, 2017. godine

SAŽETAK

Predmet ovog završnog rada je uloga neovisnosti eksternog revizora u procesu revizije financijskih izvještaja te se opisuje i objašnjava eksterna revizija kao profesija. Eksterni revizor kao stručna, neovisna i ovlaštena osoba predstavlja najviše računovodstveno zvanje te se u ovom radu prikazuje njegova neovisnost u procesu revizije, ali se spominje i njegova suradnja sa internim revizorima. Objašnjeno je kojih pravila se revizor mora pridržavati kako bi očuvao svoju neovisnost i kako se mora i ne smije ponašati.

Ključne riječi: revizija, eksterna revizija, eksterni revizor, načelo neovisnosti

ABSTRACT

The subject of this final work is external auditor's independence in the process of the financial statement's audit and external audit is described as a profession. External auditor, as a professional, independent and authorized person, represents the highest accountancy profession and in this work it is described the independence role in process of audit, as well as its cooperation with internal auditors. Also, there are rules that auditor must adhere to in order to protect his independence, as well as the ways of his behaviour.

Keywords: audit, external audit, external auditor, independence principle

SADRŽAJ

1. UVOD.....	1
2. TEORIJSKI OKVIR REVIZIJE FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA.....	2
2.1. Pojam, uloga i vrste revizije.....	2
2.2. Proces revizije financijskih izvještaja.....	3
2.2.1. Predrevizijske radnje.....	4
2.2.2. Planiranje revizije.....	4
2.2.3. Razmatranje internih kontrola i provođenje testova kontrola.....	5
2.2.4. Provođenje dokaznih testova	5
2.2.5. Dovršavanje revizije i izdavanje izvješća neovisnog revizora.....	6
3. ZAKON O REVIZIJI.....	7
3.1. Temeljne odredbe.....	7
3.2. Osobe ovlaštene za pružanje usluga revizije.....	9
3.3. Obavljanje usluga revizije.....	9
3.4. Revizorski odbor.....	11
3.5. Hrvatska revizorska komora.....	12
3.6. Nadzor, provjera kvalitete rada revizorskih društava, samostalnih revizora i ovlaštenih revizora.....	12
4. ULOGA NEOVISNOSTI EKSTERNOG REVIZORA.....	14
4.1. Eksterna revizija kao profesija.....	14
4.2. Uloga revizora u procesu revizije financijskih izvještaja.....	14
4.3. Revizijsko načelo neovisnosti.....	15
4.4. Profesionalna etika revizora.....	17
4.5. Nedostatak neovisnosti revizora.....	19
4.6. Revizijske organizacije i tvrtke	19
4.7. Suradnja eksternog i internog revizora.....	20
5. ZAKLJUČAK.....	22
6. POPIS LITERATURE.....	23
7. POPIS KRATICA.....	24
IZJAVA O AUTORSTVU.....	25

1. UVOD

U gospodarstvima u kojima se promjene poput povećane proizvodnje, nastajanje velikog broja poslovnih subjekata te odvajanje funkcije vlasništva od funkcije upravljanje, događaju planski, dovode do veće potrebe za revizijom.

Kroz ovaj rad bit će obrađena tema „Uloga neovisnosti eksternog revizora u procesu revizije financijskih izvještaja" u sklopu koje će se objasniti pojam i uloga same revizije i proces revizije financijskih izvještaja uz objašnjenje svake faze. Kako bi se izradili financijski izvještaji, revizor mora proći kroz razne faze aktivnosti koje moraju biti u skladu sa računovodstvenim načelima i računovodstvenim standardima, a zadatak revizora je da na temelju tih financijskih izvještaja izrazi stručno i neovisno mišljenje o istima te da li su oni realno i objektivno prikazani. Ona služe investitorima i ostalim korisnicima kao informacijska podloga na temelju kojih oni donose poslovne odluke te je na koncu toga u revizorovu cilju zaštititi interes vlasnika kapitala. U radu je opisana problematika neovisnosti revizora, odnosno njen nedostatak prilikom obavljanja poslova revizije, a to rezultira time da revizor nije u mogućnosti prikupiti dovoljno revizijskih dokaza na kojima bi temeljio svoje neovisno mišljenje.

Razlog odabira ove teme je ukazati na važnost neovisnosti u radu revizora, čiji izostanak sve više narušava ugled revizorske struke. To se odnosi na brojne neuspjehe poduzeća koja su objavljivala revidirane financijske izvještaje, a da nisu ukazivali na postojanje problema.

Cilj rada je prikazati kako je eksterna revizija uređena kao profesija, uz naglasak na revizorovu neovisnost koju je obavezan primjenjivati u svakom koraku revizije financijskih izvještaja.

2. TEORIJSKI OKVIR REVIZIJE FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

2.1. Pojam, uloga i vrste revizije

U ovom poglavlju definiše se značenje revizije u tržišnom okruženju i njena uloga u uspješnom upravljanju poduzećem. Riječ revizije potječe od latinske riječi "revidere", što znači ponovno vidjeti te se stoga revizija može predstaviti kao naknadni pregled i preispitivanje poslovnih procesa i stanja. U engleskom jeziku revizija se kaže "audit" što također potječe iz latinskog jezika "audire", odnosno "onaj koji sluša".

Prema Zakonu o reviziji (NN 146/05, 139/08, 144/12), revizija je postupak provjere i ocjene financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja obveznika revizije te podataka i metoda koje se primjenjuju pri sastavljanju financijskih izvještaja (u daljnjem tekstu: financijski izvještaji), na temelju kojih se daje stručno i neovisno mišljenje o istinitosti i objektivnosti financijskog stanja, rezultata poslovanja i novčanih tokova. Svaki autor pojam revizije određuje na različiti način. „Pojam revizije dobiva svoje precizno značenje samo kada se koristi uz određene pojmove, odnosno priložnu oznaku koja pobliže određuje i opisuje smjer izvršenja procesa revizije kroz ograničavanje opsega djelovanja, kao što su financijska revizija, porezna revizija, revizija financijskih izvješća i slično" (Crnković, Mijoč i Mahaček, 2010: 13).

Postoje još mnoge definicije revizije koje se odnose na eksternu reviziju, a za koju su karakteristična sljedeća obilježja:

1. Naknadno se ispituje poslovanje poduzeća, prije svega financijski izvještaji.
2. Traži se usklađenost poslovanja poduzeća i to, prije svega, financijskih izvještaja s unaprijed postavljenim kriterijima čime se osigurava objektivnost i realnost financijskih izvještaja.
3. Mišljenje revizora temelji se na objektivnim dokazima i dostavlja se zainteresiranim korisnicima.
4. Reviziju obavljaju neovisne stručne institucije izvan poduzeća. (Mališ Sever, Tušek, Žager, 2012: 52)

Može se reći da je uloga revizije osigurati financijske izvještaje temeljene na realnim i objektivnim informacijama kako bi se zaštitio interes vlasnika kapitala te kako bi mu se

pružala kvalitetna informacijska podloga za donošenje poslovnih odluka. „Uloga i značenje revizije povećava se razvojem tržišnoga gospodarstva jer postojanje različitih oblika vlasništva i organizacijskih oblika gospodarskih jedinica zahtijeva i postojanje određenih institucija" (Mahaček, 2016:49).

Postoje dvije vrste revizije, a to su eksterna i interna. „Esterna revizija je postupak ispitivanja i ocjenjivanja poslovanja poduzeća koga provode stručni, neovisni i za taj posao ovlašteni revizori" (Tušek i Žager, 2008: 72). Eksterni revizori ne smiju biti zaposleni u poduzeću gdje se obavlja revizija niti mogu biti u bilo kakvoj vezi s tim poduzećem jer bi se u suprotnom moglo narušiti načelo neovisnosti revizije. U procesu eksterne revizije ispituje se objektivnost i realnost temeljnih financijskih izvješća te se time nastoji zaštititi interes vlasnika kapitala. Revizija se provodi u skladu sa revizijskim standardima i kodeksom profesionalne etike revizora. Osim poslova revizije, eksterni revizori mogu se baviti i drugim aktivnostima kao što su savjetodavne usluge, porezno savjetovanje itd.

Prema Vujeviću i Strahinji (2009: 208), internu reviziju možemo opisati kao nezavisnu poslovnu funkciju poduzeća koja istražuje, preispituje, analizira, procjenjuje i pregledava funkcioniranje određene funkcije u poduzeću kako bi se unaprijedila ekonomičnost, učinkovitost i djelotvornost poslovanja.

2.2. Proces revizije financijskih izvještaja

Prema Mahaček (2016: 55), cilj revizije je osigurati točnost i istinitost financijskih izvještaja, kako se upravljalo financijskim sredstvima i jesu li se ispunili misija i ciljevi subjekta revizije. Revizija financijskih izvještaja je proces čija se metodologija očituje prema broju predviđenih faza, a prema Popoviću i Vitezoviću (2000: 50), taj proces se odvija po sljedećim fazama: predviđanje aktivnosti, planiranje revizije, razmatranje internih kontrola i provođenje testova kontrole, provođenje dokaznih testova, dovršavanje revizije i izdavanje revizorskog izvješća. Revizija financijskih izvještaja je najčešće eksterna i provode ju ovlaštene revizijske tvrtke.

2.2.1. Predrevizijske radnje

Postupak revizije financijskih izvješća započinje poduzimanjem preliminarnih radnji radi što objektivnijeg i realnijeg izvršenja revizijskog posla. Revizor razmatra hoće li prihvatiti novog odnosno zadržati postojećeg klijenta, priprema pismo o preuzimanju obveze revizije, razmatra i procjenjuje rad internog revizora, određuje revizorsko osoblje i potrebne suradnike.

Prije planiranja revizije revizor treba razmotriti hoće li prihvatiti novog ili zadržati postojećeg klijenta. U slučaju novog klijenta, revizor će prikupiti što više financijskih i drugih informacija o njegovom poslovanju i menadžmentu, a ako se radi o zadržavanju postojećeg klijenta, revizor treba povremeno procjenjivati hoće li zadržati tog postojećeg klijenta. Također prije planiranja revizije, revizor uspostavlja komunikaciju s revizorskim odborom, priprema pismo o preuzimanju obveze, radi izbjegavanja nesporazuma te razmatra i procjenjuje rad internog revizora „Pismo o preuzimanju obveze, revizor dokumentira čime potvrđuje imenovanje, cilj i djelokrug revizije te opseg odgovornosti prema klijentu" (Crnković, Mijoč i Mahaček, 2010: 209).

2.2.2. Planiranje revizije

Planiranje revizije obuhvaća nekoliko podfaza koje se odnose na:

- Revizorovo upoznavanje s poslovanjem klijenta
- Primjena preliminarnih analitičkih postupaka
- Procjena značajnosti i rizika revizije
- Izrada općeg plana i programa revizije
- Upoznavanje i ocjena sustava internih kontrola klijenta (Tušek i Žager, 2008: 167)

Suočavajući se s tim podfazama, revizor može steći znanje o djelatnosti i poslovanju klijenta na više načina, npr. pregledavanjem radne dokumentacije prethodnih godina, obilaskom pogona i tvornica te promatranje odvijanja poslovnih procesa itd. Revizor treba neprekidno stjecati znanje o o poslovanju poduzeća jer je to najpouzdaniji vodič za provedbu postupaka revizije

2.2.3. Razmatranje internih kontrola i provođenje testova kontrola

Interna kontrola predstavlja nadzor nad poslovanjem poduzeća posebno ustrojeno radi što uspješnijeg ostvarivanja ciljeva poduzeća. Revizor internu kontrolu koristi za raspoznavanje mogućih pogrešnih prikazivanja i razmatranje čimbenika koji utječu na rizike pogrešnog prikazivanja. Sustav interne kontrole podrazumijeva sve metode i postupke menadžmenta poslovnog subjekta kako bi se zadovoljili ciljevi koji se odnose na provođenje poslovne politike koju je usvojio menadžment, zaštitu imovine poduzeća, na sprječavanje prijevара i pogrešaka i sl.

Kako bi revizor dobio dovoljno odgovarajućih dokaza o postojanju i operativnoj učinkovitosti sustava internih kontrola, on oblikuje testove kontrole. Oni služe u svrhu utvrđivanja postoji li odgovarajući sustav internih kontrola i ocjenjivanja učinkovitosti funkcioniranja u sprječavanju značajnih pogrešaka.

2.2.4. Provođenje dokaznih testova

Dokazni testovi obuhvaćaju revizijske postupke koji se provode kako bi se otkrile materijalno značajnije greške u financijskih izvještajima i za ovu fazu se može reći da je vremenski najzahtjevnija faza cjelokupnog procesa. Prema Arens i Loebbecke (1997: 164), postoje tri vrste dokaznih testova, a to su neovisni testovi poslovnih događaja, analitički postupci i testovi salda.

„Neovisni testovi poslovnih događaja odnose se na testiranje pojedinačnih poslovnih događaja koji utječu na povećanje ili smanjenje salda na računima glavne knjige" (Filipović, 2009: 125). Na ovaj način revizor provjerava dokumentaciju na temelju kojih su poslovni događaji evidentirani, provjerava računsku točnost pojedinih obračuna i sl.

Analitički postupci služe kao pomoć revizoru prilikom planiranja revizije, koriste se kao dokazni postupci kada njihova primjena može biti učinkovitija u smanjivanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja. Također se mogu koristiti kao sveobuhvatni pregled financijskih izvještaja na kraju revizije.

Testovi salda su usmjereni na provjeravanje stavki koje stvaraju konačno stanje na računima glavne knjige i pozicijama financijskih izvještaja. Prilično su važni jer revizor

pomoću njih može dokazati postojanje značajnih pogrešaka na računima glavne knjige i financijskim izvještajima.

2.2.5. Dovořavanje revizije i izdavanje izvješća neovisnog revizora

Posljednja faza je dovršavanja revizije i izdavanje revizorskog izvješća o financijskim izvještajima. Prema Messieru (1997: 638), pod završnim postupcima podrazumijeva se da revizor uzima u razmatanje još neka dodatna pitanja koja bi mogla utjecati na financijske izvještaje, a to su razmatranje potencijalnih financijskih i ugovornih obveza, razmatranje događaja nakon datuma bilance i postupci završne procjene dokaza. Rezultat cjelokupnog procesa revizije financijskih izvještaja je revizorovo izvješće u kojem se mora jasno vidjeti kako se radi o izvješću neovisnog revizora. U tom izvješću revizor izražava svoje mišljenje o realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja, mora bit utemeljeno na činjenicama i ako za ugovoreni posao angažira suradnike, odgovoran je za njihov posao. Ono može biti pozitivno mišljenje, mišljenje s rezervom, suzdržanost od mišljenja i negativno mišljenje.

3. ZAKON O REVIZIJI

3.1. Temeljne odredbe

Zakon o reviziji (NN 146/05, 139/08, 144/12) donesen je 2005.godine, a na snagu je stupio 2006.godine. sarži 77 članaka, a odredbe ovog Zakona su:

1. Temeljne odredbe
2. Osobe ovlaštene za pružanje usluga revizije
3. Obavljanje usluga revizije
4. Revizorski odbor
5. Hrvatska revizorska komora
6. Odbor za javni nadzor revizije
7. Nadzor i provjera kvalitete rada revizorskih društava, samostalnih revizora i ovlaštenih revizora
8. Izdavanje i oduzimanje dozvole za obavljanje usluga revizije
9. Kaznene odredbe
10. Prijelazne i završne odredbe

Prema članku 2, stavke 1 Zakona o reviziji, revizijom se smatra „postupak provjere i ocjene financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja obveznika revizije te podataka i metoda koje se primjenjuju pri sastavljanju financijskih izvještaja (u daljnjem tekstu: financijski izvještaji), na temelju kojih se daje stručno i neovisno mišljenje o istinitosti i objektivnosti financijskog stanja, rezultata poslovanja i novčanih tokova" (Zakon o reviziji NN 146/05). Financijski izvještaji obuhvaćaju bilancu, račun dobiti i gubitka te izvještaj o novčanom toku. Poduzeće ih prezentira eksternim korisnicima s ciljem da se utvrdi istinitost i fer financijskog položaja, rezultat poslovanja i novčanog toka.

Revizija se obavlja neovisno, samostalno i objektivno u skladu s ovim Zakonom, Međunarodnim revizijskim standardima koje je prevela i objavila Komora, pravilima revizijske struke te drugim pravilima i propisima, poštujući Kodeks profesionalne etike revizora.

Reviziju u skladu s odredbama ovoga Zakona, Zakona o trgovačkim društvima, drugim posebnim propisima i prema zahtjevima pravnih osoba obavljaju:

a) revizorska društva u kojima:

– tri četvrtine glasačkih prava imaju revizorska društva, odnosno ovlašteni revizori koji ispunjavaju uvjete u skladu s odredbama članka 7. ovoga Zakona, ili revizorska društva, odnosno revizori ovlašteni u jednoj od država članica Europske unije, odnosno Europskoga gospodarskog prostora (u daljnjem tekstu: država članica) i

– većina, a najviše do tri četvrtine članova uprave moraju biti ovlašteni revizori koji ispunjavaju uvjete u skladu s odredbama članka 7. ovoga Zakona ili revizori, odnosno revizorska društva ovlaštena u jednoj od država članica. Ako se uprava sastoji od samo dva člana, jedan od njih mora biti osoba koja ispunjava uvjete u skladu s odredbama ovoga podstavka,

b) samostalni revizori koji su ujedno i ovlašteni revizori u skladu s odredbama članka 7. ovoga Zakona.

Obvezi revizije financijskih izvještaja podliježu i godišnji odvojeni i konsolidirani financijski izvještaji svih dioničkih društava te komanditnih društava i društava s ograničenom odgovornošću čiji odvojeni, odnosno konsolidirani ukupan prihod u godini koja prethodi reviziji prelazi 30.000.000,00 kuna ako obvezi revizije godišnjih financijskih izvještaja ne podliježu sukladno odredbama članka 17. stavaka 1. i 2. Zakona o računovodstvu. Godišnjim financijskim izvještajima u smislu ovoga članka smatraju se i financijski izvještaji za razdoblja kraća od godine dana ako takva razdoblja prethode statusnim promjenama, likvidaciji ili stečaju.

3.2. Osobe ovlaštene za pružanje usluge revizije

U članku 7 Zakona o reviziji, reguliraju se pitanja osoba ovlaštenih za pružanje usluga. Ovlaštenim revizorom se smatra neovisna stručna osoba koja je stekla certifikat Komore za zvanje ovlaštenog revizora, a uvjeti koje mora imati su:

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

Nakon stjecanja certifikata za ovlaštenog revizora, ovlašteni revizor ima pravo i obvezan je da i dalje se kontinuirano usavršava prema programu obrazovanja koji donosi Komora. Samostalni revizor ovlašteni je revizor koji reviziju obavlja kao samostalnu djelatnost i upisan je u registar samostalnih revizora koji se vodi u Komori.

3.3. Obavljanje usluga revizije

Prema Zakonu o reviziji, revizija se obavlja u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima, pravilima revizijske struke te drugim pravilima i propisima, poštujući Kodeks profesionalne etike revizora.

Međusobna prava i obveze revizorskog društva ili samostalnog revizora i pravne osobe kod koje se obavlja revizija uređuju se ugovorom o reviziji koji mora biti zaključen u pisanom obliku, nakon odabira revizorskog društva ili samostalnog revizora. Poduzeće kod kojeg se obavlja revizija dužno je ovlaštenim revizorima i osobama koji obavljaju poslove revizije staviti na raspolaganje cjelokupnu potrebnu dokumentaciju, isprave i izvješća te im omogućiti pristup računalnim programima i pružiti sve informacije potrebne za obavljanje revizije. Ovlašteni revizor priprema cjelovitu i preglednu radnu dokumentaciju koja potkrepljuje revizorsko mišljenje. Komora će posebnim pravilnicima uz prethodnu suglasnost Odbora za javni nadzor revizije, urediti oblik i sadržaj radne dokumentacije. Radna

dokumentacija, koju prikuplja i priprema ovlaštenu revizor, revizorsko društvo i samostalni revizor čuva se najmanje deset godina, počevši od poslovne godine na koju se revizija odnosi i vlasništvo su revizorskog društva i samostalnog revizora, povjerljive su naravi i mogu se koristiti samo za potrebe revizije u skladu sa Zakonom o zaštiti tajnosti podataka. Revizorsko društvo i samostalni revizor, koji obavljaju reviziju društava od javnog interesa propisanih odredbama članka 27. ovoga Zakona, dužni su u roku od tri mjeseca od isteka poslovne godine objaviti na svojim internetskim stranicama ili internetskim stranicama Komore godišnja izvješća o transparentnosti. Za obavljanje revizije plaća se naknada, a iznos naknade određuje se ugovorom.

Ovlašteni revizor ne smije obavljati reviziju kod pravne osobe:

1. u kojoj je vlasnik udjela ili dionica,
2. u kojoj je sudjelovao u vođenju poslovnih knjiga ili izradi financijskih izvještaja za godinu za koju se obavlja revizija,
3. u kojoj je član nadzornog odbora, član uprave, prokurist, opunomoćenik ili zaposlenik,
4. u kojoj je član nadzornog odbora, član uprave ili prokurist njegov bračni drug, njegov srodnik po krvi u pravoj liniji do drugog stupnja,
5. ako postoje druge okolnosti koje dovode u sumnju njegovu neovisnost i objektivnost.

Revizorsko društvo i samostalni revizor ne smiju obavljati reviziju kod pravne osobe:

1. u kojoj su vlasnici udjela ili dionica,
2. koja je vlasnik udjela ili dionica revizorskog društva,
3. u kojoj su sudjelovali u vođenju poslovnih knjiga ili izradi financijskih izvještaja za godinu za koju se obavlja revizija,
4. s kojom su povezani na način da bi mogla postojati dvojba o neovisnosti i nepristranosti revizije,
5. ako postoje druge okolnosti koje dovode u sumnju njihovu nepristranost.

Samostalni revizor i revizorsko društvo sa samo jednim zaposlenim ovlaštenim revizorom ne mogu obavljati reviziju financijskih izvještaja:

1. dioničkih društava i društava s ograničenom odgovornošću čiji je godišnji prihod veći od 40.000.000,00 kuna,
2. trgovačkih društava čiji vrijednosni papiri kotiraju na burzi u prvoj kotaciji ili kotaciji javnih dioničkih društava,
3. banaka, investicijskih fondova, mirovinskih fondova i društava, osiguravajućih društava, brokerskih društava, odnosno dugih pravnih osoba koje obavljaju financijske usluge i za koje zakon koji uređuje obavljanje tih usluga određuje dodatni opseg revizije konsolidiranih financijskih izvještaja.

3.4. Revizorski odbor

Trgovačka društva od javnog interesa obvezna su osnovati revizorski odbor. Revizorski odbor:

- prati postupak financijskog izvješćivanja,
- prati učinkovitost sustava unutarnje kontrole, unutarnje revizije, te sustav upravljanja rizicima,
- nadgleda provođenje revizije godišnjih financijskih i konsolidiranih izvještaja,
- prati neovisnost samostalnih revizora ili revizorskog društva koje obavlja reviziju, a posebno ugovore o dodatnim uslugama,
- daje preporuke skupštini o odabiru samostalnog revizora ili revizorskog društva,
- raspravlja o planovima i godišnjem izvješću unutarnje revizije te o značajnim pitanjima koja se odnose na ovo područje.

Revizorsko društvo i samostalni revizor, koji obavljaju reviziju društava od javnog interesa propisanih odredbama članka 27. ovoga Zakona, potvrđuju revizorskom odboru tih društava, jednom godišnje, u pisanom obliku svoju neovisnost prema društvu čiju reviziju financijskih izvješća provode i izvještavaju revizorski odbor o dodatnim uslugama kod tog

društva te raspravljaju o mogućim prijetnjama njihovoj neovisnosti i zaštitnim mehanizmima protiv istih.

3.5. Hrvatska revizorska komora

Hrvatska revizorska komora je definirana kao stručna organizacija revizorskih društava, samostalnih revizora i ovlaštenih revizora koji posluju na teritoriju Republike Hrvatske. Ona ima nadležnosti i obavlja zadaće na području usluga revizije, a neke od njih su: prevodi, objavljuje i daje tumačenja Međunarodnih revizijskih standarda, donosi kodeks profesionalne etike revizora, predlaže program revizorskih ispita, program poznavanja zakonodavstva Republike Hrvatske, provodi stručno obrazovanje i organizira ispite za stjecanje zvanja ovlaštenog revizora, izdaje certifikat ovlaštenog revizora. Ona također i izdaje i oduzima dozvole za rad samostalnim revizorima i revizorskim društvima.

3.6. Nadzor, provjera kvalitete rada revizorskih društava, samostalnih revizora i ovlaštenih revizora

Komora provodi nadzorom i provjerom kvalitete revizorskih društava, samostalnih revizora i ovlaštenih revizora provjerava:

- obavljaju li reviziju u skladu s ovim Zakonom, Međunarodnim revizijskim standardima i drugim pravilima revizorske struke,
- ispunjavaju li zahtjeve neovisnosti,
- kvantitete i kvalitete angažiranih ljudskih potencijala i ostalih sredstava,
- zaračunate revizorske naknade,
- unutarnji sustav provjere kvalitete rada,
- ispunjavaju li uvjete za izdavanje dozvola za obavljanje usluga revizije, odnosno za dobivanje certifikata,
- ispunjavaju li uvjete za upis u odgovarajuće registre,

- je li izvješće o transparentnosti sastavljeno i objavljeno u skladu sa člankom 17.a ovoga Zakona,
- izvještaje i druge obavijesti koje su prema odredbama ovoga Zakona i drugih propisa dužni podnositi Komori, odnosno izvještavati je o pojedinim činjenicama i okolnostima.

Revizorsko društvo, odnosno samostalni revizor kod kojega se provodi provjera kvalitete rada mora ovlaštenoj osobi Komore omogućiti pregled revizorskih izvješća i radne dokumentacije revizora na osnovi koje su revizorska izvješća sastavljena te druge dokumentacije u skladu sa svrhom provjere kvalitete rada. Provjeru kvalitete rada obavljaju zaposlenici Komore, ovlašteni revizori s najmanje pet godina iskustva na poslovima revizije. Mora se organizirati na način da bude neovisna o revizorima i društvima koja podliježu provjeri te da podliježe javnom nadzoru.

4. ULOGA NEOVISNOSTI EKTSEKNOG REVIZORA

4.1. Eksterna revizija kao profesija

Revizija proizlazi iz računovodstva, stoga revizijska profesija, odnosno ovlaštene javni računovođa se promatra kao najviše računovodstveno i najviše revizijsko zvanje, tj. nadgradnja računovodstva. „Eksternu (vanjsku) reviziju provode neovisne i stručne osobe, ovlaštene revizori koji nisu zaposlenici subjekta u kojemu se revizija obavlja" (Crnković, Mijoč i Mahaček, 2010: 18). Revizorom se postaje polaganjem ispita kod instituta ovlaštenih javnih računovođa te odgovarajuće iskustvo potrebno za pristup tom ispitu. Rad vanjskih revizora, odnosno komercijalnih ili ovlaštenih revizora, usmjeren je na poslove revizije temeljnih financijskih izvješća trgovačkih društava i javnih dioničkih društava koji su uređeni Zakonom o reviziji. Uobičajeno je da djeluju kroz revizorske tvrtke ili partnerstva koja obavljaju poslove revizije ili druge poslove uređene Zakonom o reviziji.

Uobičajena revizijska zvanja u okviru profesije javnog računovođe su mlađi revizor (revizor – pripravnik), revizor i ovlaštene revizor (engl.CPA). U revizijskim tvrtkama koje su najčešće partnerstva, najčešće se zapošljavaju mlađi ljudi i to u statusu revizora – asistenta, koji zatim zavisno od postignutih rezultata, mogu postati revizori, stariji revizori, supervizori, menadžeri i na kraju mogu dostići najvišu stepenicu i postati partneri, tj. vlasnici idealnog dijela poduzeća (Tušek i Žager, 2008: 98). Prema Tušek i Žageru (2008: 99), vrlo malo zaposlenih dostigne taj status partnera, a za što je potrebno 8 – 10 godina.

4.2. Uloga revizora u procesu revizije financijskih izvještaja

Nemoguće je govoriti o reviziji kao samostalnoj aktivnosti, a bez spominjanja koncepta upravljanja i odlučivanja jer se tako određuje potreba, mjesto i uloga samog revizora u procesu revizije financijskih izvještaja. Osnovna uloga eksternog revizora u procesu revizije financijskih izvještaja je utvrđivanje usklađenosti financijskih izvještaja poduzeća s uspostavljenim okvirom financijskog izvještavanja prema Međunarodnim standardima odnosno utvrditi „...jesu li financijska izvješća u cjelini objavljena u skladu s utvrđenim kriterijima pod kojima se, općenito, podrazumijevaju općeprihvaćena računovodstvena načela, porezni propisi i sl." (Crnković, Mijoč i Mahaček, 2010: 20). Revizor sa financijskim informacijama postaje povezan kada tim informacijama pridodaje svoje izvješće ili kada dopusti da se koristi njegovo ime u profesionalnom kontekstu.

Često se vlasnik kapitala ne razumije u računovodstvo i ne može procijeniti jesu li financijski izvještaji fer i istiniti te je spreman platiti revizora koji će taj posao obaviti umjesto njega. Također prisustvo revizora u poduzeću može otežati ili spriječiti bilo kakav pokušaj malverzacije ili prijevare koje bi išle na štetu vlasnika. Prema tome može se reći da eksterni revizor ima još jednu ulogu, a to je da osigura da financijski izvještaji budu temeljeni na realnim i objektivnim informacijama kako bi zaštitio vlasnika kapitala i pružao mu što kvalitetniju informacijsku podlogu za donošenje poslovnih odluka jer bez istinitih i fer financijskih izvještaja nije moguće ocijeniti opravdanost ulaganja u neko poduzeće. Prema Tušek i Žageru (2008: 52), poslovni partneri značajni su korisnici financijskih izvješća i revizorova izvješća jer prije nego što poduzeće uspostavi poslovne veze s novim partnerom, želi upoznati njegovo poslovanje kroz objektivne i realne informacije. Također, revizija je značajna i s aspekta države zbog toga što je utvrđivanje istinitog i objektivnog stanja u poslovanju poduzeća važno za primjerenu gospodarsku i fiskalnu politiku.

4.3. Revizijsko načelo neovisnosti

Prema Rječniku stranih riječi (Klaić, 1986: 1089), pod načelom se podrazumijeva rukovodeća ideja, polazna točka, osnovno pravilo ponašanja, temelj i sl., a govoreći o revizijskim načelima, ona se mogu definirati kao „temelj struke koja ima teoretsku osnovanost potvrđenu praksom" (Kovačević, 1987: 12). Na temelju tih načela stvaraju se pretpostavke koje se uzimaju kao istinite (postulati) i koji služe kao podloga za izradu revizijskih standarda.

Prema mišljenju Krajčevića (1972: 14), postoje dva revizorska načela: načelo kontrole i specifično načelo. U načelima kontrole se razlikuju iznenadnost, istovremenost, dosljednost, odvajanje operative od evidencije i utvrđene odgovornosti, a u specifičnim načelima ubraja se zakonitost, uobičajeno dobra praksa i dokumentirano provjeravanje. Prema Žageru (Tušek i Žager, 2006: 64) interpolacijom navedenih načela nastala su slijedeća:

- Načelo zakonitosti
- Načelo profesionalne etike
- Načelo neovisnosti
- Načelo stručnosti i kompetentnosti

- Načelo odgovornosti
- Načelo dokumentiranosti (pribavljanja dokaza)
- Načelo korektnog izvješćivanja

Načelo neovisnosti odnosi se na neovisnost i samostalnost revizora u procesu obavljanja revizije, što je od izuzetne važnosti u postupku planiranja i izvođenja revizije te izražavanja mišljenja. To je jedno od najvažnijih načela revizije jer omogućuje slobodu izražavanja i iznošenja stvarnog stanja te ono treba garantirati nepristranost revizora u donošenju mišljenja i zaključne ocjene stanja tvrtke. Postoje tri faze neovisnosti revizora Drugog općeg standarda sadržane u Općeprihvaćenim revizijskim standardima (Generally Accepted Auditing Standards – GAAS), a dijele se na: prethodnu regulaciju neovisnosti, neovisnost u samom postupku ispitivanja ili provedbi revizije i neovisnost u izražavanju mišljenja revizora. Prva zahtjeva osiguranje od svih situacija prilikom planiranja revizije, koje bi mogle dovesti do sukoba interesa. Druga faza podrazumijeva da revizor ima slobodni pristup i uvid u sve poslovne knjige, dokumente i korespondenciju. Neovisnost u izražavanju mišljenja revizora odnosi se na potpuno objektivno izvješćivanje na temelju prikupljenih dokaza, a revizor ne smije biti pod ikakvim utjecajem određenih subjektivnih osjećaja ili pod utjecajem uprave i menadžmenta.

Revizor mora biti potpuno samostalan i ne smije se rukovoditi zahtjevima menadžmenta. Mora imati na raspolaganju svu potrebnu dokumentaciju na temelju koje obavlja reviziju, ali pritom može doći do toga da menadžment ponekad neće udovoljiti zahtjevima revizora jer želi usmjeriti reviziju samo na neke aspekte poslovanja te na taj način revizor može doći u podređen položaj te se tako ograničava njegova neovisnost. Nedostatak iste može dovesti do neispunjavanja uvjeta koji su prijeko potrebni za dobivanje dokaza potrebnih za formiranje revizorovog mišljenja čime se potkopava vjerodostojnost računovodstvene profesije i standarda.

Svako revizorsko društvo i samostalni revizor imaju obvezu u roku od tri mjeseca od isteka poslovne godine, na svojim internetskim stranicama ili stranicama Komore, objaviti godišnje izvješće o transparentnosti koje, između ostalog, sadrži izjavu koja se odnosi na neovisnost rada revizorskog društva i samostalnog revizora kojom se potvrđuje da je obavljen unutarnji pregled poštivanja zahtjeva o neovisnosti. Njihovu neovisnost prati revizorski odbor, a posebice ugovore o dodatnim uslugama.

Osmo Direktiva EU (Europska Unija) usvojena je u Strasbougu 17. svibnja 2006. godine od strane Europskog parlamenta i Vijeća Europske Unije, a njen glavni predmet je uređenje i harmonizacija zakonske osnove za propisanu reviziju godišnjih računa i konsolidiranih računa zemalja članica EU i Zemalja statusa kandidata. U četvrtom poglavlju uređuje se profesionalna etika, neovisnost, objektivnost, povjerljivost i profesionalna tajna revizora. Tako se osigurava neovisnost revizora i revizorske tvrtke u procesu revizije financijskih izvješća subjekta te se određuju pravila o povjerljivosti i profesionalnoj tajni za informacije i dokumente kojima revizor ima pristup.

Ukoliko je revizorova neovisnost u odlučivanju postala ograničena, on je dužan otkazati obavljanje poslova revizije, a s druge pak strane, ako se utvrdi da revizor nije u skladu sa standardima i profesionalnom etikom, tada je obavezan nadoknaditi štetu.

4.4. Profesionalna etika revizora

U suvremenoj revizijskoj teoriji i praksi bitna odrednica je profesionalna etika, odnosno zahtjev za profesionalnim revizorovim ponašanjem. „Etika je filozofijska disciplina koja ispituje ciljeve i smisao moralnih htijenja, temeljne kriterije za vrednovanje moralnih čina kao i uopće zasnovanost i izvor morala" (Filipović, 1989: 97), a pod pojmom "profesionalno" podrazumijeva se odgovorno ponašanje kojeg se treba pridržavati između zadovoljenja vlastitih potreba i odgovornosti prema sebi te zahtjeva zakona i propisa društva. Najvažniji razlog za visoku razinu profesionalnosti je javno povjerenje u kvalitetu njihovih usluga. U tom smislu, ako profesija razvija i poštuje visoke standarde profesionalnog ponašanja i obavljanja usluga, javnog povjerenja u kvalitetu neće nedostajati. Govoreći o tome, prema Tušek i Žageru (2008: 145), revizija je za razliku od drugih profesija, u posebnom položaju. Klijent koji objavljuje financijska izvješća plaća revizora, ali korisnici njegovog izvješća su mnogobrojne interesne skupine koje na temelju tog revizorovog izvješća donose poslovne odluke. Zbog toga je od velike važnosti da korisnici revizore i revizorske tvrtke smatraju poštenima, neovisnima, objektivnima, odgovornima i kompetentnima.

Kodeksom profesionalne etike revizora se, prema Tušek i Žageru (2008: 146), pruža smjernice za etičko odlučivanje i utvrđuje sustav općih vrijednosti i pravila kojih bi se svi pripadnici revizijske profesije trebali pridržavati, a donosi ga institut za reviziju na temelju općih etičkih pravila.

Prema Hrvatskoj revizorskoj komori, „Međunarodna federacija računovođa (International Federation of Accountants - IFAC) potiče i olakšava reproduciranje ili prevođenje i reproduciranje svojih publikacija.

Prema Kovačeviću (1993: 41), kodeks se sastoji od četiri dijelova koja obuhvaćaju:

1. koncepte profesionalne etike
2. pravila ponašanja revizora
3. interpretacije pravila ponašanja
4. primjenjivost kodeksa u specifičnim uvjetima

Kodeksom se zemlje članice IFAC-a potiču da zbog razlika u kulturi, jeziku, i pravnom i društvenom odnosu, oblikuju vlastite nacionalne kodekse etike te da ti nacionalni kodeksi budu utemeljeni u Kodeksu etike za profesionalne računovođe IFAC-a i da služi kao polazište za izradu vlastitog nacionalnog kodeksa.

Kodeks nalaže da ni jedna klijentova informacija ne smije se javno objaviti, osim ako za to ne postoji zakonska ili stručna obveza pojavljivanja, kao što se niti klijentove informacije ne smiju koristiti niti za osobnu korist niti za korist treće stranke. Također je nedopustiva bilo kakva financijska povezanost s klijentom, (odnosi se i na njegovu obitelj i bliža srodstva) te bilo kakvo osobno ili obiteljsko srodstvo s klijentom. Primanje značajnog honorara je nedopustivo jer se time narušava načelo neovisnosti u odnosu na tog klijenta, a ne smiju primati niti dobra i usluge od klijenata kao ni velika gostoprimstva i poklone. U skladu s time, revizor svoj posao mora obavljati nezavisno i objektivno, a ako mu se ograniči njegova nezavisnost u odlučivanju prilikom procesa revizije, dužan je otkazati obavljanje poslova revizije. U tim poslovima mora biti pažljiv i povjerljiv jer to od njega zahtjeva profesija koju obavlja. Za obavljeni posao, revizor ne smije pristati ni na kakve druge naknade osim ugovorenog honorara, jer se time krši načelo neovisnosti revizora i po osnovi obavljenog posla nema pravo na nikakve povlastice.

4.5. Nedostatak neovisnosti revizora

Prema Adriani Miočević (<http://iaudit.hr/neovisnost-revizora/>), važnost neovisnosti revizora nalazi se u pouzdanosti financijskih informacija važnih za korporativno upravljanje i kontrolu kvalitete procesa u poduzeću. Rezultat profesionalne revizije su na vrijeme objavljena izvješća koja trebaju biti usklađena s definiranim i prihvatljivim računovodstvenim i revizijskim načelima. Ako se revizoru uskrati neovisnost, tada se ne mogu ispuniti svi uvjeti koji su potrebni kako bi došao do primjerenih i dostatnih dokaza za formiranje revizorovog mišljenja, čime se potkopava vjerodostojnost računovodstvene profesije. U pitanje je dovedena sposobnost revizora da ostane neovisan, a da od klijenta istovremeno primi naknadu za obavljene poslove revizije. U članku 20. Zakona o reviziji ("Narodne novine", broj 146/05 i 139/08), navedeno je da iznos naknade za revizorske usluge ne smije biti podložan nikakvom obliku uvjetovanja te ne smije ovisiti niti biti povezan s pružanjem dodatnih usluga tijelu nad kojim se obavlja revizija. Kako bi izbjegla sukobe interesa, Velika Britanija je uvela praksu ograničavanja udjela prihoda od pojedinačnih klijenata ukupnim prihodima od revizije. U tom smislu, mogućnost da mišljenje i odluke revizora budu pod utjecajem visine financijskih naknada primljenih od klijenta je eliminirana. Načela koja preporučuje Europska unija računovodstvenih, ekonomskih i financijskih stručnjaka (Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers – UEC) preporučuje revizorima da ih se revizori svakodnevno pridržavaju su savjesnost, povjerljivost, nezavisnost i objektivnost. Ako je revizorova neovisnost na bilo koji način ograničena, dužan je otkazati obavljanje poslova revizije. Isto tako, ako se utvrdi da nije radio u skladu sa standardima i profesionalnom etikom, revizor je obvezan nadoknaditi štetu.

4.6. Revizijske organizacije i tvrtke

Revizijske tvrtke su organizacije koje su ovlaštene za provedbu stručne i neovisne eksterne revizije nad financijskim izvještajima nekog određenog poduzeća. „Kako bi mogle raditi svoj posao, revizijske tvrtke moraju biti članice nacionalnih instituta za reviziju i koji nadziru njihov rad u smislu provjeravanja obavlja li se revizijski posao stručno i profesionalno te da li revizijska tvrtka primjenjuje revizijske standarde i poštuje kodeks profesionalne etike revizora" (Sever, 2012: 103). Osim poslova revizije financijskih izvješća, revizijske tvrtke mogu se baviti i poslovima eksterne revizije poslovanja, interne revizije, poslovima poreznog savjetovanja i vođenja računovodstva itd., ali u jednom poduzeću ne smiju provoditi reviziju i

obavljati neke druge poslove jer bi se tako narušilo načelo neovisnosti revizijske tvrtke. Pomoću izvješća o standardima kontrole kvalitete osigurava se učinkovit sustav kontrole kvalitete revizorskih tvrtki i predstavlja podlogu za provođenje superrevizije.

„Revizorovo izvješće u Republici Hrvatskoj, sukladno Međunarodnim revizijskim standardima i Zakonu o reviziji, mora biti potpisano u ime tvrtke jer samo tvrtka može obavljati reviziju i ona snosi odgovornost za iskazano mišljenje i moguću naknadu štete prouzročene neprimjerenim obavljanjem revizije" (Žager i Tušek, 2008: 114). U RH trenutno ima oko tristotinjak revizijskih tvrtki i svaka revizijska tvrtka mora poštivati Međunarodne revizijske standarde, Kodeks profesionalne etike i zakonske propise u svom djelovanju.

Najpoznatije i najznačajnije revizijske tvrtke u svjetskim razmjerima poznate su pod imenom "četiri velikih" (eng. "The Big 4"), a odnosi se na tvrtke „Deloitte", „Ernst &Young", „KPMG" i „Price WaterhouseCoopers".

4.7. Suradnja eksternog i internog revizora

Eksterni revizor snosi odgovornost za izražavanje mišljenja o provedenoj reviziji nad financijskim izvještajima nekog poduzeća pa o njegovoj profesionalnoj prosudbi ovisi hoće li koristiti rezultate rada internog revizora. Stoga prije nego što se odluči koristiti radom interne revizije, eksterni bi revizor trebao razumjeti funkciju interne revizije te procjenjivati i provjeravati rad interne revizije.

Prema Tušek (Tušek i Žager, 2010: 405), eksterni revizor u fazi planiranja revizije upoznaje i procjenjuje djelovanje i profesionalnost interne revizije temeljem dokaza da je rad precizno planiran, kontroliran i dokumentiran, razmatra organizacijski status, djelokrug funkcije i tehničku osposobljenost. Kad eksterni revizor procjeni da je sve to zadovoljavajuće, može se razmišljati o skraćivanju vremena i smanjenju obujma dokaznih testova koje provodi kako bi izrazio mišljenje o realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja. Prije konačne odluke o korištenju rezultata rada internog revizora, eksterni revizor povodi testiranje istog pregledavanjem radne dokumentacije internog revizora kako bi se rekonstruirao cjelokupni proces obavljenog posla, od planiranja pa do izvješćivanja i praćenja ostvarenih rezultata.

Veza između eksterne i interne revizije očituje se u tome što su obje dužne pratiti i poštivati pravila i određenih zahtjeva koja su sadržana u nacionalnim ili Međunarodnim revizijskim standardima i Kodeksu profesionalne etike.

Eksterni i interni revizori imaju zajednički cilj, a to je održavanje sustava internih kontrola efikasnim, postizanje trajnog uspješnog funkcioniranja te priprema vjerodostojne informacijske podloge za potrebe donošenja važnih poslovnih odluka.

5. ZAKLJUČAK

Nemoguće je zamisliti da postoji kvalitetno i uspješno poslovanje, a bez prisutnosti revizije financijskih izvještaja, stoga je razumijevanje podataka iz financijskih izvještaja vrlo bitno. U svom radu revizor treba djelovati profesionalno odnosno ponašati se odgovorno. Njegova obveza je da prođe kroz sve faze revizije kako bi osigurao istinite i točne informacije, u skladu sa računovodstvenim standardima i načelima, a koje korisnicima služe kao podloga odnosno temelj za donošenje što ispravnijih poslovnih odluka. U svim poslovima revizije, revizor je obvezan djelovati savjesno, što znači da mora zadržati svoju neovisnost kako bi si osigurao slobodu izražavanja u iznošenju mišljenja u izvješću. Potrebno je da se pridržava Kodeksa profesionalne etike revizora, koja nalažu razna pravila kako bi se izbjeglo narušavanje revizorove neovisnosti. Ako se revizoru uskrati neovisnost, tada on ne može prikupiti dovoljno dokaza na temelju kojih bi izrazio svoje mišljenje o poslovanju poduzeća u revizorovom izvješću te se na taj način potkopava vjerodostojnost računovodstvene profesije.

Eksterni revizor također u obavljanju poslova revizije surađuje sa internim revizorima. Interni revizor mora pripremiti radnu dokumentaciju i dati je na korištenje eksternom revizoru koji tu dokumentaciju testira i procjenjuje korištenje u daljnjem radu. Oni imaju zajednički cilj, a to je postizanje funkcioniranja same revizije i postizanje uspješnosti poslovanja poduzeća te pružanje korisnicima istinite i točne informacije za donošenje važnih poslovnih odluka.

Važnost stabilnosti revizorske struke naglašavaju promjene u revizorskim uslugama koje su nastale kao posljedica ekonomske krize. Ta stabilnost se provodi kroz isticanje objektivnosti, odgovornosti, transparentnosti, neovisnosti i kvalitete rada revizora kako bi se izbjeglo produbljivanje krize revizorske struke.

6. LITERATURA

- (1) Arens, A.A., Loebbeck, J.K. (1997) *Auditing: An Integrated Approach*, New Jersey: Prentice Hall
- (2) Crnković, L., Mijoč, I., Mahaček, D. (2010) *Osnove revizije*, Osijek: Ekonomski fakultet u Osijeku
- (3) Filipović, I. (2009) *Revizija*, Zagreb: Sinergija nakladništvo
- (4) Filipović, V. (1989) *Filozofijski rječnik*, Zagreb: Nakladni zavod Matice hrvatske
- (5) Filipović, I. (2008) *Revizija*, Split: Ekonomski fakultet u Splitu
- (6) Kovačević, R. (1993) *Revizija u tržišnom gospodarstvu*, Zagreb: Informator
- (7) Kovačević, R. (1987) *Kontrola i revizija poslovanja*, Zagreb: Informator
- (8) Krajčević, F., Lindemann, P., Nagel, K. (1972) *Revizija i kontrola kod konvencionalne i automatske obrade podataka*, Zagreb: Informator
- (9) Mahaček, D. (2016) *Revizija u zdravstvenome sustavu*, Osijek: Medicinski fakultet Osijek
- (10) Popović, Ž., Vitezović, N. (2000) *Revizija i analiza , instrumenti uspješnog donošenja poslovnih odluka*, Zagreb: HZRIFD
- (11) Rittenber, L.E., Schweiger, B.J. (2001) *Auditing Concepts for a Changing Environment*, , Orlando FL: Harcourt College Publishers
- (12) Robertson, J.C., Davis, F.G. (1988) *Auditing*, Homewood IL: Irwin
- (13) Mališ, S., Tušek, B., Žager, L. (2012) *Revizija – načela, standardi, postupci*, Zagreb: HZRIFD
- (14) Tušek B., Žager L. (2008) *Revizija, treće izdanje*, Zagreb: HZRIFD
- (15) Tušek, B., Žager, L. (2006) *Revizija, drugo izmijenjeno i dopunjeno izdanje*, Zagreb: HZRIFD
- (16) Miočević, A., (2015) *Neovisnost revizora*, Rijeka

URL: <http://iaudit.hr/neovisnost-revizora/> (2017.05.15.)

7. POPIS KRATICA

EU – Europska Unija

GAAS – Generally Accepted Auditing Standards

IFAC - International Federation of Accountants

UEC - Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers

IZJAVA O AUTORSTVU RADA

Ja, **Antonija Kajtazi**, pod punom moralnom, materijalnom i kaznenom odgovornošću, izjavljujem da sam isključivi autor završnog/diplomskog rada pod naslovom **Uloga neovisnosti eksternog revizora u procesu revizije financijskih izvještaja** te da u navedenom radu nisu na nedozvoljen način korišteni dijelovi tuđih radova.

U Požegi, 25.05.2017.

Antonija Kajtazi
