KONTROLA KVALITETE REVIZORA RADA KAO
PRETPOSTAVKA KVALITETE FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

Seminarski rad iz kolegija Revizija financijskih institucija

Student: Alković Jelena
Broj indeksa: 02165
e-mail: alkovic.jelena@gmail.com

Student: Jurilj Sanda
Broj indeksa: 02250
e-mail: sanda.jurilj@gmail.com

Mentor: doc.dr.sc. Ivo Mijoč

Osijek, 2014. godina
SADRŽAJ

1. UVOD ........................................................................................................................................1

2. POJAM I CILJEVI REVIZIJE ......................................................................................................2
   2.1. Vrste revizija ......................................................................................................................5

3. REVIZOR I REVIZORSKA STRUKA ..........................................................................................7
   3.1. Vrste revizora .....................................................................................................................7
       3.1.1. Komercijalni revizor ..................................................................................................7
       3.1.2. Interni revizori ...........................................................................................................7
       3.1.3. Državni revizori .......................................................................................................8
   3.2. Revizorska struka ................................................................................................................9
       3.2.1. Revizorsko društvo ..................................................................................................10
       3.2.2. Vrste usluga .............................................................................................................12

4. POJAM I SADRŽAJ PROCESA REVIZIJE FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA .............................14
   4.1. Proces revizije financijskih izvještaja prema Međunarodnim revizijskim standardima 16
   4.2. Organizacije koje utječu na reviziju financijskih izvještaja ...........................................18
       4.2.1. Američki institut ovlaštenih javnih računovođa (Institut) (American Institute of
              Certified Public Accountants ili AICPA) .......................................................................18
       4.2.2. Odbor javnog nadzora (Public Oversight Board ili POB) .........................................22
       4.2.3. Odbor za standarde financijskog računovodstva (Financial Accounting Standards
              Board ili FASB) ..............................................................................................................22
       4.2.4. Odbor za računovodstvene standarde državnih tijela (Government Accounting
              Standards Board ili GASB) .........................................................................................22
4.2.5. Komisija za vrijednosne papire (Securities and Exchange Commission ili SEC) .............................................. 23

5. KONTROLA KVALITETE I SUSTAVI NADZORA U REVIZIJI: MEĐUNARODNA PROBLEMATIKA .................................................................................................................. 24

5.1. Pregled kontrole kvalitete u reviziji na međunarodnoj razini ................................................................. 24

5.2. Postavljanje standarda u reviziji ................................................................................................................ 28

5.3. Etički standardi ............................................................................................................................................ 29

5.4. Javni nadzor revizijske profesije ............................................................................................................. 29

5.5. Samoregulacija .......................................................................................................................................... 30

5.6. Nadziranje, disciplinske sheme i sankcije .............................................................................................. 30

5.7. Stajalište Međunarodnih standarda kontrole kvalitete (IFAC-a) o kontroli kvalitete ......... 31

5.7.1. IFAC-ovi standardi na razini tvrtke i angažmana ............................................................................... 32

5.7.2. Značajke MrevS-a 220 (revidiran 2005.) na razini angažmana ...................................................... 33

5.7.3. Elementi MSKK-a 1 na razini tvrtke ..................................................................................................... 33

5.7.3.1. Odgovornosti čelništva za kvalitetu u tvrtki .................................................................................. 34

5.7.3.2. Etički zahtjevi .................................................................................................................................. 34

5.7.3.3. Prihvaćanje i zadržavanje odnosa s klijentima i posebnih angažmana ............................................ 35

5.7.3.4. Ljudski resursi ............................................................................................................................... 36

5.7.3.5. Odgovornosti pregledavanja ........................................................................................................... 37

5.7.3.6. Obavljanje angažmana .................................................................................................................. 37

5.7.3.7. Pregledavanje kontrole kvalitete angažmana ............................................................................. 39

5.7.3.8. Monitoring ...................................................................................................................................... 40

5.7.4. IFAC-ovo upravljanje: Odbor za nadzor javnog interesa (PIOB) .................................................. 41

5.8. Razlike između američkog i europskog pristupa upravljanju kontrolom kvalitete revizije .................................................................................................................................................. 42
6. ZAKLJUČAK ..............................................................................................................44

7. LITERATURA ........................................................................................................45

Popis tablica ............................................................................................................46

Popis slika ...............................................................................................................47
1. UVOD

Svako područje profesionalnog djelovanja pa tako i revizija ima svoja područja kontrole. Pravilnim i stručnim djelovanjem, revizori će imati najmanje pogrešaka u svom radu. Osnovna funkcija revizije je da pruži razumno uvjerenje korisnicima financijskih izvještaja da u revidiranim financijskim izvještajima nema pogrešaka i propusta.

Proučavanje revizije nije samo zanimljivo, nego i izazovno područje. Različite skupine zahtijevaju da revizori preuzmu više odgovornosti kao dio svoje uloge u društvu,


Cilja rada je upoznati se, između ostalog, sa zakonskim okvirom obavljanja revizije. Pojasnit će se pojam revizora i revizorske struke. Zatim će biti riječi o vrstama revizora, te će se pobliže objasniti svaka od navedenih vrsta. Opisati će se sadržaj procesa revizije financijskih izvještaja gdje će se između ostalog prikazati slika temeljnih faza integrativnog procesa revizije financijskih izvještaja. Definirati će se sustav nadzora i odgovornosti neovisnih revizora u ekonomiji tržišta kapitala, uloga revizijskog odbora u jačanju kontrole kvalitete te usporedba kontrole kvalitete revizije u Velikoj Britaniji i u Sjedinjenim Američkim Državama.

Rad obuhvaća i tablice koje opisuju odnose između funkcija osiguranja kvalitete informacija, provjere informacija i revizije, dužnosti članova revizijskog tima, pravila i standarde Američkog instituta javnih računovođa te okvir kontrole kvalitete u reviziji. U radu će također biti prikazane slike koje opisuju funkcije revizije, temeljne faze integrativnog procesa financijskih izvještaja, organizacije povezane s revizijom financijskih izvještaja te odnos između visokokvalitetnih revizija i revizijskih standarda.
2. POJAM I CILJEVI REVIZIJE

“Revizija je sustavan postupak objektivnog prikupljanja i procjene dokaza, vezanih uz izjave o gospodarskim aktivnostima i događajima, radi utvrđivanja stupnja podudarnosti između tih izjava i utvrđenih kriterija, kao i predočavanje rezultata zainteresiranim korisnicima.“

(Messier, 1997:8)


Slika 1. grafički prikazuje funkcije revizije. Revizor skuplja dokaze o gospodarskoj aktivnosti i događajima, kao i o sastavljaču izvještaja. Revizor koristi te dokaze da usporedi izjave o aktivnostima i događajima s kriterijima koje je izabrao korisnik izvještaja. Revizorski
Izvještaj predočava korisniku podudarnost između aktivnosti i događaja obuhvaćenih revizijom te utvrđenih kriterija.

**Slika 1. Funkcije revizije**


Navedena definicija revizije je široka da se mogu obuhvatiti mnoge vrste aktivnosti koje se mogu smatrati revizijom, navodi Messier (1997). Također ističe da kako bi se opisale one aktivnosti koje su iste kao revizija, često se koristi izraz „provjera informacija“. Na vrlo općoj razini ovi su izrazi međusobno zamjenjivi budući da obuhvaćaju procjenu pouzdanih dokaza koji potvrđuju stupanj podudarnosti između neke izjave i nekog mjernjivog kriterija, kao i izdavanje pisanog izvještaja u kojem se navodi stupanj podudarnosti. Revizorska struka, kakvu je danas znamo, nastala je uglavnom iz potrebe za revizijom financijskih izvještaja.

Zadnjih se godina tražilo od struke da pruža usluge izvan okvira tradicionalne revizije financijskih izvještaja. U mnogim slučajevima revizorima je bilo teško pružiti takve usluge jer im je to bilo zabranjeno revizijskim standardima. Na to je odgovoreno izdavanjem niza
posebnih standarda provjere informacija koji imaju širi okvir i dopuštaju revizoru da udovolji potrebama društva.

“Neke od usluga koje potпадaju pod takve standarde uključuju:

- financijske informacije usmjerene na budućnost
- periodične financijske izvještaje
- opis i učinkovitost sustava interne kontrole
- podudarnost sa zakonskim obvezama ili obvezama po garancijama

Revizija i provjera informacija uglavnom se bavi pouzdanošću financijskih informacija pri čemu se, polazeći od neovisnosti i profesionalnosti revizora, povećava njihova vjerodostojnost. Osim ovih dviju funkcija struka se proširuje uključivanjem nove funkcije pod kojom se smatraju svi oni angažmani kroz koje se u svezi s kvalitetom informacija mjerodavnih za donošenje odluka pružaju određena osiguranja kvalitete informacija.“
(Messier, 1997:10) Ovakvo proširivanje aktivnosti dopušta revizoru izdavanje izvještaja ne samo o pouzdanosti i vjerodostojnosti informacija, već i o značajnosti i pravovremenosti informacija.

Tablica 1. prikazuje odnos između osiguranja kvalitete informacija, provjere informacija i revizije financijskih izvještaja. Definicije u tablici kreću od vrlo općenitih za funkciju osiguranja kvalitete informacija do vrlo specifičnih za reviziju financijskih izvještaja. Ovdje se govori uglavnom o revizijama financijskih izvještaja jer one predstavljaju glavne usluge javnih revizorskih tvrtki. U mnogim slučajevima pristup i tehnike koje se koriste u reviziji financijskih izvještaja mogu se također primijeniti kod angažmana provjere informacija i osiguranja kvalitete podataka.
**Tablica 1.** Odnosi između funkcije osiguranja kvalitete informacija, provjere informacija i revizije

<table>
<thead>
<tr>
<th>Funkcija</th>
<th>Karakteristike priopćenih informacija</th>
<th>Definicija funkcije</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Osiguranje kvalitete informacija</td>
<td>Pouzdanost</td>
<td>Funkcija osiguranja kvalitete informacija sadrži revizorske usluge davanja neovisne stručne očjene donositeljima odluka u svrhu poboljšavanjakvalitete informacija ili njihovog okvira.</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>Vjerodostojnost</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>Značajnost</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>Pravovremenost</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Provjera informacija</td>
<td>Pouzdanost</td>
<td>Funkcija provjere informacija sadrži objavljivanje pismenog zaključka o izjavama druge strane.</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>Vjerodostojnost</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Revizija financijskih Izvještaja</td>
<td>Pouzdanost</td>
<td>Revizija financijskih izvještaja sadrži objavljivanje pismenog izvještaja o ispitivanju financijskih izvještaja.</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>Vjerodostojnost</td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>


**2.1. Vrste revizija**

Messier (1997) navodi da iako se na temelju navedene definicije revizije mogu izdvojiti mnoge vrste revizije, općenito se svrstavaju u tri vrste: revizija financijskih izvještaja, revizija podudarnosti i revizija poslovanja.

Svrha *revizije financijskih izvještaja* je utvrditi jesu li financijski izvještaji objavljeni u skladu s određenim kriterijima, a primjenjuje se na temeljne financijske izvještaje (bilanca, izvještaj o dobiti, izvještaj o vlastitom kapitalu i izvještaj o novčanom toku), a kao kriterij općenito se u obzir uzimaju općeprihvaćena računovodstvena načela. Kod nekih revizija financijskih
Izvještaja može se zahtijevati primjena drugih kriterija, kao što su novčana ili porezna osnova. Primjerice, mogu trgovci nekretninama kao kriterij za sastavljanje financijskih izvještaja koriste porezne propise.


Pod revizijom poslovanja misli se na sustavan uvid u cjelokupne aktivnosti ili samo u dio aktivnosti poduzeća s aspekta učinkovitosti korištenja resursa, a svrha je procijeniti poslovanje, utvrditi područja koja se trebaju poboljšati, te dati određene preporuke. Ponekad se ova vrsta revizije naziva revizija izvedbe ili revizija uprave. Reviziju poslovanja je općenito teže obaviti nego reviziju financijskih izvještaja ili reviziju podudarnosti. Budući da se ona koristi za procjenu učinkovitosti, ponekad nije jednostavno utvrditi objektivne i mjerljive kriterije u odnosu na rezultat procjene. Ova vrsta revizije zadnjih je godina dobila na važnosti i vjerovatno je da će se taj trend nastaviti. Restrukturiranje i smanjivanje veličine poduzeća dovodi do potrebe da se u poduzećima procjenjuju mnogi aspekti. Primjerice, Ured za državno računovodstvo (General Accounting Office ili GAO) ovakvom revizijom revidira državne programe. Nedavna revizija koju je izvršio Ured za državno računovodstvo procijenila je Ministarstvu za hranu i lijekove (Food and Drug Administration) učinkovitost postupaka uvođenja novih lijekova na tržište. Primjer iz privatnog sektora je slučaj kad neka organizacija angažira revizore da procijene koliko učinkovito upotrebljava kompjutorske resurse.
3. REVIZOR I REVIZORSKA STRUKA

“Prema Zakonu o reviziji samostalni revizor je ovlašteni revizor koji reviziju obavlja kao samostalnu djelatnost i upisan je u registar samostalnih revizora. Registar samostalnih revizora vodi se u Komori. U skladu s odredbama Zakona o trgovačkim društvima, samostalni revizor je i trgovac pojedinac. Ovlašteni revizor može osnovati samo jedan revizorski ured u kojem mora biti zaposlen.” (Zakon o reviziji, Narodne novine br. 146/05., Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o reviziji, Narodne novine br. 139/08)

3.1. Vrste revizora

Više je vrsta revizora, ipak se svi mogu svrstati u tri skupine: komercijalni revizori, interni revizori i državni revizori.

3.1.1. Komercijalni revizor

“Takav revizor nije zaposlen u poduzeću u kojem obavlja reviziju. Vanjski revizor obavlja reviziju financijskih izvještaja trgovačkih društava, ortaštava, općina, trgovaca pojedinaca, kao i ostalih organizacija. Može obavljati i reviziju poslovanja i djelovati kao trgovac pojedinac ili kao član revizorskog društva. Država uređuje izdavanje potvrde o položenom revizorskom ispitu preko zakona. Razlikuju se uvjeti za stjecanje potvrde, većina država u SAD-u zahtijeva fakultetsko obrazovanje na području poslovne ekonomije i računovodstva, a mnoge države traže i radno iskustvo u struci.

Vanjski revizori moraju paziti na objektivnost i neovisnost u odnosu na svoje komitente prilikom provedbe revizije ili provjere informacija.” (Messier Jr., W.F., 1997: 13)

3.1.2. Interni revizori

“Interni revizori su revizori koje je angažiralo pojedinačno poduzeće, ortaštvo, državna agencija, trgovac pojedinac ili neka druga organizacija. Velika poduzeća mogu imati veliki broj internih revizora. Postoje standardi kojih se interni revizori moraju pridržavati, a koje je
razvio Institut internih revizora (The Institute of Internal Auditors ili IIA). Mnogi interni revizori imaju i potvrdu o položenom ispitu za komercijalnog revizora.


Interni revizori mogu obavljati sve tri vrste revizije, njihova prvenstvena aktivnost je revizija poslovanja i revizija podudarnosti unutar njihovih organizacija, a mogu pomagati vanjskim revizorima pri obavljanju revizije godišnjih financijskih izvještaja.“ (Messier Jr., W.F., 1997: 13-14)

3.1.3. Državni revizori

“Državne revizore zapošljavaju državne i mjesne agencije. Dvije se agencije najviše koriste uslugama revizora: Ured za državno računovodstvo (General Accounting Office ili GAO) i Porezna uprava (Internal Revenue Service ili IRS).

Revizori Ureda za državno računovodstvo obavljaju uglavnom reviziju podudarnosti i reviziju poslovanja. Ured za državno računovodstvo osigurava objektivnost i neovisnost.

Porezna uprava je dio Ministarstva financija, a glavna aktivnost ovih revizora je ispitivanje i revizija knjiga i zapisnika pojedinaca i organizacija radi utvrđivanja njihove porezne obveze. Ove su revizije tipične revizije podudarnosti.

Agencija za reviziju vojnih organizacija (Army Audit Agency) i Savezni istražni biro (Federal Bureau of Investigation ili FBI) su također državne agencije koje obavljaju reviziju. Revizori Saveznog istražnog biroa često su angažirani na otkrivanju prijevara u državnim agencijama i organizacijama koje pripadaju pod državne zakone. U većini državnih tijela postoje revizorske agencije čije su funkcije slične onima koje obnašaju revizori Ureda za državno računovodstvo i Porezne usluge.“ (Messier Jr., W.F., 1997: 14)
3.2. Revizorska struka

Revizorska struka je suočena s brojnim važnim pitanjima od kojih ćemo objasniti četiri najvažnija.

Neispunjena očekivanja

“Postoje razlike između očekivanja javnosti u svezi s ulogom i odgovornostima revizora i uloge i odgovornosti revizora u smislu u kojem su one zacrtane u profesionalnim revizijskim standardima. U namjeri da se prevlada problem neispunjenih očekivanja struka je 1988. godine izdala devet revizijskih standarda, no ipak su i dalje prisutne pritužbe da revizori ne ispunjavaju očekivanja javnosti. Mnogi korisnici vjeruju da su revizori odgovorni za otkrivanje svih vrsta prijevara i pogrešaka, no revizor je prema revizijskim standardima odgovoran samo za pružanje razumnog uvjerenja u svezi s otkrivanjem onih prijevara i pogrešaka koje su značajne za financijske izvještaje.

Sudski sporovi

Povećao se broj sudskih sporova protiv revizora u zadnjih par godina. O revizorima se misli da imaju “duboke džepove“ pa oštećene stranke nastoje od revizora nadoknaditi dio ili sve svoje gubitke. Primjerice, u Sjedinjenim Američkim Državama na troškove sudskih parnica otpada 9% prihoda od revizija u šest najvećih revizorskih društava, a procijenjeni odštetni zahtjevi usmjereni prema revizorskoj struci u cjelini procjenjuju se na otprilike 30 milijardi dolara.

**Proširivanje usluge**

Od revizora se traže i usluge koje se odnose na sprječavanje i otkrivanje prijevara, što se ponekad naziva forenzičnom revizijom. Takvi angažmani mogu od revizora iziskivati istragu nakon nalaza prijevare te pokušaj utvrđivanja uzroka prijevare i/ili razmjera gubitka.

Izvještaj Posebnog odbora za financijsko izvješćivanje Američkog instituta ovlaštenih javnih računovoda (The AICPA Special Committee on Financial Reporting) upućuje da korisnici revizorskih usluga smatraju da revizori trebaju pružiti dodatni komentar o kvaliteti zarada. U njemu se može nalaziti komentar o računovodstvenim i izvještajnim politikama u odnosu na alternativne računovodstvene metode, komentar o razumnosti procjena korištenih u financijskim izvještajima, kao i informacije koje se odnose na rizike realiziranja evidentirane imovine. Korisnici revizorskih usluga smatraju da vanjski revizori trebaju posvećivati veću pažnju internim kontrolama.

**Spajanje revizorskih društava i globalizacija**


**3.2.1. Revizorsko društvo**


“Revizorska djelatnost organizirana kao trgovac pojedinac ili ortaštvo s neograničenom odgovornošću nudi korisnicima svojih usluga dodatnu zaštitu, s obzirom da za razliku od
trgovačkog društva njihovi vlasnici ili ortaci odgovaraju neograničeno. Činjenica da su pojedinačni revizori spremni preuzeti rizik gubitka svog osobnog bogatstva uvećava vjerodostojnost pruženih usluga.

Kako posljednjih godina dolazi do porasta sudskih sporova protiv revizora, revizijske djelatnost se kad god je to moguće organizira kao trgovačko društvo. Ipak, s obzirom da se u SAD-u trgovačka društva osnivaju prema zakonima pojedinačnih država, u ovom trenutku još nije moguće da se nacionalna ili međunarodna društva strukturiraju kao trgovačka društva.

Revizorska se društva mogu klasificirati prema veličini. Primjerice, najveća revizorska društva poznata su pod nazivom Velikih 6 (Big6), a to su: Arthur Andersen & Co., Coopers & Lybrand, Deloitte & Touche, Ernst & Young, KPMG Peat Marwick i Price Waterhouse. Sva su ova društva organizirana kao ortaštva s ograničenom odgovornošću.“ (Messier W, 1997:17-19)

Revizije obično obavljaju timovi revizora. U tipičnom revizijskom rimu nalaze se, po redoslijedu ovlasti, partner, menadžer, stariji suradnik te ostali revizori. Tablica 2. daje sažeti prikaz dužnosti svakog člana revizijskog tima.
### Tablica 2. Dužnosti članova revizijskog tima

<table>
<thead>
<tr>
<th>Član tima</th>
<th>Dužnosti</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td><strong>Partner</strong></td>
<td>• Ugovoriti s komitetom opseg pružanja usluga</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>• Osigurati odgovarajuće planiranje revizije</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>• Osigurati da revizijski tim ima potrebno znanje i iskustvo</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>• Nadzirati revizijski tim i vršiti uvid u njegovu radnu dokumentaciju</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>• Potpisati revizorski izvještaj</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Menadžer</strong></td>
<td>• Osigurati odgovarajuće planiranje revizije kao i podjelu dužnosti</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>• Nadzirati pripremne radnje i odobriti plan revizije</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>• Ispitivati radnu dokumentaciju, financijske izvještaje i revizorski izvještaj</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Stariji suradnik/ Glavni revizor</strong></td>
<td>• Pomagati pri izradi plana revizije</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>• Pripremiti proračune</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>• Dodijeliti zadatke članovima u timu te usmjeravati svakodnevne aktivnosti</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>• Nadzirati i ispitivati rad pojedinih članova u timu</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Revizor</strong></td>
<td>• Obaviti dodijeljenje zadatke</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>• Pripremiti odgovarajuću i valjanu radnu dokumentaciju</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>• Obavijestiti starijeg suradnika o nastalim problemima vezanima za reviziju ili računovodstvo</td>
</tr>
</tbody>
</table>


3.2.2. Vrste usluga

Revizorska društva pružaju i usluge koje se mogu svrstati u tri skupine: porezne usluge, savjetodavne usluge za upravu i računovodstvene usluge i usluge uvida u financijske izvještaje.

**Porezne usluge**

Prema Messieru (1997) revizorska društva imaju porezne odjele koji pomažu komitetima prilikom pripremanja i ispunjavanja poreznih prijava, daju savjete glede planiranja na
području poreza i imovine te, prije Porezne uprave i poreznih sudova, predočavaju novosti glede poreza.

_Savjetodavne usluge za upravu_

Ovdje se prema Messieru (1997) radi o konzultantskim aktivnostima što može uključivati davanje savjeta i pomaganje u svezi s organizacijskim, kadrovskim ili financijskim pitanjima kao i pitanjima vezanim uz samo poslanje tog poduzeća. Postoje zasebni odjeli koji obavljaju takve usluge koji se mogu podijeliti tako da se pojedini dijelovi tog odjela specijaliziraju za posebna područja, kao što su savjetovanje malih poduzeća, razvoj upravljačkih informacijskih sistema, usluge povezane sa sudskim sporovima te aktuarske ili usluge vezane uz mirovinski sustav. Zbog raznovrsnosti usluga koje pruža, takav savjetodavni odjel može biti sastavljen od revizora, kao i od drugih profesionalaca.

_Računovodstvene usluge i usluge uvida u financijske izvještaje_

Messier (1997) tvrди da revizorska društva za svoje komitente obavljaju niz računovodstvenih usluga, u što može biti uključeno knjigovodstvo, obračun plaća i sastavljanje financijskih izvještaja. Ako su računovodstvene usluge vezane uz financijske izvještaje poduzeća čije dionice ne kotiraju na burzi, obavlja se kompilacija ili se vrši uvid. Na temelju kompilacije ili uvida, s aspekta uslađenosti određenih izjava s utvrđenim kriterijima, komitent dobiva nižu razinu uvjerenja nego što mu to pruža revizija financijskih izvještaja.

Prema tome kompilacija se odnosi na financijske informacije koje predočava uprava, a revizor u svom izvještaju o kompilaciji ne pruža nikakvo uvjerenje u svezi s kompiliranim financijskim izvještajima.

Uvid pruža ograničeno uvjerenje da financijske izvještaje ne treba značajno mijenjati radi njihovog usklađivanja s utvrđenim kriterijima. Provedbom revizije dobiva se razumno uvjerenje o usklađenosti financijskih izvještaja s utvrđenim kriterijima.
4. POJAM I SADRŽAJ PROCESA REVIZIJE FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

“Revizija financijskih izvještaja iznimno je složen proces, pa se njegovu oblikovanju i realizaciji ne može pristupiti rutinski i površno. Revizijski standardi pružaju samo okvir, ne i gotova rješenja za konkretnu provedbu revizije financijskih izvještaja u svakoj situaciji, ostavljajući tako širok prostor za ozbiljnije premišljanje i profesionalnu prosudbu. Ne postoji egzaktna i univerzalna metodologija primjenom koje revizor može osigurati kvalitetno revizoroovo mišljenje.

Revizor u svakoj fazi revizije mora voditi računa o okruženju u kojem se obavlja revizija. Najznačajniji čimbenici koji oblikuju to okruženje jesu zakonski propisi, javni interes, profesionalna etika, revizijski standardi, odgovornost revizora i svi ostali elementi revizijskog teorijskog okvira.“ (Tušek B., Žager L., 2007:149-150)

U literaturi, koja neposredno ili posredno obrađuje problematiku revizije financijskih izvještaja, nailazimo na formalne i sadržajne sličnosti i razlike glede pristupa konceptualizaciji revizijskog procesa, odnosno na veći ili manji broj faza i podfaza toga procesa, ovisno o razini njihove analitičke razrade.


Boynton i Kell također ističu „četiri temeljne faze procesa revizije financijskih izvještaja: preuzimanje obveze obavljanja revizije, planiranje revizije, izvođenje revizije te izvještavanje o revizijskim nalazima.“ (Boynton W.C., Kell W.G., 1996: 189)

Messier, Jr. daje pregled i analizira „najvažnije stupnjeve revizije, i to: predrevizijske aktivnosti, planiranje revizije, razmatranje interne kontrole, provođenje dokaznih testova, dovršavanje revizije i izdavanje revizorova izvješća.“ (Messier Jr., W.F., 1997: 47-52)

Polazeći od sadržaja Međunarodnih revizijskih standarda koji su oblikovani pod snažnim utjecajem Općeprihvaćenih revizijskih standarda, s jedne strane, i uvažavajući sličnosti ali i razlike prisutne u teoriji i praksi glede sistematiziranja faza obavljanja revizije financijskih
izvještaja, s druge strane, cjelokupni proces revizije financijskih izvještaja može se podijeliti na nekoliko ključnih faza koje su prikazane na slici 2.

**Slika 2.** Temeljne faze integrativnog procesa revizije financijskih izvještaja

![Diagram faza revizije](image_url)


“Postoji povratna veza o rezultatima obavljena posla u svakoj pojedinoj fazi. Sadržaj svake pojedine faze neposredno je uvjetovan rezultatima faze koja joj prethodi. Često se u praksi događa da revizor, u namjeri smanjenja troškova revizije, preskače neke faze što čini upitnim kvalitetu i utemeljenost njegova mišljenja, odnosno svrhu revizije financijskih izvještaja. Nije rijetkost ni to da revizor korektno obavlja neke postupke u pojedinim fazama, ali pri tome rezultate tih aktivnosti uopće ne koristi ili ih koristi nezadovoljavajuće pri definiranju sadržaja iduće faze obavljanja revizije, čime se, uz svrhovitost, dovodi u pitanje i racionalnost procesa
revizije financijskih izvještaja. Planiranje revizije obuhvaća neprekidni tijek aktivnosti koje su prisutne u cijelom procesu revizije financijskih izvještaja, a ne samo na početku njegove provedbe. Procjena revizijskih rizika obavlja se u fazi planiranja, u fazi izvođenja i u fazi vrednovanja revizijskih rezultata. Revizor mora uzeti u obzir koncept značajnost u fazi planiranja, ali i u fazi kompletiranja (vrednovanja) revizijskih rezultata pri samom završetku revizijskog procesa. Revizijski dokazi pribavljaju se tijekom cijelog procesa revizije financijskih izvještaja, a ne u nekoj određenoj fazi toga procesa.“ (Tušek B., Žager L., 2007: 151-152)

4.1. Proces revizije financijskih izvještaja prema Međunarodnim revizijskim standardima

Revizija financijskih izvještaja se u Republici Hrvatskoj provodi uz primjenu Međunarodnih revizijskih standarda koji je povezan uz metodologiju revizije koju primjenjuje određena revizijska tvrtka.

"Postupak revizije započinje preuzimanjem obveze revizije i u tom kontekstu revizor upućuje klijentu pismo o preuzimanju obveze revizije. Navedenim pismom revizor potvrđuje svoje imenovanje te ukazuje na cilj i djelokrug revizije. Temeljni cilj pisma o preuzimanju obveze revizije je uspostavljanje dobre komunikacije između revizora i menadžmenta klijenta.

Nakon toga revizor mora upoznati poslovanje klijenta kako bi kvalitetno mogao planirati i obaviti reviziju financijskih izvještaja. Naglasak se ne stavlja samo na financijske, već i na nefinancijske informacije. Za upoznavanje poslovanja klijenta izuzetno su značajni analitički postupci. Analitički postupci izuzetno su značajni i u fazi planiranja revizije jer, između ostalog, ukazuju na područja mogućih rizika.

Usporedno s upoznavanjem poslovanja klijenta odvija se planiranje revizije. Planiranje revizije se odvija tijekom cijelog postupka revizije jer su zbog određenih okolnosti uvijek moguće izmjene planova. Plan revizije predstavlja vremenski raspored revizijskih poslova te prenošenje poslovoa na osoblje uključeno u reviziju i u tom kontekstu taj plan predstavlja upute pomoćnicima (asistentima) uključenima u revizije.

Zatim slijedi upoznavanje i ocjena sustava internih kontrola. U kontekstu sustava internih kontrola ističu se računovodstvene i neračunovodstvene kontrole te interna revizija.
Funkcioniranje sustava internih kontrola izuzetno je značajno za reviziju jer dobro organiziran sustav internih kontrola olakšava i skraćuje provedbu revizije.

Za provedbu revizije izuzetno je značajna i procjena revizijskih rizika. Revizor mora procijeniti inherentni i kontrolni rizik koji postoje bez obzira provodi li se revizija financijskih izvještaja i sukladno toj procjeni revizor mora odrediti prihvatljivost rizika neotkrivanja koji je neposredno povezan s procesom revizije financijskih izvještaja.

Da bi mogao izraziti mišljenje i sastaviti izvješće revizor mora prikupiti odgovarajuće dokaze. Zbog toga je pribavljanje dokaza najznačajniji segmet cjelokupnog procesa revizije financijskih izvještaja. U kontekstu prikupljanja dokaza ističu se sljedeće metode:

- inspekcija,
- promatranje,
- propitkivanje i konfirmiranje,
- izračunavanje, i
- analitički postupci.

Vrlo značajno mjesto u pribavljanju dokaza ima i revizija na temelju uzorka pod kojom se podrazumijeva provjeravanje kontrola i/ili podataka na manje od 100% stavaka o stanju računa ili transakcija te oblikovanje zaključka o cjelini iz koje je uzet uzorak. Pri oblikovanju uzorka treba razmotriti:

- ciljeve revizije,
- statističku masu,
- rizik i uvjerenje,
- pogrešku koja se može tolerirati,
- očekivanu pogrešku u statističkoj masi, i
- oblikovanje slojeva (stratifikaciju).

Uobičajeno se ističe da se odabir uzorka može provoditi na više načina pa se razlikuje uporaba računalnog programa koji generira slučajne brojeve ili tablice sa slučajnim brojevima (random tablice), sustavni odabir, slučajni odabir i odabir dijela (blokova).

Za pribavljanje dokaza značajno je i korištenje radom stručnjaka koji ne mora biti revizor te isto tako ne mora biti zaposlen u revizijskom tvrtki. Za njegov rad odgovornost snosi revizor.
Revizijski dokazi mogu se prikupiti i korištenjem rada drugog revizora i to u slučajevima kada taj drugi revizor obavlja reviziju sastavnih dijelova subjekta.

Značajna faza u procesu revizije je i kompletiranje dokaza i formiranje radne dokumentacije kao potpore za izražavanje revizijskog mišljenja. Uobičajeno se ističe da radna dokumentacija mora biti “potpuna i detaljna“, što znači da na temelju te radne dokumentacije mora biti moguće rekonstruirati cjelokupni proces revizije. Radna dokumentacija vlasništvo je revizora i zbog povjerljivosti podataka i informacija sadržanih u njoj revizor je mora čuvati sukladno zahtjevima profesionalne etike.

Temeljem prikupljenih dokaza revizor formira mišljenje o realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja te sastavlja svoje izvješće. Sastavljanje izvješća, u pravilu, predstavlja posljednju fazu u procesu revizije financijskih izvještaja.

Planiranje je neprekidan proces prisutan u cijelom tijeku revizije što znači da se planovi, ako je to potrebno, mijenjaju i dopunjuju tijekom revizije. Prikupljanje dokaza kao potpore revizorovu mišljenju odvija se tijekom cjelokupnog postupka revizije.“ (Tušek B., Žager L., 2007: 152-155)

4.2. Organizacije koje utječu na reviziju financijskih izvještaja

Postoji čitav niz organizacija koje imaju utjecaj na poslovanje neovisnih revizora, a u nastavku će biti razmotrene aktivnosti pet takvih organizacija.

4.2.1. Američki institut ovlaštenih javnih računovođa (Institut) (American Institute of Certified Public Accountants ili AICPA)

**Tablica 3. Pravila i standardi Američkog instituta ovlaštenih javnih računovođa**

- Interni propisi
- Kodeks o profesionalnom ponašanju
- Izvještaji o revizijskim standardima
- Izvještaji o standardima računovodstvenih usluga i usluga uvida u financijske izvještaje
- Izvještaji o standardima provjere podataka
- Izvještaji o standardima kontrole kvalitete
- Izvještaji o standardima obavljanja i izvješćivanja o superreviziji
- Izvještaji o standardima za savjetodavne usluge
- Izvještaji o odgovornosti u poreznoj praksi


- **“Interni propisi** obuhvaćaju pravila i propise koji se odnose na djelovanje Instituta.
- **Kodeks o profesionalnom ponašanju** sastoji se od dva dijela: Načela profesionalnog ponašanja i Pravila ponašanja. Daje okvir za “pravila ponašanja“ koja reguliraju djelovanje članova. Primjerice, Pravila 101 govori da član treba u revizorskoj praksi biti neovisan pri pružanju profesionalnih usluga na način kako to zahtijevaju određena tijela Instituta.
- **Revizijski standardi.** Odbor za revizijske standarde odgovaran je za razvijanje općeprihvaćenih revizijskih standarda te izražavanje mišljenja o pitanjima vezanim uz reviziju. Takvi se izvještaji nazivaju Izvještaji o revizijskim standardima.
- **Standardi o kompilaciji i uvidu u financijske izvještaje** nazivaju se Izvještaji o standardima za računovodstvene usluge uvida u financijske izvještaje. Odbor Američkog instituta ovlaštenih javnih računovođa za računovodstvene usluge i usluge uvida u financijske izvještaje je odgovoran za donošenje propisa koji se odnose na kompilaciju i uвид.
- **Standardi provjere informacije** trenutno pokrivaju usluge kao što su ispitivanje financijskih prognoza ili izvješćivanje o internoj kontroli financijskog izvješćivanja u poduzeću uz utvrđivanje razine usklađenosti u odnosu na mjerljive kriterije.
- **Standardi kontrole kvalitete.** Članovi Odjela za ovlaštena revizorska društva moraju primijeniti standarde kontrole kvalitete Instituta te provesti neovisnu reviziju. Svake treće godine mora se izvršiti superrevizija.
• *Standardi za savjetodavne i porezne usluge.* Izvještajima koji se odnose na problematiku odgovornosti u poreznoj praksi naglašavaju se odgovornosti onoga tko je angažiran oko poreznih pitanja.

Osim uloge donošenja standarda, Institut također podržava istraživanja na području računovodstva i revizije, izdaje niz važnih publikacija i pruža širok asprtiman programa kontinuiranog usavršavanja. “(Messier Jr., W.F., 1997:20-23)
4.2.2. Odbor javnog nadzora (Public Oversight Board ili POB)

Prema Messieru (1997) Odbor javnog nadzora je samostalno tijelo koje prati i izvješćuje o sustavu propisa Američkog instituta ovlaštenih javnih računovođa te na temelju svojih nadzornih aktivnosti predlaže poboljšanja u slučaju kad se ukaže prilika za poboljšanje takvog sustava. Njegovih pet članova posjeduju širok spektar iskustva s područja struke, gospodarstva i prava. Za osiguranje svoje neovisnosti i objektivnosti, Odbor javnog nadzora imenuje članove, predsjednika i djelatnike te uspostavlja vlastite postupke u svezi s poslovanjem i plaćama. Njegove dvije osnovne funkcije su: nadziranje aktivnostima Američkog instituta ovlaštenih javnih računovođa kod izvođenja superrevizije i nadziranje Odbora za kontrolu kvalitete koji ispituje navodne propuste u reviziji.

4.2.3. Odbor za standarde financijskog računovodstva (Financial Accounting Standards Board ili FASB)


4.2.4. Odbor za računovodstvene standarde državnih tijela (Government Accounting Standards Board ili GASB)

standardima državnih tijela (Statements of Governmental Accounting Standards) koji donose računovodstvena načela za državni sektor.“ (Messier Jr., W.F., 1997: 25)

4.2.5. Komisija za vrijednosne papire (Securities and Exchange Commission ili SEC)


Pri sastavljanju računovodstvenih i revizijskih standarda, Odbor za standarde financijskog računovodstva (FASB), Odbor za računovodstvene standarde državnih organizacija (GASB) i Odbor za revizijske standarde (ASB) usko surađuju s Komisijom za vrijednosne papire (SEC).“ (Messier Jr., W.F., 1997: 25)
5. KONTROLA KVALITETE I SUSTAVI NADZORA U REVIZIJI: MEĐUNARODNA PROBLEMATIKA


Također ističe da regulatorna tijela i tijela koja postavljaju standarde te revizijska profesija razvili su standarde za revizorovu izvedbu svake vrste revizije i angažmana ovjeravanja. Ti su standardi dopunjeni kodeksima etike koji su učvršćeni od strane suda. Računovodstvena i revizorska profesionalna tijela također su razvila politike za osiguravanje kontrole kvalitete među svojim članovima. Ta se pravila sastoje od standarda i zahtjeva da revizori koji imaju odgovornost financijskog izveštavanja budu povezani s revizorskim tvrtkama koje će biti upisane u odobren program ocjenjivanja od strane kolega. Nadalje ističe da su tržišne regulatorne agencije u suradnji s profesionalnim tijelima razvile višerazinski regulatorni okvir koji pomaže u osiguravanju kvalitete revizije.

5.1. Pregled kontrole kvalitete u reviziji na međunarodnoj razini

### Tablica 4. Okvir kontrole kvalitete u reviziji

<table>
<thead>
<tr>
<th>Komponente okvira</th>
<th>Uključene organizacije:</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td><strong>Standardi:</strong></td>
<td>Kao što su IFAC (međunarodni), AICPA (SAD), PCAOB (SAD), FRC (Velika Britanija), Europska komisija itd.</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Opći</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Terenski rad</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Izvještavanje</td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>Etička načela (IFAC i/ili AICPA)</th>
<th>Profesionalna i regulatorna tijela</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>IFAC-ov kodeks etike</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Poštene</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Objektivnost</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Profesionalna sposobnost i dužna pažnja</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Povjerljivost</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Profesionalno ponašanje</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Tehnički standardi</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>AICPA-ova načela profesionalnog ponašanja</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Odgovornosti</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Javni interes</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Poštene</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Objektivnost i neovisnost</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Dužna pažnja</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Djelokrug i vrsta usluga</td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>Javna regulacija (eksterna)</th>
<th>Primjeri uključenih tijela i organizacija (PCAOB (SAD), IFAC (međunarodni))</th>
</tr>
</thead>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>Samoregulacija (interna)</th>
<th>Računovodstvena profesija i regulatorna tijela</th>
</tr>
</thead>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>Nadziranje i disciplinske mjere od strane profesije (na razini tvrtke i struke)</th>
<th>Stručna tijela i javne računovodstvene tvrtke</th>
</tr>
</thead>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>Disciplinske sheme i sankcije</th>
<th>Regulatorna tijela i pravosuđe</th>
</tr>
</thead>
</table>


“Za provođenje revizije na način koji zadovoljava razumna očekivanja korisnika revidiranih financijskih izvještaja, ključno je da se posao obavlja uz dužnu pažnju prema kvaliteti revizije. Revizorska tvrtka ne smije ugroziti kvalitetu kako bi ostvarila financijske koristi. U razvijanju politika i procesa kontrole kvalitete, te kako bi se očuvala kvaliteta revizije, strukture menadžmenta unutarrevizorskih tvrtki dizajnirane su kako bi spriječile da komercijalnost bude značajnija od kvalitete revizijskog rada.” (Soltani, 2009:444)

Soltani (2009) ističe da je kontrola kvalitete u revizijskoj profesiji jedan od ciljeva Međunarodnog udruženja računovoda (IFAC) koje je uključeno u uspostavljanje načela i postupaka u reviziji na međunarodnoj razini. Misija IFAC-a koja je postavljena u njegovom ustavu je „razvoj i unapređenje računovodstvene profesije širom svijeta s harmoniziranim standardima, mogućnost pružanja konzistentnih visokokvalitetnih usluga u javnom interesu“ (IFAC, 2005). U ostvarivanju te misije, IFAC-ov je odbor osnovao Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) koji razvija i objavljuje, u javnom interesu i pod svojom mjerodavnošću, visokokvalitetne standarde revidiranja i izražavanja uverenja za korištenje širom svijeta. IFAC-ov je odbor odlučio da oznaka IAASB-a kao odgovornog tijela, pod svojom odgovornošću i unutar iskazanih referentnih uvjeta, najbolje služi javnom interesu u ostvarivanju te misije.

ojačati svoju ulogu osiguravanja da računovođe u cijelom svijetu ispunjavaju svoje obveze djelovanja u javnom interesu.


"Pozadina reformi kontrole kvalitete u reviziji leži u opadanju povjerenja u financijsko izvještavanje i reviziju proizašlo iz korporativnih slomova i pogrešaka računovođa u velikom broju zemalja. Posljedica je toga bila veća regulacija profesije u mnogim zemljama kako bi se pokušalo vratiti povjerenje javnosti i investitora u korporativno financijsko izvještavanje. Iako se financijski neuspjesi nisu dogodili u svim zemljama, oni su značajno utjecali na međunarodno regulatorsko okružje te su zahtijevali odgovor." (Soltani, 2009:445)

5.2. Postavljanje standarda u reviziji

“Profesionalna računovodstvena tijela uspostavljaju standarde za financijsko izvještavanje, reviziju, kontrolu kvalitete i kodeks etike kako bi upravljala djelovanjem računovoda i subjekata u praksi.“ (Soltani, 2009:446)

5.3. Etički standardi

„Načela profesionalnog ponašanja (AICPA) i/ili Kodeks etike profesionalnih računovoda (IFAC) sadrže smjernice o odgovarajućem ponašanju revizora i njihove uloge u društvu. Razlog za postojanje kodeksa ponašanja u računovodstvu i reviziji poticanje je profesije da provede samodisciplinu i izvan zakona i propisa. Glavna je razlika između AICPA-ovih pravila i IFAC-ovih etičkih smjernica ta da se AICPA-ova pravila mogu zakonski nametnuti dok se etičke smjernice ne mogu.“ (Soltani, 2009:447)

5.4. Javni nadzor revizijske profesije

5.5. Samoregulacija

Sustav samoregulacije revizijske profesije uključuje tijela koja postavljaju profesionalne standarde, kao i ona koji nadziru i discipliniraju revizore i revizorske tvrtke, ističe Soltani (2009). Također navodi da sustav samoregulacije profesije nadopunjava javnu regulaciju u nekim područjima, primjerice, kod disciplinskih mjera, gdje se proširuje van područja zakona i javne regulacije, dok se u drugim područjima, kao što je postavljanje standarda, većinom radi o javnoj regulaciji. Računovodstvena profesija na tržištima razvije ekonomije obično implementira sveobuhvatan sustav samoregulacije uključujući obvezno kontinuirano profesionalno obrazovanje, te programe kontrole kvalitete i prakse nadziranja.

5.6. Nadziranje, disciplinske sheme i sankcije

“Revizijska profesija i revizorske tvrtke provode praksu nadziranja i disciplinskih mjera. Svaka javna praksa usvaja politike i postupke kako bi osigurala da se kvalificirani računovode u praksi pridržavaju profesionalnih standarda. Revizorske tvrtke uspostavljaju, održavaju i usvajaju politike kontrole kvalitete koje su oblikovane da bi pružile razumno uvjerenje da se tvrtka pridržava profesionalnih standarda, održava tehničke mogućnosti, primjenjuje prikladnu stručnost na sve revizije te udovoljava zahtjevima regulatornih agencija. Učinkovita samoregulacija od strane pojedinih revizorskih tvrtki ključan je dio cjelokupnog sustava samoregulacije profesije.“ (Soltani, 2009:448)

Soltani (2009) navodi da je ključno imati sustavnu poveznicu između negativnih ishoda revidiranja kvalitete i poduzimanja sankcija prema disciplinskom sustavu. Osiguranje kvalitete nije samo alat za disciplinske sankcije. Njegov je cilj također usvajanje, demonstriranje i poboljšanje kvalitete revizije. Uz javne i samoregulatorne mjere, nužno je implementirati i akcije provedbe kako bi se osiguralo da se revizijski standardi i standardi etike učinkovito primjenjuju. Nedostaci trebaju biti podvrgnuti sankcijama, uključujući, u najgorim slučajevima, brisanje iz registra revizorskih tvrtki koje su zadužene za javna poduzeća. Dodatna istraga i disciplinske radnje, kao što su one od strane sudaca ili neovisnih osoba, te prikladna transparentnost u postupku nužne su mjere zaštite u pokazivanju da revizijska profesija pravila i standarde shvaća ozbiljno. Istraga, disciplinske mjere i sankcije
eksternih revizora također mogu biti dio odgovornosti nacionalnih mehanizama nadzora. Oni moraju podupirati načela pravednosti u definiranju disciplinskih radnji i dužnog procesa (uključujući i žalbe) pri korištenju takvih ovlasti.

5.7. Stajalište Međunarodnih standarda kontrole kvalitete (IFAC-a) o kontroli kvalitete

“Kontrola kvalitete revizije u međunarodnom kontekstu (IFAC) može se sagledati na tri razine: na razini angažmana, na razini tvrtke te na razini članskog tijela. Međunarodni revizijski standard 220 (MrevS 220, IFAC 2005b), koji se odnosi na kontrolu kvalitete rada revizije, snažno naglašava značaj politika i postupaka kontrole kvalitete na razini revizorske tvrtke te na razini pojedine revizije.” (Soltani, 2009:448)

Soltani (2009) navodi da MrevS 220 definira skjedeće elemente kao ciljeve politika kontrole kvalitete koje bi revizorske tvrtke trebale usvojiti:

- **Profesionalni zahtjevi**: osoblje tvrtke treba poštovati načela neovisnosti, čestitosti, objektivnosti, povjerljivosti i profesionalnog ponašanja.
- **Vještine i sposobnost**: revizorska tvrtka treba imati osoblje koje je steklo i održava tehnička znanja i profesionalnu sposobnost kako bi moglo s dužnom pažnjom ispunjavati svoje odgovornosti.
- **Dodjela zadatka**: revizijski rad treba dodijeliti osoblju koje, u konkretnim okolnostima, ima potreban stupanj tehničke uvježbanosti i stručnosti.
- **Delegiranje**: na svim razinama poslovanja i rada u tvrtki nužno je osigurati primjeren nadzor, pregled i usmjeravanje, jer je jedino tako moguće dostići zahtijevane standarde kvalitete.
- **Savjetovanje**: kad god je to nužno, djelatnici revizijske tvrtke trebaju se savjetovati s odgovarajućim stručnjacima unutar ili izvan tvrtke.
- **Prihvaćanje i nastavljanje suradnje s klijentom**: prije nego prihvatiti suradnju, tvrtka treba procijeniti budućeg klijenta, ali također i neprekidno procjenjivati postojeće klijente. Pri odlučivanju da li prihvatiti, odnosno nastaviti poslovnu suradnju s
klijentom, tvrtka treba uzeti u obzir svoju neovisnost i mogućnost pružanja usluge klijentu, kao i čestitost klijentova menadžmenta.

- Promatranje: tvrtka treba pratiti primjerenost i poslovnu učinkovitost svojih politika i postupaka kontrole kvalitete.


5.7.1. IFAC-ovi standardi na razini tvrtke i angažmana

Kako bi se potaknulo visokokvalitetno djelovanje računovoda i revizora na međunarodnoj razini, IFAC-ov je Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) odobrio dva standarda kontrole kvalitete u veljači 2004. godine, navodi Soltani (2009). Također ističe da prvi, Međunarodni standard kontrole kvalitete 1 (Kontrola kvalitete za tvrtke koje obavljaju revizije i uvide povijesnih financijskih informacija i angažmane s izražavanjem drugih uvjerenja i povezane usluge (MSKK 1, veljača 2004.)), utvrđuje odgovornosti tvrtke u uspostavljanju i održavanju sustava kontrole kvalitete za sve revizije i angažmane s izražavanjem uvjerenja. Uz postavljanje smjernica o kriteriju prihvaćanja klijenta i nastavljavanja suradnje s klijentom koje bi tvrtka trebala uzeti u obzir, ovaj standard zahtijeva da se angažman uvida u kontrolu kvalitete provede za sve revizije poduzeća koja kotiraju na burzi te slične druge angažmane koje tvrtka odredi.

Drugi standard, revidirani MrevS 220 (Kontrola kvalitete za revizije povijesnih financijskih informacija (2005c)), uspostavlja standarde za specifične odgovornosti osoblja tvrtke za pojedini revizijski angažman, a temelji se na zahtjevima standarda kontrole kvalitete postavljenim u MSKK 1. Izvorni cilj IAASB-a bio je unaprijediti MrevS 220 kako bi se odnosio na zahtjeve kontrole kvalitete na razini tvrtke i na razini angažmana, s djelokrugom ograničenim na revizije financijskih izvještaja. Međutim, revidirani plan projekta naknadno je
formuliran kako bi se kreirala dva zasebna standarda kontrole kvalitete, i to MSKK1 na razini tvrtke i revidirani MrevS 220 na razini angažmana. Tvrtke se trebaju pridržavati MSKK-a 1, dok se revidirani MrevS 220 primjenjuje samo na revizijske angažmane. Logička je podloga za tu odluku bilo razdvajanje obiju razina odgovornosti, tj. tvrtke i angažmana, te da nedostaci sustava kontrole kvalitete tvrtke ne upućuju na to da pojedini arnžman nije bio izveden u skladu s prikladnim profesionalnim standardima. Obratno, nedostaci u pojedinim angažmanima nužno ne upućuju na to da je sustav kontrole kvalitete tvrtke nedostatan pružiti razumno uvjerenje da zadovoljava prikladne profesionalne standarde.

5.7.2. Značajke MrevS-a 220 (revidiran 2005.) na razini angažmana

“Svrha je ovog standarda pružiti smjernice o specifičnim odgovornostima osoblja revizorske tvrtke što se tiče postupaka kontrole kvalitete revizije financijskih informacija. Prema revidiranom MrevS-u 220, angažirani bi tim trebao usvojiti postupke kontrole kvalitete koji su primjenjivi na pojedini revizijski angažman. Angažirani bi timovi trebali:

- primjeniti postupke kontrole kvalitete koji su primjenjivi na revizijski angažman
- pružiti tvrtki relevantne informacije kako bi omogućili funkcioniranje tog dijela sustava kontrole kvalitete tvrtke koji se odnosi na neovisnost i
- imati pravo oslanjati se na: sustave tvrtke, primjerice u vezi sa sposobnostima i
  stručnošću osoblja putem njihovog zapošljavanja i formalnog usavršavanja, neovisnost putem prikupljanja i prenošenja relevantnih informacija, zadržavanje odnosa s klijentima putem sustava prihvaćanja i obravljanja te pridržavanje regulatornih i zakonskih zahtjeva putem nadgledanja sustava, osim ako informacija koje pružaju tvrtka ili druge stranke nalažu drugačije.“ (Soltani, 2009:450)

5.7.3. Elementi MSKK-a 1 na razini tvrtke

Soltani (2009) navodi da MSKK 1 (IFAC) stvara obvezu da tvrtka uspostavi sustav kontrole kvalitete oblikovan da pruža razumno uvjerenje da se tvrtka i njezino osoblje pridržavaju profesionalnih standarda i primjenjivih regulatornih i zakonskih zahtjeva te da su izvješća koja izdaju tvrtka ili angažirani partneri odgovarajuća u danim okolnostima.
Prema MSKK-u 1, sustav kontrole kvalitete tvrtke trebao bi uključivati politike i postupke koji se odnose na svaki od ovih elemenata:

- odgovornosti čelništva za kvalitetu u tvrtki
- etički zahtjevi
- prihvaćanje i zadržavanje odnosa s klijentima i posebnih angažmana
- ljudski resursi
- odgovornosti pregledavanja
- obavljanje angažmana
- pregledavanje kontrole kvalitete angažmana
- monitoring.

5.7.3.1. Odgovornosti čelništva za kvalitetu u tvrtki


- tvrtka dodjeljuje odgovornosti svom menadžmentu na način da se komercijalno ponašanje ne ostvaruje nauštrb kvalitete obavljene radnje
- tvrtka odgovorno prihvaća i pregledava politike i postupci koji se odnose na ocjenjivanje, naknadu i promaknuća (uključujući sustave motivacije) njenog osoblja, oblikovani su da bi demonstrirali odgovornost tvrtke prema kvaliteti i
- tvrtka posvećuje dostatne resurse za razvoj, dokumentaciju i podršku svojim politikama i postupcima kontrole kvalitete.

5.7.3.2. Etički zahtjevi

“Revizorska tvrtka treba uspostaviti politike i postupke za pružanje razumnog uvjerenja da tvrtka i njeno osoblje udovoljavaju relevantnim etičkim zahtjevima. Etički zahtjevi koji se odnose na revizije i uvide povijesnih financijskih informacija te angažmane s izražavanjem...
drugih uvjerenja i povezane usluge redovito obuhvaćaju dijelove A i B IFAC-ovog Kodeksa etike zajedno s nacionalnim zahtjevima koji su više ograničavajući. IFAC-ov Kodeks uspostavlja temeljna načela profesionalne etike koja uključuju:

- poštenje
- objektivnost
- profesionalna sposobnost i dužna pažnja
- povjerljivost i
- profesionalno ponašanje.“ (Soltani, 2009:451)

Soltani (2009) također navodi da dio B IFAC-ovog Kodeksa etike uključuje konceptualni pristup neovisnosti za angažmane izražavanja uvjerenja koji uzimaju u obzir prijetnje neovisnosti, prihvaćene mjere zaštite i javni interes. Revizorska tvrtka treba uspostaviti politike i postupke da bi pružila razumno uvjerenje da tvrtka, njeno osoblje i, gdje je primjenjivo, druge osobe koje podliježu zahtjevima neovisnosti (uključujući stručnjake koji imaju ugovore s tvrtkom i osoblje povezane tvrtke), održavaju neovisnost gdje ju zahtijeva IFAC-ov Kodeks i nacionalni etički zahtjevi. Politike i postupci tvrtke trebali bi joj omogućiti:

- prenošenje zahtjeva neovisnosti svome osoblju i, gdje je primjenjivo, drugim osobama koje podliježu tim zahtjevima i
- identificiranje i ocjenjivanje okolnosti i odnosa koji stvaraju prijetnje neovisnosti te poduzimanje prikladnih postupaka za uklanjanje ili smanjivanje tih prijetnji na prihvatljivu razinu primjenom mjera zaštita ili, ako se smatra da je to prikladno, povlačenje iz angažmana.

5.7.3.3. Prihvaćanje i zadržavanje odnosa s klijentima i posebnih angažmana

Revizorska tvrtka treba uspostaviti politike i postupke za prihvaćanje i zadržavanje odnosa s klijentima i posebnih angažmana kako bi pružila razumno uvjerenje da će prihvatiti ili zadržati odnose i angažmane samo u sljedećim slučajevima, navodi Soltani (2009). Ovaj se postupak primjenjuje kada je revzorska tvrtka:

- razmotrila poštenje klijenta i nema informacija koje bi ju dovelo do zaključka da klijentu nedostaje poštenje
- kompetentna obaviti angažman te ima sposobnosti, vrijeme i resurse da to učini i
može zadovoljiti etičke zahtjeve.
Također ističe da revizorska tvrtka treba prikupiti takve informacije i to se smatra nužnim prije prihvaćanja angažmana s novim klijentom, kada odlučuje hoće li nastaviti postojeći angažman te kada razmatra prihvaćanje novog angažmana s postojećim klijentom. Tamo gdje se otkriju problemi, a tvrtka odluči prihvatiti ili zadržati odnos s klijentom ili posebni angažman, potrebno je dokumentirati kako su ti problemi riješeni.

5.7.3.4. Ljudski resursi

“Revizorska tvrtka treba uspostaviti politike i postupke da bi pružil razumno uvjerenje da ima dostatno osoblje sa sposobnostima, stručnošću i predanostima potrebnim etičkim načelima potrebnim da se obave angažmani u skladu s profesionalnim standardima te regulatornim i zakonskim zahtjevima te kako bi se revizorskoj tvrtki ili angažiranim partnerima omogućilo izdavanje izvješća koja su prikladna u današnjoj situaciji.” (Soltani, 2009:452) Nadalje, Soltani (2009) navodi da takve politike i postupci odnose se na sljedeće probleme vezane uz osoblje:

- zapošljavanje
- ocjenjivanje uspješnosti
- sposobnosti
- stručnost
- razvoj karijere
- unapređivanje
- nagrađivanje i
- procjenjivanje osobnih potreba.

Ističe da rješavanje ove problematike omogućava revizorskoj tvrtki da utvrdi broj i karakteristike pojedinaca potrebnih za angažmane. Proces zapošljavanja tvrtke uključuje postupke koji pomažu da tvrtka odabere poštene pojedince sa sposobnošću razvijanja sposobnosti i stručnosti nužnih za obavljanje revizorskog posla. Svaka revizorska tvrtka ima posebnu politiku o određivanju angažiranih timova, ali tvrtke obično dodjeljuju tu odgovornost angažiranom partneru.
Revizorska bi tvrtka trebala uspostaviti politike i postupke koji zahtijevaju:

- da su identitet i uloga angažiranog partnera dostavljeni ključnim članovima menadžmenta kljete te onima koji su zaduženi za upravljanje
- da angažirani partner ima prikladne sposobnosti, stručnost, autoritet i vrijeme za obavljanje te uloge i
- da su odgovornosti angažiranog partnera jasno definirane i dostavljene partneru.

5.7.3.5. Odgovornosti pregledavanja

“Prije nego što se izda revizorovo izvešće, angažirani partner treba putem pregledavanja revizijske dokumentacije i rasprave s angažiranim timom utvrditi da su prikupljeni dostatni i prikladni revizijski dokazi kako potkrepljuju donesene zaključke i omogućuju izdavanje revizorovog izvješća.“ (IFAC, 2005c, MrevS 220 (revidiran): 263) Odgovornosti pregledavanja određene su na temelju toga da iskusniji članovi tima, uključujući i angažiranog partnera, pregledaju obavljen rad od strane manje iskusnih članova tima, ističe Soltani (2009). Navodi da prilikom pregledavanja treba razmotriti sljedeće:

- je li posao izveden u skladu s profesionalnim standardima te regulatornim i zakonskim zahtjevima
- jesu li istaknuta značajna pitanja za daljnje razmatranje
- jesu li se održale prikladne konzultacije te jesu li dobiveni zaključci dokumentirani i implementirani
- postoji li potreba za pregledavanjem vrste, vremena i opsega obavljenog posla
- podržava li obavljen posao donesene zaključke te je li sve prikladno dokumentirano
- jesu li prikupljeni dokazi dostatni i prikladni kako bi podržali revizorovo izvješće i
- jesu li postignuti ciljevi postupaka u angažmanu.

5.7.3.6. Obavljanje angažmana

Prema MrevS-u 220 (revidiranom), angažirani bi partner trebao preuzeti odgovornost za smjer, nadzor i obavljanje revizijskog angažmana. MrevS 220 (revidiran) definira „angažiranog partnera“ kao „partnera ili drugu osobu u tvrtki koja je odgovorna za revizijski
angažman i njegovo obavljanje, za revizorovo izvješće koje je objavljeno u ime tvrtke, te ukoliko je potrebno ima nužno ovlaštenje od stručnog, zakonskog ili nadzornog tijela.“ (IFAC, 2005c:257). „Revizorska tvrtka treba uspostaviti politike i postupke da bi pružila razumno uvjerenje da su angažmani obavljeni u skladu s profesionalnim standardima te regulatornim i zakonskim zahtjevima te da tvrtka ili angažirani partner izdaju izvješća koja su prikladna u danim okolnostima.“ (Soltani, 2009:452)

Soltani (2009) smatra da putem svojih politika i postupaka revizorska tvrtka teži uspostavljanju konzistentnosti u kvaliteti obavljanja angažmana. To se često postiže pomoću pisanih ili elektroničkih priručnika, softverskih alata ili drugih oblika standardizirane dokumentacije te uputama o industriji ili posebnostima predmeta angažmana. Smatra da pitanja koja se trebaju razmotriti uključuju sljedeće:

- koliko su angažirani timovi upućeni u angažman da steknu razumijevanje ciljeva svog posla
- procese za zadovoljavanje primjenjivih standarda angažmana
- procese nadzora angažmana, učenje osoblja i mentorstva
- metode pregledavanja obavljenog posla, donošenje značajnih prosudbi i vrsta izdanog izvješća
- prikladnu dokumentaciju obavljenog posla, vremena i opsega pregledavanja
- procese za zadržavanje svih politika i postupaka tekućima.

„Angažirani partner usmjeruje revizijski angažman informirajući članove angažiranog tima o:

- njihovim odgovornostima
- vrsti poslovanja subjekta
- pitanjima povezanim s rizikom
- problemima koji mogu nastati i
- detaljnom pristupu obavljanju angažmana.“ (IFAC, 2005c, MrevS 220 (revidiran): 262)

Revizorska se tvrtka također može konzultirati s drugim specijaliziranim strankama da poboljša kvalitetu obavljanja revizijskog angažmana, ističe Soltani (2009).
Navodi da u takvim bi slučajevima revizorska tvrtka trebala uspostaviti politike i postupke oblikovane za pružanje razumnog uvjerenja da su:

- održane prikladne konzultacije u slučaju teških ili spornih pitanja
- dostupni dostatni resursi kako bi se omogućile konzultacije
- vrsta i opseg takvih konzultacija dokumentirani i
- zaključci proizašli iz konzultacija dokumentirani i implementirani.

5.7.3.7. Pregledavanje kontrole kvalitete angažmana

Soltani (2009) smatra da pregledavanje kontrole kvalitete treba uključivati objektivno procjenjivanje značajnih prosudbi angažiranog tima te zaključke donesene u formuliranju revizorovog izvještaja. „Za revizije financijskih izvještaja poduzeća koja kotiraju na burzi, angažirani partner treba:

- Utvrditi je li imenovan revizor za pregledavanje kontrole kvalitete.
- Raspraviti značajne probleme koji se mogu pojaviti tijekom angažmana, uključujući i one koji su identificirani tijekom pregledavanja kontrole kvalitete, s revizorima za pregledavanje kontrole kvalitete.
- Obustaviti objavljivanje revizorskog izvještaja sve dok se ne završi pregledavanje kontrole kvalitete.“ (IFAC, 2005c, MrevS 220 (revidiran): 265)

Također Soltani (2009) navodi da revizorska tvrtka treba uspostaviti politike i postupke koji zahtijevaju pregledavanje kontrole kvalitete za prikladne angažmane. Politike i postupci za pregledavanje kontrole kvalitete angažmana trebaju:

- zahtijevati pregledavanje kontrole kvalitete angažmana za sve revizije financijskih izvještaja poduzeća koja kotiraju na burzi
- postaviti kriterij po kojem bi sve druge revizije i uvidi povijesnih financijskih informacija i angažmani s izražavanjem drugih uvjerenja i povezane usluge bile ocijenjene kako bi se utvrdilo treba li obaviti pregledavanje kontrole kvalitete
- zahtijevati pregledavanje kontrole kvalitete za sve angažmane koji zadovoljavaju gore navedeni kriterij.
“Pregledavanje kontrole kvalitete angažmana za revizije financijskih izvještaja poduzeća koja kotiraju na burzi uključuje razmatranje sljedećih točaka:

- procjenu angažiranog tima o neovisnosti tvrtke u odnosu na određen revizijski angažman
- utvrđivanje značajnih rizika tijekom angažmana, uključujući i procjenu od strane angažiranog tima za rizik prijevare te reakciju na rizik prijevare
- donešene prosudbe, posebice u odnosu na značajnost i značajne rizike
- utvrđivanje jesu li održane prikladne konzultacije o predmetima koji uključuju razlike u mišljenjima ili drugim teškim ili spornim pitanjima, te zaključci koji su proizašli iz tih konzultacija
- značajnost i određenje ispravljenih i neispravljenih pogrešnih prikazivanja utvrđenih tijekom revizije
- predmeti koji trebaju biti dostavljeni menadžmentu i onima zaduženima za upravljanje i, gdje je primjenjivo, drugim strankama kao što su regulatorna tijela
- utvrđivanje odražava li revizijska dokumentacija odabrana za pregledavanje obavljen rad u vezi sa značajnim prosudbama i podupire li donesene zaključke
- utvrđivanje prikladnosti revizorovog izvješća koje će biti objavljeno.” (IFAC, 2005c, MrevS 220 (revidiran): 266)

5.7.3.8. Monitoring

Revizorska tvrtka treba uspostaviti politike i postupke da bi pružila razumno uvjerenje da su politike i postupci povezani sa sustavom kontrole kvalitete relevantni, prikladni, da djeluju učinkovito te da se poštujtu, navodi Soltani (2009). Također smatra da takve politike i postupci trebaju uključivati kontinuirano razmatranje i ocjenjivanje sustava kontrole kvalitete tvrtke, uključujući i periodičnu inspekciju odabranih završenih angažmana. Ističe da je svrha nadziranja pridržavanja politika i postupaka kontrole kvalitete pružiti procjenu:

- pridržavanja profesionalnih standarda te regulatornih i zakonskih zahtjeva
- prikladnosti oblikovanja i učinkovitog implementiranja sustava kontrole kvalitete i
- prikladnosti primjene politika i postupaka kontrole kvalitete tvrtke na način da su izvješća koja objavljuju tvrtka ili angažirani partneri prikladni.
Revizorska tvrtka povjerava odgovornost za proces monitoringa partneru ili partnerima ili drugim osobama s dostatnim i prikladnim iskustvom i autoritetom u tvrtki kako bi preuzeli tu odgovornost. Monitoring sustava kontrole kvalitete tvrtke obavljaju stručni pojedinci, a ono obuhvaća i prikladnost oblikovanja i učinkovitost djelovanja sustava kontrole kvalitete, navodi Soltani (2009). „Ocjjenjivanje sustava kontrole kvalitete uključuje sljedeće analize:

- promjena profesionalnih standarda te regulatornih i zakonskih zahtjeva, te, gdje je prikladno, njihovog utjecaja na politike i postupke tvrtke
- pismenu potvrdu o usklađenosti s politikama i postupcima vezanim uz neovisnost
- kontinuiran profesionalni razvoj, uključujući praksu
- odluke povezane s prihvaćanjem i zadržavanjem odnosa s klijentima te specifičnih angažmana.

Revizorska tvrtka treba ocijeniti nedostatke zabilježene u procesu monitoringa te odrediti jesu li oni:

- primjeri koji nužnone ukazuju na to da je sustav kontrole kvalitete nedostatan da pruži razumno uvjerenje da udovoljava profesionalnim standardima te regulatornim i zakonskim zahtjevima, te da su izvješća koje je izdala tvrtka ili angažirani partner prikladni u danim okolnostima ili
- sustavni, ponavljajući ili drugi značajni nedostaci koji zahtijevaju brze korektivne postupke.“ (IFAC, 2004, MSKK 1)

5.7.4. IFAC-ovo upravljanje: Odbor za nadzor javnog interesa (PIOB)

„Jedna je od reformi koje je usvojio IFAC proteklih godina uspostavljanje Odbora za nadzor javnog interesa (PIOB- Public Interest Oversight Board). Cilj je PIOB-a povećati povjerenje investitora i drugih zainteresiranih stranaka u to da IFAC-ove aktivnosti od javnog interesa (uključujući postavljanje standarda od strane IFAC-ovih odbora i komiteta) prikladno odgovaraju javnom interesu. PIOB će nadzirati IFAC-ove aktivnosti postavljanja standarda za standarde vezane uz obavljanje revizije, neovisnost i druge etičke standarde za revizore, kontrolu kvalitete revizije i standarde izražavanja uvjerenja te druge aktivnosti postavljanja standarda vezane uz revizora.“ (Soltani, 2009:456)

5.8. Razlike između američkog i europskog pristupa upravljanju kontrolom kvalitete revizije


Komisije osigurati da se investitori i ostale zainteresirane stranke mogu u potpunosti osloniti na točnost revidiranih računa, da se spriječe sukobi interesa za revizore te da se poboljša zaštita protiv korporativnih skandala u EU.
6. ZAKLJUČAK

Prema Zakonu o reviziji samostalni revizor koji reviziju obavlja kao samostalnu djelatnost i upisan je u registar samostalnih revizora. Dopušteno je osnivanje zajedničkog revizorskog ureda prvenstveno radi pružanja revizorskih usluga dva ili više ovlaštenih revizora. Re vizorsko društvo može, uz usluge revizije, obavljati i usluge s područja financija i računovodstva. Kako ne bi došlo do sukoba interesa, propisana je zabrana obavljanja revizije kod pojedinih pravnih osoba za ovlaštenog revizora te za revizorsko društvo i samostalnog revizora.

Uloga revizora je uvrditi jesu li izvještaji, koje je pripremio menadžer, u skladu s odredbama ugovora. Učinkovit nadzor računovodstvene i revizijske profesije ključan je za kvalitetu financijskih informacija te za povjerenje i oslanjanje na te informacije. Tako su investitori uvjereni da kvalificirane stručne osobe djeluju prema visokim etičkim standardima te da su strogi postupci kvalitete kontrole kvalitete zaduženi za reviziju financijskih izvještaja. Takav nadzor ojačava revizijsku praksu i internu kontrolu te sprečava manipulaciju financijskim informacijama od strane menadžmenta poduzeća. Na kvalitetu financijskih izvješća utječe kada je nadzor kompromitiran te je povjerenje investitora u kvalitetu financijskih izvješća također kompromitirano.

Regulatorne agencije na glavnim tržištima kapitala preispituju problem kontrole kvalitete s ciljem uspostavljanja osnovnih načela koja će biti smjernice za rad eksternim revizorima, a sve je to poduzeto s ciljem povećanja pouzdanosti računa putem jačeg uvjerenja o neovisnosti revizora.
7. LITERATURA

Knjige:


Zakoni:

1. Zakon o reviziji, Narodne novine br. 146/05.,
2. Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o reviziji, Narodne novine br. 139/08

Internet:

Popis tablica

Tablica 1. Odnosi između funkcije osiguranja kvalitete informacija, provjere informacija i revizije ..........................................................................................................................5

Tablica 2. Dužnosti članova revizijskog tima .................................................................................................................................12

Tablica 3. Pravila i standardi Američkog instituta ovlaštenih javnih računovoda ........................................19

Tablica 4. Okvir kontrole kvalitete u reviziji ..........................................................................................................................25
Popis slika

Slika 1. Funkcije revizije .................................................................3

Slika 2. Temeljne faze integrativnog procesa revizije financijskih izvještaja ..............15

Slika 3. Organizacije povezane s revizijom financijskih izvještaja ..............................21

Slika 4. Odnos između visokokvalitetnih revizija i revizijskih standarda .................28