

Vrste revizorskih mišljenja na uzorku poslovnih subjekata u Republici Hrvatskoj

Krivičić, Dalia

Undergraduate thesis / Završni rad

2018

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Pula / Sveučilište Jurja Dobrile u Puli**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:137:835221>

Rights / Prava: [In copyright](#) / [Zaštićeno autorskim pravom.](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-09-01**



Repository / Repozitorij:

[Digital Repository Juraj Dobrila University of Pula](#)



Sveučilište Jurja Dobrile u Puli
Fakultet ekonomije i turizma
„Dr. Mijo Mirković“

DALIA KRIVIČIĆ

**VRSTE REVIZORSKIH MIŠLJENJA NA UZORKU POSLOVNIH
SUBJEKATA U REPUBLICI HRVATSKOJ**

Završni rad

Pula, 2018.

Sveučilište Jurja Dobrile u Puli
Fakultet ekonomije i turizma
„Dr. Mijo Mirković“

DALIA KRIVIČIĆ

**Vrste revizorskih mišljenja na uzorku poslovnih subjekata u
Republici Hrvatskoj**

Završni rad

**JMBAG: 0108063824, redovita studentica
Studijski smjer: Financijski management**

Predmet: Revizija i analiza poslovanja

**Znanstveno područje: Društvene znanosti
Znanstveno polje: Ekonomija
Znanstvena grana: Računovodstvo**

Mentor: izv.prof.dr.sc. Robert Zenzerović

Pula, srpanj 2018.



IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Ja, dolje potpisani _____, kandidat za prvostupnika ekonomije/poslovne ekonomije, smjera _____ ovime izjavljujem da je ovaj Završni rad rezultat isključivo mogega vlastitog rada, da se temelji na mojim istraživanjima te da se oslanja na objavljenu literaturu kao što to pokazuju korištene bilješke i bibliografija. Izjavljujem da niti jedan dio Završnog rada nije napisan na nedozvoljen način, odnosno da je prepisan iz kojega necitiranog rada, te da ikoji dio rada krši bilo čija autorska prava. Izjavljujem, također, da nijedan dio rada nije iskorišten za koji drugi rad pri bilo kojoj drugoj visokoškolskoj, znanstvenoj ili radnoj ustanovi.

Student

U Puli, _____, _____ godine



IZJAVA

o korištenju autorskog djela

Ja, _____ dajem odobrenje Sveučilištu Jurja Dobrile u Puli, kao nositelju prava iskorištavanja, da moj završni rad pod nazivom _____ koristi na način da gore navedeno autorsko djelo, kao cjeloviti tekst trajno objavi u javnoj internetskoj bazi Sveučilišne knjižnice Sveučilišta Jurja Dobrile u Puli te kopira u javnu internetsku bazu završnih radova Nacionalne i sveučilišne knjižnice (stavljanje na raspolaganje javnosti), sve u skladu s Zakonom o autorskom pravu i drugim srodnim pravima i dobrom akademskom praksom, a radi promicanja otvorenoga, slobodnoga pristupa znanstvenim informacijama.

Za korištenje autorskog djela na gore navedeni način ne potražujem naknadu.

U Puli, _____ (datum)

Potpis

Sadržaj:

1. Uvod.....	1
2. Uloga revizije u upravljanju poduzećem	2
3. Teorijski okvir revizije.....	4
3.1 Pojam i definicija.....	4
3.2 Vrste revizije.....	5
4. Objekt i predmet revizije	7
5. Zakon o reviziji i revizijske tvrtke u Republici Hrvatskoj	9
6. Vrste revizorskih mišljenja i razlozi modifikacije	12
6.1 Pozitivno mišljenje	12
6.2 Mišljenje s rezervom	13
6.3 Negativno mišljenje	13
6.4 Suzdržanost od izražavanja mišljenja.....	13
6.5 Mišljenje s točkom za naglašavanje određene problematike.....	14
6.6 Odjeljak s objašnjenjem	15
6.7 Razlozi modifikacije mišljenja revizora	16
7. Tablični prikaz rezultata istraživanja učestalosti pojedinih vrsta mišljenja revizora na uzorku poslovnih subjekata u Republici Hrvatskoj	19
8. Rezultati istraživanja	50
9. Zaključak.....	55
Popis literature.....	56
Popis slika.....	57
Popis tablica	58
SAŽETAK	59
SUMMARY	60

1. Uvod

U današnje vrijeme poslovanje poduzeća prate brojne interesne skupine. Vlasnici žele biti sigurni da poduzeće u koje su uložili dobro posluje, dobavljači da će njihova potraživanja biti naplaćena, država da će se uredno platiti porezi i doprinosi, potencijalni investitori u profitabilnost i sigurnost ulaganja te u konačnici zaposlenici u stabilnost radnog mjesta i primanja.

Pogreške su uvijek moguće, ali kada su one namjerne nazivamo ih prijevarama. Zadatak revizora je otkriti pogreške koje utječu na realnost i objektivnost informacija iskazanih u financijskim izvještajima te izraziti svoje mišljenje o njima. Izvještaj revizora koji sadrži mišljenje o financijskim izvještajima i obrazloženje, odnosno ističe uočene nepravilnosti, zatim predstavlja dokument od iznimne važnosti korisnicima prilikom donošenja odluka.

Cilj ovoga rada je istražiti zastupljenost vrsta mišljenja revizora na uzorku financijskih izvještaja za 2016. godinu za dvjesto velikih poduzeća u Republici Hrvatskoj, istaknuti nepravilnosti na koje su revizori ukazali i odrediti najzastupljenije nepravilnosti. Fokus je na djelovanju eksterne revizije i reviziji financijskih izvještaja.

Na početku rada predstavljen je teorijski okvir koji čine uloga, definicija i vrste revizije te određenje objekta i predmeta revizije. Zatim su istaknuti pojedini članci Zakona o reviziji i ukratko predstavljena Hrvatska revizorska komora. Posljednji dio teorijskog dijela odnosi se na vrste revizorskih mišljenja i razloge modifikacije.

U nastavku rada prikazani su rezultati istraživanja vrsta pojedinih mišljenja revizora na uzorku financijskih izvještaja za 2016. godinu za dvjesto velikih poduzeća, te dva srednja poduzeća kao primjer suzdržanog i negativnog mišljenja koje ne nalazimo u dvjesto najvećih poduzeća.

Prilikom izrade ovog rada korištene su metode indukcije, komparacije, deskripcije, analize i sinteze.

2. Uloga revizije u upravljanju poduzećem

Ostvariti kontinuirani rast i razvoj, odnosno opstanak poduzeća, danas je veoma složen zadatak. Rastuća konkurencija i ograničeni resursi izazovi su s kojima se poduzeća svakodnevno suočavaju, a za poslovanje su zainteresirani vlasnici, zaposlenici, dobavljači, kupci, kreditori, potencijalni investitori, javnost, država i druge interesne skupine.

Stoga su u procesu odlučivanja ključne realne i objektivne informacije prezentirane u financijskim izvještajima, a "revizija financijskih izvještaja usmjerena je na ispitivanje realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja, čime se osigurava njihova pouzdanost i znatno pridonosi njihovoj kvaliteti."¹, odnosno korisnosti u procesu odlučivanja. Vjerodostojnosti financijskih informacija pridonosi mišljenje revizora koje pruža visoku, ali ne i apsolutnu razinu uvjerenja.²

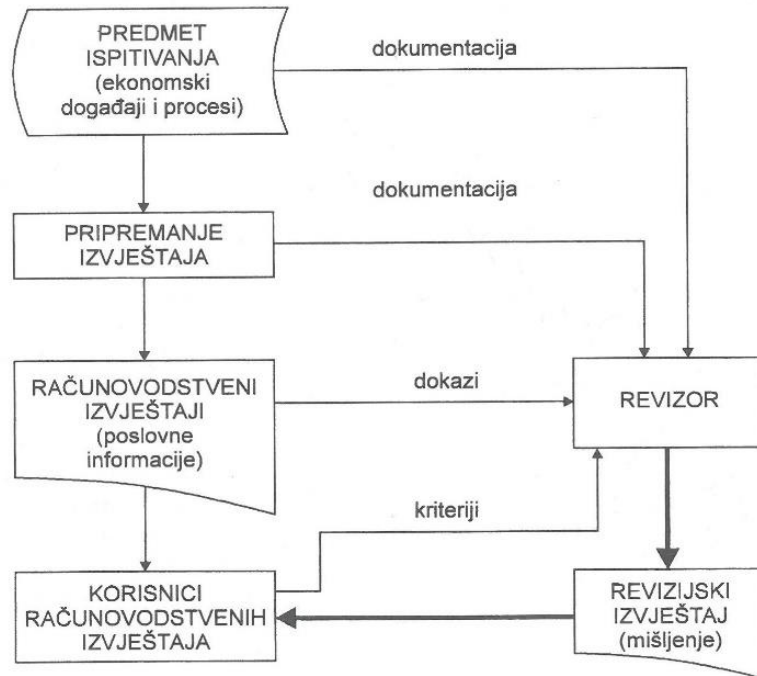
Revizija daje korisnicima financijskih izvještaja sigurnost da ona vjerodostojno i realno prikazuju poslovanje poduzeća. Vlasnici kapitala često ne poznaju računovodstvenu problematiku dovoljno kako bi mogli procijeniti jesu li financijski izvještaji fer i istiniti, te im revizija pruža tu sigurnost. Korisnici financijskih izvještaja mogu također biti sadašnji i potencijalni investitori i kreditori, koji bez istinitih i fer financijskih izvještaja ne mogu ocijeniti opravdanost ulaganja i potencijalne rizike. Revizorovo izvješće od velike je važnosti i poslovnim partnerima za ocjenu boniteta poduzeća, a u konačnici državi i društvu općenito kako bi se osigurala adekvatna provedba gospodarske politike, alokacija kapitala na najefikasniji način, zaštita interesa malih dioničara i sloboda raspolaganja informacijama.³

¹ Sever Mališ, S., Tušek B. i L. Žager, *Revizija: načela, standardi, postupci*, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2012., str. 31.

² Pojam vjerodostojnost označava pouzdanost financijskih i računovodstvenih informacija.

³ Sever Mališ, S., Tušek B. i L. Žager, *Revizija: načela, standardi, postupci*, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2012., str. 53.-57.

Slika 1. Povezanost računovodstvenih informacija i uloge revizora



Izvor: Sever Mališ, S., Tušek B. i L. Žager, *Revizija: načela, standardi, postupci*, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2012., str 32.

Na Slici 1. prikazana je povezanost računovodstvenih informacija i uloge revizora. Predmet ispitivanja revizora su ekonomski događaji i procesi, način pripreme računovodstvenih izvještaja i sami izvještaji. Temeljem dokumentacije o poslovanju poduzeća i određenih kriterija revizor donosi sud, odnosno mišljenje o realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja.⁴

⁴ Sever Mališ, S., Tušek B. i L. Žager, *Revizija: načela, standardi, postupci*, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2012., str. 31.-33.

3. Teorijski okvir revizije

3.1 Pojam i definicija

Korijen riječi revizija nalazimo u latinskoj riječi “revidere”, što znači ponovno vidjeti, odnosno pregledati. U engleskom govornom području upotrebljava se pojam “audit” koji potječe od latinske riječi “audire”, a znači slušati. Ovaj termin potječe iz davnih dana, odnosno samih početaka revizije kada je revizor slušao usmeni izvještaj obveznika revizije i na taj način obavljao svoj posao.⁵

Jedna od brojnih definicija revizije opisuje ju kao “Sustavni proces objektivnog pribavljanja i vrednovanja dokaza u odnosu na tvrdnje o ekonomskim postupcima i događajima kako bi se utvrdilo stupanj usklađenosti tih tvrdnji i uspostavljenih kriterija, i dostavljanje tih rezultata zainteresiranim korisnicima”.⁶ Ova definicija objašnjava reviziju kao strukturiranu aktivnost koja ima logični slijed, temelji se na objektivnosti, odnosno slobodi u odnosu na pristranost, pokazuje sukladnost navoda s preciziranim kriterijima, te ističe važnost dostavljanja rezultata revizije zainteresiranim stranama.⁷

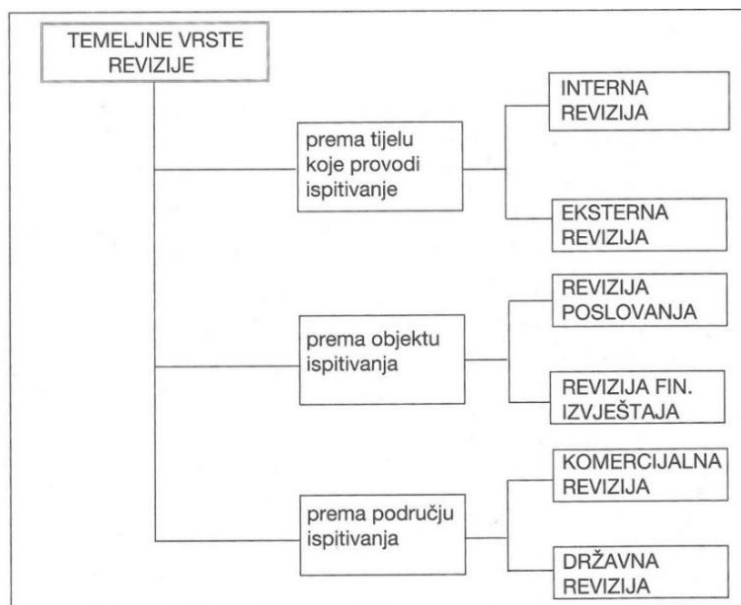
⁵ Sever Mališ, S., Tušek B. i L. Žager, *Revizija: načela, standardi, postupci*, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2012., str. 51.

⁶ Carmichael, D.R. i J. J. Willingham, *Pojmovi i metode revizije: vodič u suvremenu revizijsku teoriju i praksu*, Peto izdanje, Zagreb, Mate, 2000., str. 3.

⁷ Carmichael, D.R. i J. J. Willingham, *Pojmovi i metode revizije: vodič u suvremenu revizijsku teoriju i praksu*, Peto izdanje, Zagreb, Mate, 2000., str. 3.-4.

3.2 Vrste revizije

Slika 2. Temeljne vrste revizije



Izvor: Sever Mališ, S., Tušek B. i L. Žager, *Revizija: načela, standardi, postupci*, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2012., str. 71.

Prema tijelu koje provodi ispitivanje, razlikujemo internu i eksternu reviziju, a prema objektu ispitivanja razlikujemo reviziju poslovanja i reviziju financijskih izvještaja. Promatrano s aspekta područja ispitivanja, razlikujemo komercijalnu i državnu reviziju.⁸

Eksternu reviziju provode neovisni ovlašteni revizori, a sastoji se od ispitivanja i ocjenjivanja poslovanja poduzeća. Ispituje se objektivnost i realnost financijskih izvještaja, iz čega proizlazi nužna odvojenost revizora i poduzeća. Revizor ne smije biti zaposlenik niti u bilo kakvoj vezi s poduzećem u kojem obavlja reviziju jer bi se tako narušilo načelo neovisnosti revizije. Cilj je zaštititi interes vlasnika kapitala i osigurati vjerodostojne informacije potrebne za upravljanje. Pod pojmom revizija najčešće se misli

⁸ Sever Mališ, S., Tušek B. i L. Žager, *Revizija: načela, standardi, postupci*, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2012., str. 71.

na eksternu reviziju financijskih izvještaja koju obavljaju neovisne institucije, te će tako biti i u ovom radu.

Internu reviziju provode organi samog poduzeća, kao cjelovit test efektivnosti sustava internih kontrola i poslovanja poduzeća. Njihovi najznačajniji poslovi su: ispitivanje funkcioniranja informacijskog sustava i načina donošenja poslovnih odluka, ispitivanje organiziranosti uz razvoj i poboljšanje efikasnosti poslovnih funkcija i ostali poslovi kojima se provodi ispitivanje i ocjena poslovanja.⁹ Primarni cilj interne revizije je povećanje efikasnosti poslovnih jedinica poduzeća i često se smatraju “produženom rukom menadžmenta”. Povezanost interne i eksterne revizije očituje se u činjenici da će bolji sustav internih kontrola smanjiti vjerojatnost pogrešaka u nalazu eksterne revizije.¹⁰

Revizija financijskih izvještaja je postupak ispitivanja i ocjenjivanja istinitosti i fer prikaza financijskih izvještaja, odnosno jesu li prikazani realno i objektivno. Provode ju ovlaštene, stručne i neovisne tvrtke, te se pod revizijom financijskih izvještaja najčešće misli na eksternu reviziju. Kriteriji za ocjenu su računovodstvena načela i standardi i zakonski propisi, a postupak se provodi u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Revizija poslovanja je ispitivanje i ocjena cjelokupnog ili dijela poslovanja poduzeća, a cilj je unaprijediti poslovanje i povećati uspješnost. Najčešće ju provode interni revizori.¹¹

Komercijalna revizija je termin koji označava eksternu, neovisnu reviziju. Poslovi revizije obavljaju se temeljem ugovora zaključenog između revizijske tvrtke i obveznika revizije, kojim su definirani međusobni odnosi. Državnu reviziju obavlja Državni ured za reviziju u ime i za račun države. Objekt ove revizije su sredstva proračuna i fondova za financiranje djelatnosti od javnog interesa, sredstva javnih poduzeća i javnih zajmova, sredstva solidarnosti i ostala namjenski prikupljena sredstva javnog karaktera.¹²

⁹ Sever Mališ, S., Tušek B. i L. Žager, *Revizija: načela, standardi, postupci*, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2012., str. 72.-73.

¹⁰ Tušek, B. i L. Žager, *Revizija*, 2. izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2007., str. 49.

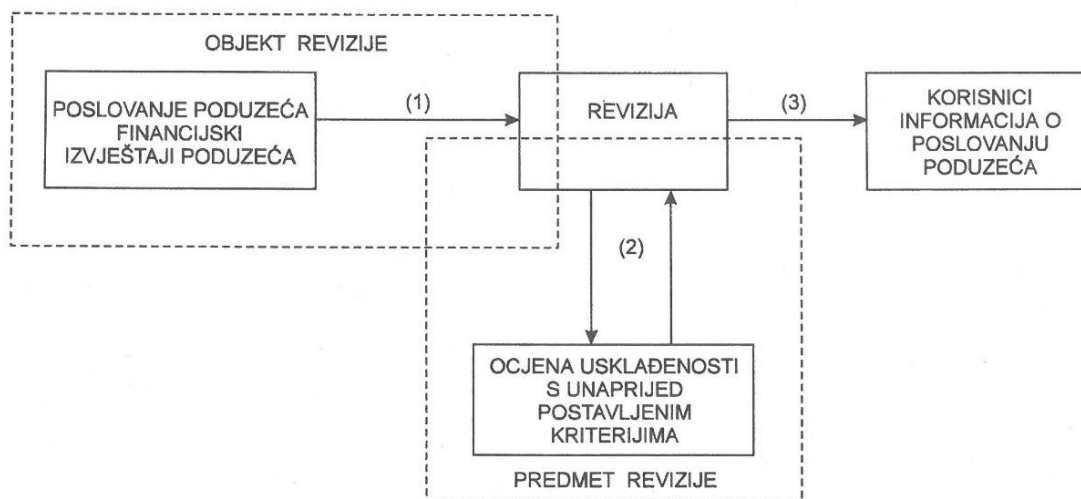
¹¹ Sever Mališ, S., Tušek B. i L. Žager, *Revizija: načela, standardi, postupci*, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2012., str. 73.-74.

¹² Sever Mališ, S., Tušek B. i L. Žager, *Revizija: načela, standardi, postupci*, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2012., str. 74.-76.

4. Objekt i predmet revizije

Određenje objekta i predmeta revizije proizlazi iz samog shvaćanja pojma revizije, odnosno “ ...podrazumijeva se da je revizija sistematiziran proces objektiviziranog pribavljanja i stvaranja dokaza o ekonomskim događajima i rezultatima s ciljem da se ispita i ocijeni usklađenost između postojećeg poslovanja te financijskih izvještaja s unaprijed postavljenim kriterijima.”¹³ Stoga, objekt revizije je poslovanje poduzeća s naglaskom na financijskim izvještajima koji proizlaze iz poslovanja. Predmet revizije je stupanj usklađenosti poslovanja i financijskih izvještaja poduzeća s unaprijed postavljenim kriterijima, a ti kriteriji su: računovodstvena načela i standardi te usvojene računovodstvene politike, zakonski propisi, interni standardi i pravilnici, poslovni planovi i ostali akti.

Slika 3. Objekt i predmet revizije



Izvor: Sever Mališ, S., Tušek B. i L. Žager, *Revizija: načela, standardi, postupci*, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2012., str. 78.

¹³ Sever Mališ, S., Tušek B. i L. Žager, *Revizija: načela, standardi, postupci*, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2012., str. 77.

Strelica (1) označava upoznavanje s financijskim izvještajima i poslovanjem poduzeća, (2) označava njihovu usporedbu s unaprijed postavljenim kriterijima i ocjenu usklađenosti, sukladno revizijskim standardima i kodeksu profesionalne etike. Strelica (3) označava dostavljanje realnih i objektivnih informacija zainteresiranim korisnicima.

Možemo uočiti da kvaliteta informacija koje se dostavljaju korisnicima ovisi o pravilnom određenju objekta i predmeta revizije. Ranije spomenuti kriteriji za ocjenjivanje usklađenosti čine vrlo bitan segment, jer ukoliko se primijenjuju neadekvatni kriteriji nije moguće donijeti kvalitetan sud.¹⁴

Kriteriji za ocjenu uobičajeno su zakonski propisi, računovodstvena načela, standardi i usvojene računovodstvene politike. Postupak ocjene usklađenosti financijskih izvještaja s unaprijed postavljenim kriterijima definiran je kroz revizijske standarde, kodeks profesionalne etike i zakonskim propisima.¹⁵

¹⁴ Sever Mališ, S., Tušek B. i L. Žager, *Revizija: načela, standardi, postupci*, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2012., str. 76.-79.

¹⁵ Tušek B. i L. Žager, *Revizija*, 2.izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2007., str. 80.-81.

5. Zakon o reviziji i revizijske tvrtke u Republici Hrvatskoj

Prema Zakonu o reviziji koji je na snazi od 1. siječnja 2018. “revizorsko društvo je pravna osoba sa sjedištem u Republici Hrvatskoj osnovana kao trgovačko društvo u jednom od pravnih oblika u skladu sa zakonom kojim se uređuju trgovačka društva i koje ima odobrenje za rad koje je izdalo Ministarstvo financija”.¹⁶

Ovlašteni revizori¹⁷ koji obavljaju revizorske usluge moraju biti zaposleni u tom društvu te ne smiju obavljati revizorske usluge s drugim revizorskim društvom. Odobrenje za rad ovlaštenom revizoru izdaje Ministarstvo financija, a uvjeti koje fizička osoba mora ispuniti su položen revizorski ispit i dobar ugled¹⁸. Hrvatska revizorska komora organizira i provodi revizorski ispit, te vodi evidenciju o položenim revizorskim ispitima.

Sukladno Zakonu o reviziji koji je na snazi od 1. siječnja 2018. Ministarstvo financija vodi sljedeće registre: registar revizorskih društava, registar samostalnih revizora, registar ovlaštenih revizora, registar revizorskih vježbenika, registar revizorskih društava i registar ovlaštenih revizora iz drugih država članica, registar ovlaštenih revizora iz trećih zemalja i registar subjekata za obavljanje revizije u trećoj zemlji i registar revizora u trećoj zemlji.

Ugovorom o reviziji određuju se međusobna prava i obveze revizorskog društva i revidiranog subjekta. Dužnosti revidiranog subjekta obuhvaćaju stavljanje na raspolaganje cjelokupne potrebne dokumentacije, isprava i izvješća, omogućavanje pristupa računalnim programima te pružanje svih potrebnih informacija za obavljanje zakonske revizije.

Zakon određuje da ovlašteni revizor i revizorsko društvo moraju biti neovisni u odnosu na revidirani subjekt tijekom razdoblja koje obuhvaćaju financijski izvještaji koji su predmet zakonske revizije i za vrijeme obavljanja revizorskih usluga. Osiguravanje neovisnosti označava da provoditelji revizije ne smiju ostvarivati materijalne i izravne

¹⁶ Zakon o reviziji, <https://www.zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji>, pristupano: 08.04.2018.

¹⁷ Ovlašteni revizor je “fizička osoba koja ima odobrenje za rad koje je izdalo Ministarstvo Financija”.

¹⁸ Dobar ugled, u smislu Zakona o reviziji, ima fizička osoba koja nije pravomoćno osuđena za određena kaznena djela, nije pravomoćno kažnjavana za određene prekršaje i nije kao član uprave ili upravnog odbora teže ili sustavno kršila odredbe ovog Zakona.

koristi, ne smiju biti uključeni u transakciju u vezi s bilo kojim financijskim instrumentom koji je izdao, za koji jamči ili koji na drugi način podržava revidirani subjekt.

Sve podatke do kojih se došlo obavljajući revizorske usluge, društvo mora čuvati kao revizorsku tajnu, koja se smatra poslovnom tajnom revizorskog društva. Povredom čuvanja revizorske tajne ne smatra se: priopćavanje podataka trećina na osnovi prethodne pisane suglasnosti klijenta, Ministarstvu financija radi provedbe nadzora, drugom revizorskom društvu u svrhu obavljanja revizije godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja ili sudu na njegov pisani zahtjev.

Revizorsko društvo nakon obavljene revizije sastavlja i revizorsko izvješće o obavljenoj zakonskoj reviziji godišnjih financijskih izvještaja. Ono mora biti u pisanom obliku te sadržavati: identifikacijske podatke o revidiranom subjektu, naziv godišnjeg financijskog izvještaja i naznaku datuma i razdoblja na koje se odnosi, okvir financijskog izvještavanja koji je primijenjen prilikom sastavljanja godišnjeg financijskog izvještaja, opis opsega zakonske revizije i revizijske standarde u skladu s kojima se obavila zakonska revizija, revizorsko mišljenje koje može biti pozitivno, s rezervom ili negativno te u njemu mora biti jasno navedeno mišljenje ovlaštenog revizora ili revizorskog društva o sljedećem: a) pružaju li godišnji financijski izvještaji ili godišnji konsolidirani financijski izvještaji istinit i fer prikaz u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja i b) ako je to primjenjivo, jesu li godišnji financijski izvještaji u skladu s propisima, upućivanje na sva pitanja na koja je revizorsko društvo upozorilo u posebnom naglasku koji ne predstavlja ograđivanje u revizorskom mišljenju, mišljenje i izjavu je li izvješće posloводства usklađeno s godišnjim financijskim izvještajima za istu poslovnu godinu i sastavljeno u skladu sa zakonom i je li ovlašteni revizor utvrdio značajne pogrešne prikaze u izvješću posloводства uz opis utvrđenih značajnih pogrešnih prikaza, izjavu vezano s bilo kakvom značajnom neizvjesnošću u vezi s događajima ili okolnostima koji značajno mogu dovesti u pitanje sposobnost revidiranog subjekta za nastavak vremenski neograničenog poslovanja, podatak o sjedištu revizorskog društva, te u slučaju zakonske

revizije subjekata od javnog interesa dodatno i elemente propisane člankom Uredbe EU.¹⁹

Revizijska tvrtka smije obavljati i usluge u području financija i računovodstva, financijske analize i kontrole, zatim porezno savjetovanje, sudska vještačenja i ostalo. No, “obavljanje tih djelatnosti isključuje mogućnost obavljanja revizije istoj pravnoj osobi za tu poslovnu godinu.”²⁰ Gotovo sve revizijske tvrtke su društva s ograničenom odgovornošću, a strane revizijske tvrtke smiju obavljati usluge revizije u Republici Hrvatskoj nakon osnivanja podružnice. Međunarodni revizijski standardi, Kodeks profesionalne etike revizora i zakonski propisi temelj su kojeg se moraju pridržavati prilikom obavljanja svoje djelatnosti.²¹

Hrvatska revizorska komora je “strukovna organizacija revizorskih društava, samostalnih revizora i ovlaštenih revizora, te revizorskih vježbenika”²², a osnovana je 2006. godine na osnivačkoj skupštini kada je usvojen Statut Komore. Ima svojstvo pravne osobe s javnim ovlastima utvrđenima Zakonom o reviziji.

Na internetskim stranicama Komore mogu se pronaći sljedeći registri: Registar revizorskih društava, Registar samostalnih revizora, Registar zajedničkih revizorskih ureda, Registar ovlaštenih revizora i Registar asistenata u reviziji. Prema navedenim registrima, u Republici Hrvatskoj djeluje 230 revizorskih društava, 984 ovlaštenih revizora, od kojih je 513 aktivno, te 28 asistenata u reviziji.²³

Najveće, najznačajnije i napoznatije revizijske tvrtke su: Deloitte, Ernst & Young, KPMG i PriceWaterhouseCoopers. Poznate su pod nazivom “četiri velikih”, odnosno “The Big 4”.²⁴ U nastavku ovog rada obrađeni su brojni izvještaji ovih tvrtki.

¹⁹ Zakon o reviziji, <https://www.zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji>, pristupano: 08.04.2018.

²⁰ Sever Mališ, S., Tušek B. i L. Žager, *Revizija: načela, standardi, postupci*, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2012., str. 115.

²¹ Sever Mališ, S., Tušek B. i L. Žager, *Revizija: načela, standardi, postupci*, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2012., str. 115.-116.

²² Preuzeto s: <http://www.revizorska-komora.hr/index.php/o-nama.html>, pristupano: 08.04.2018.

²³ Preuzeto s: <http://www.revizorska-komora.hr/index.php/registri/pretraga.html>, pristupano: 08.04.2018.

²⁴ Tušek B. i L. Žager, *Revizija*, 2. izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2007., str. 104.

6. Vrste revizorskih mišljenja i razlozi modifikacije

Revizorovo izvješće rezultat je procesa revizije financijskih izvještaja u kojem je prikupljeno dovoljno odgovarajućih dokaza, a odjeljak u kojem se izražava mišljenje ključni je dio na koji korisnik treba obratiti pažnju.²⁵ Značaj revizorovog izvještaja je u tome što daje vrijednost financijskim izvještajima radi neovisnog i objektivnog mišljenja revizora o realnosti prikazanih informacija u financijskim izvještajima.²⁶

Razlikujemo dvije vrste revizorova izvješća: standardno pozitivno i modificirano revizorovo izvješće. Prvo označava da financijski izvještaji pružaju istinit i fer prikaz, odnosno predočuju realno i objektivno, financijski položaj, novčane tokove i rezultat poslovanja, dok se modificirana mišljenja nazivaju izvješća koja odstupaju od standardnog pozitivnog izvješća.²⁷

Razmatramo tri vrste modificiranih mišljenja²⁸: mišljenje s rezervom, negativno mišljenje te suzdržanost od izražavanja mišljenja.

6.1 Pozitivno mišljenje

Standardni pozitivni izvještaj revizora bit će objavljen kada revizor prikupi dovoljno dokaza, obavi reviziju u skladu s općeprihvaćenim revizijskim standardima i ustanovi kako su pripremljeni financijski izvještaji u skladu s općeprihvaćenim računovodstvenim načelima.²⁹

²⁵ Sever Mališ, S., Tušek B. i L. Žager, *Revizija: načela, standardi, postupci*, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2012., str. 288.

²⁶ W. F. Messier Jr., *Revizija: priručnik za revizore i studente s rješenjima zadataka*, II. dopunjeno izdanje, Zagreb, Faber & Zgombić Plus, 2000., str. 52.

²⁷ Sever Mališ, S., Tušek B. i L. Žager, *Revizija: načela, standardi, postupci*, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2012., str. 288.

²⁸ Međunarodni revizijski standard 705 - *Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora*

²⁹ W. F. Messier Jr., *Revizija: priručnik za revizore i studente s rješenjima zadataka*, II. dopunjeno izdanje, Zagreb, Faber & Zgombić Plus, 2000., str. 670.

6.2 Mišljenje s rezervom

Revizor će izraziti mišljenje s rezervom kada, nakon pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza, zaključi da su pogrešna prikazivanja, pojedinačno ili u ukupnosti, značajna ali nisu prožimajuća za financijske izvještaje. Drugi slučaj izražavanja mišljenja s rezervom je kada “revizor ne može pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze na kojima bi temeljio mišljenje, ali revizor zaključi da bi mogući učinci neotkrivenih pogrešnih prikazivanja na financijske izvještaje, ako ih ima, bili značajni ali ne i prožimajući.”³⁰ Odnosno, mišljenje s rezervom revizor donosi ukoliko postoji značajno ograničenje opsega ili odstupanje od općeprihvaćenih računovodstvenih načela, ali su ukupni financijski izvještaji realni i objektivni.³¹

6.3 Negativno mišljenje

Negativno mišljenje označava da revizor smatra kako financijski izvještaji ne prikazuju situaciju objektivno i realno, odnosno u skladu s općeprihvaćenim računovodstvenim načelima, te je odstupanje značajno.³² Negativno mišljenje revizor će izraziti kada, nakon pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza, zaključi da su pogrešna prikazivanja, pojedinačno ili u ukupnosti, značajna i prožimajuća za financijske izvještaje.³³

6.4 Suzdržanost od izražavanja mišljenja

Suzdržanost od izražavanja mišljenja nalazimo u situaciji kada revizor ne može pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze na kojima bi temeljio mišljenje i zaključi

³⁰ Sever Mališ, S., Tušek B. i L. Žager, *Revizija: načela, standardi, postupci*, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2012., str. 294.

³¹ W. F. Messier Jr., *Revizija: priručnik za revizore i studente s rješenjima zadataka*, II. dopunjeno izdanje, Zagreb, Faber & Zgombić Plus, 2000., str. 57.

³² W. F. Messier Jr., *Revizija: priručnik za revizore i studente s rješenjima zadataka*, II. dopunjeno izdanje, Zagreb, Faber & Zgombić Plus, 2000., str. 57.

³³ Sever Mališ, S., Tušek B. i L. Žager, *Revizija: načela, standardi, postupci*, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2012., str 294.

da bi mogući učinci neotkrivenih pogrešnih prikazivanja na financijske izvještaje bili značajni i prožimajući, ukoliko ih ima. Revizor će se također suzdržati od davanja mišljenja kada, u rijetkim okolnostima koje uključuju višestruke neizvjesnosti, zaključi da, usprkos pribavljenim dostatnim i primjerenim revizijskim dokazima vezanima za svaku pojedinu neizvjesnost, nije moguće formirati mišljenje zbog moguće interakcije neizvjesnosti i njihovog kumulativnog učinka na financijske izvještaje.³⁴ Ograničenje opsega ovdje je toliko da financijski izvještaji možda nisu objektivni i realni.³⁵

6.5 Mišljenje s točkom za naglašavanje određene problematike

Pojedine okolnosti mogu zahtijevati od revizora naglašavanje određene problematike, a neke od njih su: mišljenje revizora djelomično je utemeljeno na izvještaju drugog revizora, postoji problematika vremenske neograničenosti poslovanja, revizor je suglasan s odstupanjem od općeprihvaćenih računovodstvenih načela, uočena je nedosljednost ili naglašavanje nekog značajnog događaja.

Revizorsko mišljenje djelomično utemeljeno na izvještaju drugog revizora nalazimo primjerice kod konsolidiranih financijskih izvještaja, kada reviziju društava-kćeri može obaviti drugi revizor. Tada glavni revizor odlučuje hoće li u svom izvještaju spomenuti i druge revizore. Ukoliko društvo-kćer obuhvaća značajni iznos u konsolidiranim financijskim izvještajima, glavni revizor u svom će se izvještaju osvrnuti i na dio revizije koji su obavili drugi revizori.

Vremenska neograničenost poslovanja osnovna je pretpostavka na kojoj su utemeljeni financijski izvještaji, a odnosi se na revizorovu procjenu hoće li poduzeće biti sposobno poslovati vremenski neograničeno u razumnom razdoblju do godine dana od datuma revidiranih financijskih izvještaja.

³⁴ Sever Mališ, S., Tušek B. i L. Žager, *Revizija: načela, standardi, postupci*, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2012., str. 294.

³⁵ W. F. Messier Jr., *Revizija: priručnik za revizore i studente s rješenjima zadataka*, II. dopunjeno izdanje, Zagreb, Faber & Zgombić Plus, 2000., str. 57.

Revizor je suglasan s odstupanjem od općeprihvaćenih računovodstvenih načela u situacijama kada bi, radi neuobičajenih okolnosti, poštivanje općeprihvaćenih računovodstvenih načela moglo navesti na pogrešno mišljenje. Tada revizor u svome izvještaju upozorava korisnike na navedenu činjenicu. Također treba opisati odstupanje i navesti razloge radi kojih bi došlo do pogrešnog informiranja korisnika kada bi se pridržavali tog računovodstvenog načela.

Ukoliko revizor uoči da računovodstvena načela nisu dosljedno primjenjivana, treba napomenuti to u svome izvještaju. Primjerice, ako je komitent uveo promjenu u metodi obračuna amortizacije, revizorski izvještaj treba sadržati informaciju korisnicima o toj promjeni.

Naglašavanje nekog značajnog događaja nalazimo u situacijama kada revizor smatra da pojedine okolnosti ili događaji zahtijevaju posebnu pažnju, primjerice poslovni događaji s povezanim strankama ili nastali nakon datuma bilance.³⁶

6.6 Odjeljak s objašnjenjem

Kada revizor modificira svoje mišljenje, za odjeljak mišljenja koristit će podnaslov „Mišljenje s rezervom“, „Negativno mišljenje“ ili „Suzdržano mišljenje“, te izmijeniti podnaslov „Osnova za mišljenje“ u „Osnova za mišljenje s rezervom“, „Osnova za negativno mišljenje“ ili „Osnova za suzdržano mišljenje“ i uključiti unutar tog odjeljka opis pitanja koje uzrokuje modifikaciju.

Kod postojanja značajnih pogrešnih prikaza koji se odnosi na određene iznose u financijskim izvještajima (uključujući kvantitativne objave), revizor će u odjeljku s osnovom za modifikaciju uključiti opis i kvantifikaciju financijskih učinaka tih pogrešnih prikaza. Kada postoji značajni pogrešni prikaz u financijskim izvještajima koji se odnosi na neobjavlivanje informacije koju je trebalo objaviti, revizor će prvo raspraviti neobjavlivanje s onima zaduženima za upravljanje, zatim opisati u odjeljku s osnovom za modifikaciju vrstu ispuštene informacije i, ako nije zabranjeno zakonom ili regulativom,

³⁶ W. F. Messier Jr., *Revizija: priručnik za revizore i studente s rješenjima zadataka*, II. dopunjeno izdanje, Zagreb, Faber & Zgombić Plus, 2000., str. 55.-56., 670.-676.

uključiti ispuštenu objavu, pod uvjetom da je to izvedivo te da je prikupio dostatne i primjerene revizijske dokaze o ispuštenoj informaciji. U slučajevima kada je modifikacija posljedica nemogućnosti dobivanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza, revizor će u odjeljak s osnovom za modifikaciju mišljenja uključiti razloge koji stvaraju tu nemogućnost.³⁷

6.7 Razlozi modifikacije mišljenja revizora

Najznačajniji razlozi radi kojih se dodaje odjeljak s objašnjenjem ili modificira standardno revizorovo izvješće su: značajna sumnja u vremensku neograničenost poslovanja, nekonzistentna primjena općeprihvaćenih računovodstvenih načela, revizorova suglasnost s odstupanjem od objavljenih računovodstvenih načela, izvješća koja uključuju i druge revizore, te naglašavanje neke činjenice.³⁸

Odluka o vrsti modificiranog mišljenja ovisit će o vrsti pitanja koje uzrokuje modifikaciju (odnosno jesu li financijski izvještaji značajno pogrešno prikazani ili bi mogli biti) i revizorovoj prosudbi o tome koliko su učinci prožimajući. Revizor će modificirati mišljenje kada postoji ograničenje obujma ispitivanja (tj. nemogućnost pribavljanja dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza) ili kada postoji nesuglasje s menadžmentom, a odabrat će vrstu mišljenja ovisno o intenzitetu tog utjecaja.

Nesuglasje s menadžmentom može nastati u situacijama kada: odabrana računovodstvena politika nije dosljedna primjenjivanom okviru financijskog izvještavanja, financijski izvještaji i bilješke ne prikazuju fer prikaz, postoje namjerne pogreške u primjeni odabranih računovodstvenih politika, uočava se nedosljedna primjena računovodstvenih politika, financijski izvještaji ne uključuju sve objave ili ne osiguravaju nužne objave ili prezentirano nije u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja.

³⁷ Međunarodni revizijski standard 705 (izmijenjen), izvor: [http://www.revizorska-komora.hr/pdf/MRevS/2015%20IAASB%20Handb%20MRevS%20705%20\(izmijenjen\).pdf](http://www.revizorska-komora.hr/pdf/MRevS/2015%20IAASB%20Handb%20MRevS%20705%20(izmijenjen).pdf) pristupano: 06.06.2018.

³⁸ Tušek B. i L. Žager, *Revizija*, 2. izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2007., str. 253.

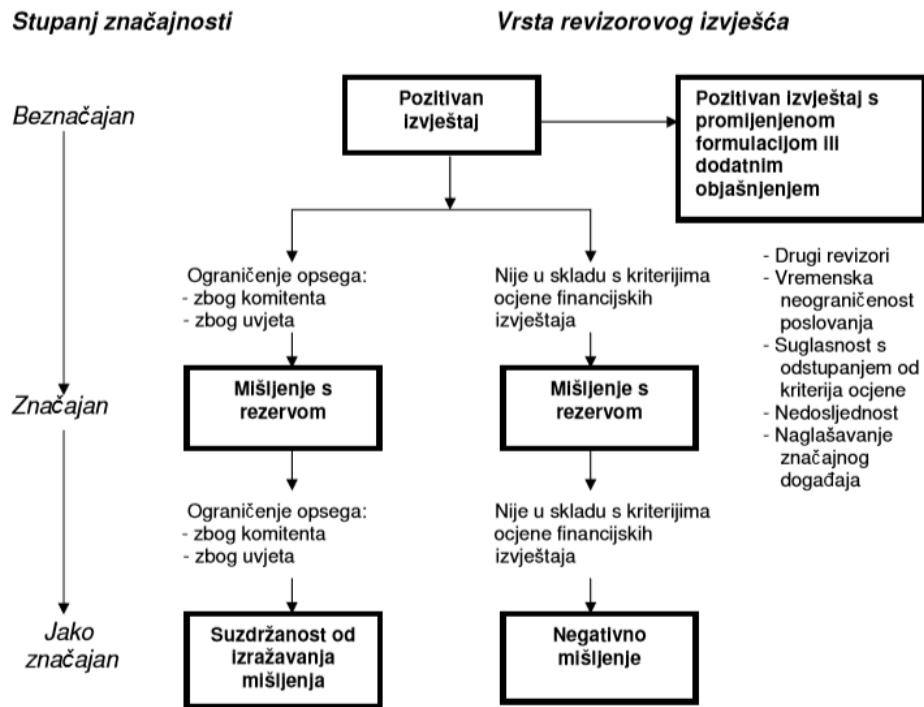
Ograničenje obujma ispitivanja može nastati iz okolnosti izvan kontrole revidiranog subjekta (na primjer uništenje računovodstvenih dokumenata ili zapljena od strane državnih tijela), okolnosti vezanih za vremenski raspored revizorova posla (primjerice kada revizor ne može biti prisutan na inventuri ili utvrdi da obavljanje dokaznih postupaka nije dovoljno jer subjektive kontrole nisu djelotvorne) ili radi ograničenja koja sam menadžment nametne revizoru kroz smanjenu dostupnost informacija (primjerice sprječavanje revizora da prisustvuje inventuri ili da zatraži eksterne potvrde za određena stanja računa). Značajni intenzitet utjecaja rezultirat će negativnim mišljenjem ili suzdržanošću od mišljenja, a utjecaj koji nije značajan rezultirat će mišljenjem s rezervom.³⁹

U američkoj literaturi ističe se kao jedan od razloga radi kojeg ne može izraziti pozitivno mišljenje i situacija u kojoj revizor nije neovisan. Kada postoji povezanost revizora i komitenta, revizor u svome radu nije samostalan i neovisan. Ovakva situacija može se dogoditi ako tek nakon provedene revizije izađe na vidjelo da je neki od članova revizorskog društva imao financijski interes kod komitenta. "Ako revizor nije neovisan, treba izjaviti da se suzdržava od izražavanja mišljenja o financijskim izvještajima."⁴⁰

³⁹ Sever Mališ, S., Tušek B. i L. Žager, *Revizija: načela, standardi, postupci*, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2012., str. 294.-295.

⁴⁰ W. F. Messier Jr., *Revizija: priručnik za revizore i studente s rješenjima zadataka*, II. dopunjeno izdanje, Zagreb, Faber & Zgombić Plus, 2000., str. 683.

Slika 4. Pregled revizijskog izvješćivanja



Izvor: W. F. Messier Jr., *Revizija: priručnik za revizore i studente s rješenjima zadataka*, II. dopunjeno izdanje, Zagreb, Faber & Zgombić Plus, 2000., str. 677.

Na Slici 3. je grafički prikaz prethodno objašnjenih vrsta revizijskih izvještaja s naznačenim stupnjem značajnosti, koji ima najvažniju ulogu pri izboru odgovarajućeg revizijskog izvještaja.

Ukoliko revizor ocijeni da uvjeti zbog kojih je došlo do odstupanja nisu značajni, može objaviti standardni pozitivni izvještaj, no s povećanjem značajnosti, treba procijeniti kakav će to utjecaj imati na stavke financijskih izvještaja. Ako postoji utjecaj na veliki broj stavaka ili je utjecaj na pojedinu stavku toliki da se odražava na financijske izvještaje u cjelini, revizor će se najvjerojatnije odlučiti za negativno mišljenje. Iskazivanje mišljenja s rezervom ili suzdržanosti od mišljenja ovisi u kojoj mjeri nepravilnosti prožimaju financijske izvještaje.⁴¹

⁴¹ W. F. Messier Jr., *Revizija: priručnik za revizore i studente s rješenjima zadataka*, II. dopunjeno izdanje, Zagreb, Faber & Zgombić Plus, 2000., str. 678.

7. Tablični prikaz rezultata istraživanja učestalosti pojedinih vrsta mišljenja revizora na uzorku poslovnih subjekata u Republici Hrvatskoj

U nastavku rada tablično su prikazani rezultati istraživanja vrsta pojedinih mišljenja revizora na uzorku financijskih izvještaja za 2016. godinu za dvjesto velikih poduzeća, te dva srednja poduzeća kao primjer suzdržanog i negativnog mišljenja koje ne nalazimo u dvjesto velikih poduzeća⁴².

Popis poduzeća preuzet je iz Registra poslovnih subjekata Hrvatske gospodarske komore.⁴³, a financijski izvještaji poduzeća preuzeti su iz Registra javno dostupnih godišnjih financijskih izvještaja Financijske agencije.⁴⁴ Radi osiguranja anonimnosti poslovnih subjekata izostavljeni su nazivi poduzeća i revizora.

U Tablici 1. prikazani su: veličina revizora, broj ovlaštenih revizora u tom društvu, vrsta mišljenja, vrijednost razlika na koje je ukazao revizor i istaknuta pitanja. U Tablici 2. za navedena poduzeća prikazani su broj zaposlenih, aktiva i ukupni prihodi. Suzdržano i negativno mišljenje prikazani su odvojeno u Tablici 3., s obzirom da se radi o srednjih poduzećima.

Prema veličini revizori su klasificirani na male, srednje i velike, a kriterij klasifikacije je broj zaposlenih ovlaštenih revizora. Mali imaju zaposleno manje od četiri ovlaštena revizora, srednji imaju od četiri do deset ovlaštenih revizora, a veliki imaju zaposleno više od deset ovlaštenih revizora.

⁴² Srednji poduzetnici su oni koji nisu ni mikro ni mali, te ne prelaze granične pokazatelje u dva od tri uvjeta: ukupna aktiva 150.000.000,00 kn, prihod 300.000.000,00 kn i prosječni broj radnika tokom poslovne godine 250. Veliki poduzetnici su oni koji prelaze granične pokazatelje u najmanje dva od tri uvjeta. Izvor: Zakon o računovodstvu, <https://www.zakon.hr/z/118/Zakon-o-ra%C4%8Dunovodstvu>, pristupano: 19.05.2018.

⁴³ <http://www1.biznet.hr/HgkWeb/do/fullSearchPost>, pristupano: 19.02.2018.

⁴⁴ <http://rgfi.fina.hr/JavnaObjava-web/jsp/prijavaKorisnika.jsp>, pristupano: 19.02.2018.

Tablica 1. Podaci o revizoru, vrste mišljenja i razlike na koje je revizor ukazao u financijskim izvještajima dvjesto velikih poduzeća u Republici Hrvatskoj za 2016. godinu

	Veličina revizora	Broj ovlaštenih revizora	Vrsta mišljenja	Vrijednost razlika na koje je ukazao revizor	Isticanje pitanja
1	V	12	POZ		
2	V	15	POZ		
3	V	15	POZ		
4	V	18	POZ		
5	V	18	POZ		
6	V	12	POZ		
7	V	12	POZ		
8	S	8	POZ		
9	V	12	POZ		
10	V	15	MR + TNP	Klasificiranje ugovora o najmu u operativni, umjesto financijski najam, što nije u skladu s MRS.	Neizvjesnost u pogledu rješavanja statusa imovine nad kojom Društvo dokazuje vlasništvo.
11	V	18	MR + TNP	Društvo je svoja potraživanja od kupaca prodalo banci i faktoring društvu uz pravo punog regresa, te su ona po primitku uplate isknjižena. Prema MRS, Društvo je trebalo nastaviti priznavati ta prodana potraživanja i priznati transakciju kao kolateraliziranu posudbu.	Društvo čija su potraživanja prodana faktorima u travnju 2017. ušlo je u proces restrukturiranja, te postoji mogućnost odgode plaćanja do završetka istog. Konačni ishod procesa koji utječe i na mogućnost naplate potraživanja, prema mišljenju revizora, trenutno se ne može odrediti.
12	V	15	POZ + TNP		Društvo ima iskazan gubitak iznad visine kapitala, te postoji značajna neizvjesnost u svezi vremenski neograničenog poslovanja.
13	V	12	POZ		
14	V	18	POZ		

15	V	18	MR	Društvo je određene troškove marketinga priznalo kao rashod, što nije u skladu s MRS, te revizori smatraju da ih je trebalo klasificirati kao umanjenje prihoda ili troškove prodane trg. robe. Navedena reklasifikacija nema utjecaja na neto dobit. U nedostatku informacija za procjenu fer vrijednosti, revizori se nisu mogli uvjeriti u knjigovodstvenu vrijednost ulaganja u ovisna društva i pripadajućih rezervi.	
16	V	12	POZ		
17	V	12	POZ		
18	S	7	POZ + TNP		Nakon datuma bilance, kod značajnog kupca Društva nastupili su događaji koji bi mogli dovesti do rizika umanjenja vrijednosti potraživanja. Do datuma usvajanja fin. izvještaja nije bilo moguće pouzdano utvrditi da postoji objektivan dokaz o umanjenju vrijednosti ni iznos gubitka koji bi se trebao priznati.
19	M	2	POZ		
20	V	18	POZ		
21	M	3	POZ		
22	V	18	POZ		
23	V	15	POZ + TNP		Društvo nema u potpunosti raščišćeno vlasništvo nad dijelom nekretnina, te su postupci raščišćavanja i upisa vlasništva u tijeku.
24	V	18	POZ		
25	V	18	POZ		

26	V	18	MR + TNP	Društvo nije priznalo rezervaciju za troškove sanacije zemljišta i zatvaranje odlagališta za koje ima pravnu obvezu. Zalihe rezervnih dijelova uključuju stavke koje Društvo očekuje koristiti duže od jednog razdoblja. Revizori su zatražili od Društva da pripremi procjenu koja bi kvantificirala učinke klasifikacije stavki kao dio postrojenja i opreme, no procjena nije izvršena. U odjeljku nekretnine, postrojenja i oprema te povezani rezervni dijelovi postoje stavke za koje knjigovodstvena vrijednost možda nije nadoknadiva, a Društvo nije izvršilo procjenu nadoknadive vrijednosti.	Postoji značajna neizvjesnost vezana uz vremensku neograničenost poslovanja, radi neto gubitka u 2016. godini, negativnog radnog kapitala, nepridržavanja uvjeta zaduženja za kredit i ostalih obveza.
27	V	18	POZ		
28	V	12	POZ		
29	V	18	POZ + TNP		Usporedni podaci za godinu koja je završila 31. prosinca 2015. prepravljani su, te je financijske izvještaje za tu godinu revidirao drugi revizor (koji je izrazio pozitivno mišljenje)
30	V	15	POZ + TNP		Ulaganja u pridružena društva u iznosu 10.875 tisuća kn u 2016.godini ispravljena su na teret zadržane dobiti, sukladno raspoloživim financijskim informacijama. Početkom 2017. donijeta je odluka o spajanju Društva i društva X te će poslovanje biti nastavljeno u okviru društva sljednika. Revizori skreću pozornost na odstupanja od MSFI koja su zahtjevana Zakonom.
31	V	18	POZ		
32	V	12	POZ		
33	V	18	POZ		

34	S	7	MR	Društvo je koristilo ubrzane stope amortizacije za dugotrajnu nematerijalnu i materijalnu imovinu što nije u suglasnosti s MSFI, te je rezultat podcijenjenost troškova amortizacije (u 2015. bili su precijenjeni), podcijenjenost dugotrajne nemat. i mat. imovine te podcijenjenost zadržane dobiti.	
35	V	18	POZ		
36	V	18	POZ		
37	V	18	POZ		
38	M	3	POZ		
39	V	18	POZ + TNP		Društvo se može suočiti sa značajnim problemima likvidnosti kao rezultat događaja i okolnosti koje okružuju Grupu kojoj Društvo pripada. Uz ostale okolnosti, postoji značajna sumnja u sposobnost Društva da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem.
40	M	2	POZ		
41	V	18	MR + TNP	Revizori su procijenili, na temelju postojećih okolnosti na datum izvještavanja, da knjigovodstvena vrijednost potraživanja po osnovi danih kredita nije u potpunosti nadoknadiva. Društvo nije prikazalo povezane gubitke od umanjenja vrijednosti jer smatra da će se knjigovodstvena vrijednost kredita nadoknaditi u cijelosti. Također, Društvo ima iskazano ulaganje u pridruženo društvo za koje postoje naznake da knjigovodstvena vrijednost ulaganja nije nadoknadiva, a nisu napravili procjenu gubitka od umanjenja vrijednosti.	Postoji značajna neizvjesnost vezana uz vremensku neograničenost poslovanja, radi negativnog radnog kapitala i ostalih okolnosti. Financijske izvještaje za godinu koja je završila 31. prosinca 2015. revidirao je drugi revizor koji je izrazio mišljenje bez rezerve.
42	V	12	POZ		
43	V	15	POZ		

44	S	4	POZ + TNP		Potraživanja za dospjele rate danih zajmova u 2016. prolongirana su na 2018. godinu, a povrat zajmova osiguran je uknjižbom prava zaloga na nekretninama. Pristupilo se vrijednosnom usklađenju za 6.6 milijuna kn, koji se po procjeni Uprave neće moći naplatiti u ugovorenoj visini.
45	V	18	POZ		
46	V	18	MR	Društvo ima ulaganja u ovisna društva koja otežano posluju te su ostvarila gubitke 2016. i prethodnih godina. Uprava smatra da su ulaganja nadoknativa, ali na temelju provedenih revizorskih postupaka i radi postojanja neizvjesnosti vezane za buduće projekte i rezultate revizori se nisu mogli uvjeriti u vrijednost navedenih ulaganja. Nakon provedene analize za dospjela potraživanja od povezanih društava starija od 120 dana Uprava smatra da su nadoknativa. Na temelju provedenih revizijskih postupaka i radi postojanja neizvjesnosti vezane uz pravovremeno podmirenje te očekivane novčane tokove, revizori se nisu mogli uvjeriti u vrijednost navedenih potraživanja.	
47	V	18	POZ + TNP		Društvo se može suočiti sa značajnim problemima likvidnosti kao rezultat događaja i okolnosti koje okružuju grupu kojoj Društvo pripada. Uz ostale okolnosti, postoji značajna sumnja u sposobnost Društva da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem.
48	V	12	POZ		

49	S	7	POZ + TNP		Nakon datuma bilance, kod jednog od krajnjih kupaca nastupili su događaji iz kojih bi potencijalno mogao proizaći rizik umanjenja vrijednosti potraživanja. Do datuma usvajanja godišnjih fin. izvještaja nije bilo moguće pouzdano utvrditi da objektivni dokaz o umanjenju vrijednosti postoji niti koliki iznos gubitka bi trebalo priznati. Godišnje fin. izvještaje za godinu koja je završila 31. prosinca 2015. revidirao je drugi revizor koji je izrazio nemodificirano mišljenje.
50	V	12	POZ		
51	V	15	MR + TNP	U usporedbi s dobivenim potvrdama, potraživanja od povezanih društava više su iskazana u iznosu 43.949 tisuća kn, a obveze prema pov. društvima manje su iskazane u iznosu 15.960 tisuća kn. Društvo ima iskazano ulaganje u ovisno društvo u iznosu 193.858 tisuća kn, te nije obavilo procjenu nadoknadivosti vrijednosti ulaganja dugotrajne fin. imovine. Zalihe bez prometa bile su predmet preispitivanja u cilju eventualnog ispravljanja, no nije obavljen ispravak vrijednosti zaliha. Društvo nije napravilo test umanjenja imovine u pripremi koja sadrži i investicije stare 3 i više godina iako postoje indikatori potrebnog umanjenja. Društvo nema regulirano vlasništvo nad značajnim brojem nekretnina evidentiranih u poslovnim knjigama te je rješavanje imovinsko-pravnih odnosa u tijeku. Radi navedenih razloga revizori nisu u mogućnosti utvrditi učinke ispravaka.	Postoji neizvjesnost u vezi sa sudskim sporovima koji su pokrenuti protiv Društva.
52	V	12	POZ		
53	V	18	POZ		
54	V	15	POZ		
55	M	2	POZ + TNP		Revizori skreću pozornost na bilješke koje opisuju potraživanje od društva X.

56	V	15	POZ		
57	V	18	MR	Radi nedostatka potrebnih informacija u svrhu utvrđivanja iznosa državnih potpora koje je moguće priznati (prema MRS ne trebaju se priznati sve dok ne postoji razumno uvjerenje da će društvo ispuniti sve uvjete i da će potpore biti primljene) revizori se nisu mogli uvjeriti u vrijednost iskazanih potraživanja po osnovi potpora niti iskazane prihode od državnih potpora. Uprava je napravila analizu potraživanja prema Ministarstvu financija s osnove arbitražnog postupka te potraživanja starija od 120 dana i smatra da su nadoknadviva. Na temelju provedenih postupaka revizori se nisu mogli uvjeriti u nadoknadvivu vrijednost tih potraživanja.	
58	V	18	MR	Društvo koristi ubrzane stope amortizacije za dugotrajnu imovinu, što nije u skladu s MRS. Sukladno tome podcijenjene su stavke: nekretnine, postrojenja i oprema, zadržana dobit, odgođena porezna obveza i dobit prije oporezivanja.	
59	V	18	POZ		
60	V	18	POZ		
61	V	18	POZ		
62	S	4	POZ		
63	V	18	POZ		
64	S	4	POZ + TNP		Revizori ističu da je Društvo, sukladno propisima, koristilo poreznu olakšicu za reinvestiranu dobit.
65	V	12	POZ		
66	M	2	POZ		
67	S	7	POZ		

68	V	18	MR	Društvo primijenjuje ubrzane amortizacijske stope za dugotrajnu materijalnu imovinu, što nije u skladu s MRS. Sukladno tome, podcijenjeni su: materijalna imovina, odgođena porezna obveza, zadržana dobit i trošak poreza na dobit. Precijenjen je trošak amortizacije i umanjenja vrijednosti.	
69	V	18	MR + TNP	Postoje naznake o mogućem umanjenu vrijednosti stavki potraživanja od kupaca, ostala potraživanja i potraživanja po danim kreditima, a Uprava nije izvršila procjenu nadoknadivog iznosa imovine. Također, postoje naznake da je knjigovodstvena vrijednost potraživanja za obračunate kamate od povezanog društva umanjena, a Uprava nije napravila procjenu nadoknadivosti. Da je umanjenje vrijednosti ispravno priznato, dobit za godinu završenu 31. prosinca 2016. bila bi manja za 3.690 tisuća kn. Društvo nije ponovno procijenilo trenutnu fer vrijednost financijske imovine raspoložive za prodaju na dan 31. prosinca 2016., što predstavlja odstupanje od MRS. Da je vrednovana po fer vrijednosti, knjigovodstvena vrijednost fin. imovine raspoložive za prodaju i glavnica bili bi manji za 932 tisuće kn.	Društvo je 14. lipnja 2017. započelo s postupkom predstečajne nagodbe, potaknuto ozbiljno narušenom likvidnošću radi pokrenutog postupka izvanredne uprave nad jednim od glavnih kupaca. Ovi događaji i okolnosti ukazuju na to da postoji značajna neizvjesnost koja stvara značajnu sumnju vezano za sposobnost da nastave poslovati po načelu vremenske neograničenosti poslovanja.
70	M	2	POZ + TNP		Nekretnina je iskazana u imovini Društva, ali nije upisana u zemljišnik suda u njihovo vlasništvo radi nesređenih imovinsko pravnih odnosa.
71	V	18	POZ		
72	V	12	POZ		
73	V	18	POZ		
74	V	15	POZ + TNP		Približno polovica od ukupnog iznosa (188.417 tisuća kn) potraživanja od kupaca odnosi se na društvo X, koji od ožujka 2017. ima problema s likvidnošću te su u tijeku pregovori o reguliranju međusobnih odnosa.

75	V	15	POZ		
76	V	18	POZ		
77	V	15	POZ		
78	V	15	POZ + TNP		Društvo na dan 31.prosinca 2016. ima potraživanje od društva X u iznosu 53.200 tisuća kn. Također, Društvo ima potencijalne obveze u iznosu 525.936 tisuća kn temeljem regresnog jamstva za mjenice. Potencijalne obveze Društva osigurane su zalogom na udjelima trg. društva iz koncerna koji od ožujka 2017. ima problema s likvidnošću te su u tijeku pregovori o reguliranju međusobnih odnosa.
79	V	12	POZ		
80	V	18	POZ		
81	S	7	POZ		
82	S	5	POZ		
83	M	3	POZ + TNP		Revizori skreću pozornost na postojanje kreditnog rizika iz transakcija s društvima iz koncerna X.
84	V	12	POZ		
85	V	12	POZ		
86	V	15	POZ + TNP		Društvo na dan 31.prosinca 2016. ima iskazan gubitak iznad visine kapitala u iznosu 158.689 tisuća kn i negativni radni kapital u iznosu 256.304 tisuća kn, te ne ispunjava propisane uvjete za adekvatnost kapitala. Postoji značajna neizvjesnost u svezi vremenske neograničenosti poslovanja te nastavak poslovanja ovisi o sposobnosti Društva da osigura dostatna novčana sredstva za pravovremeno podmirenje obveza.
87	V	15	POZ		

88	V	15	POZ		
89	V	12	POZ		
90	V	12	MR	Društvo na dan 31. prosinca 2016. ima potencijalne obveze po osnovi regresnog faktoringa u visini od 103.500 tisuća kn i nije priznalo potraživanja prema Dužniku niti obvezu prema Vjerovniku za navedeni iznos, u skladu s MSFI. Uprava smatra kako s 31. prosincem 2016. nisu nastali uvjeti prema kojima je kreditni rizik prenesen na Društvo i sukladno tome nisu priznali potraživanja i obveze po navedenim transakcijama. Da je Društvo priznalo navedena potraživanja imovina bi bila veća za 103.500 tisuća kn, te bi za isti iznos bile veće i obveze.	
91	V	12	POZ		
92	V	12	POZ		
93	V	12	POZ		
94	V	12	MR + TNP	Društvo je iskazalo ulaganje u ovisno društvo u iznosu 407.187 tisuća kn, za koje na dan 31.prosinca 2016. nije procijenilo nadoknadivost knjigovodstvene vrijednosti.	Revizori skreću pozornost na činjenicu da je Društvo nekonsolidirane financijske izvještaje sastavilo prema zahtjevima hrvatskih zakona i propisa i da su ulaganja u ovisna društva iskazana po trošku ulaganja. Radi boljeg razumijevanja Grupe u cjelini, korisnici trebaju čitati konsolidirane fin. izvještaje, za koje mišljenje nije modificirano.
95	V	15	POZ		
96	V	15	POZ + TNP		Odlukom je predviđeno spajanje Društva i trg. društva X, te će cjelokupno poslovanje Društva biti nastavljeno u okviru društva sljednika.
97	V	15	POZ		
98	V	12	POZ		
99	V	18	POZ		
100	S	7	POZ		

101	V	18	POZ		
102	V	15	POZ		
103	V	18	POZ		
104	S	7	MR + TNP	Dugoročna potraživanja od povezanih poduzetnika na dan 31.prosinca 2016. iznose 87.027 tisuća kn, od čega su 73.618 tisuća kn potraživanja kojima je rok dospijeca protekao za više od godinu dana. Uslijed specifičnih okolnosti obustavljene su aktivnosti te je Društvo u pregovorima vezano za rješavanje sporova i naplatu navedenih potraživanja. Društvo nije napravilo procjenu iznosa naplativosti potraživanja i nije formiran ispravak vrijednosti.	Postoji značajna neizvjesnost koja može uzrokovati sumnju u sposobnost Društva da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem, jer su na datum 31.prosinca 2016. tekuće obveze Društva premašile tekuću imovinu za 398.411 tisuća kn, ostvaren je tekući gubitak, a nakon datuma fin. izvještaja Društvo se nalazilo u situaciji nelikvidnosti i insolventnosti, blokade poslovnih računa, obustavi radova na gradilištima i djelomične neisplate plaće za prva 3 mjeseca 2017. Društvo je u postupku podnošenja prijedloga za otvaranje Predstečajnog postupka.
105	V	15	POZ + TNP		Revizori ističu da za bolje razumijevanje poslovanja u cjelini korisnici trebaju čitati konsolidirane godišnje fin. izvještaje za godinu koja je završila 31. prosinca 2016. U konsolidiranim fin. izvještajima skreću pozornost na neizvjesnost u vezi sa sudskim sporovima koji su pokrenuti protiv ovisnog društva.
106	S	4	POZ		
107	V	12	MR	Društvo je na dan 31.prosinca 2016. imalo priznat goodwill u iznosu 60.379 tisuća kn i vrijednost brandova u iznosu 120.000 kn, za koje je na osnovu trenutne ekonomske situacije procijenjeno da postoje indikatori umanjenja vrijednosti. Uprava nije bila u mogućnosti prikupiti dovoljno informacija kako bi mogla napraviti procjenu, te stoga revizori nisu mogli prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze vezane za vrijednost mogućih umanjenja vrijednosti goodwila i brandova i nisu mogli utvrditi jesu li potrebna prepravljajanja iznosa.	

108	V	18	POZ		
109	V	12	POZ		
110	M	2	POZ		
111	V	12	POZ		
112	S	4	POZ		
113	V	18	POZ		
114	V	12	POZ		
115	V	12	MR	Društvo je iskazalo ulaganje u ovisno društvo u iznosu 74.586 tisuća kn, za koje na dan 31. prosinca 2016. nije procijenilo nadoknadivost knjigovodstvene vrijednosti. Stoga revizori nisu bili u mogućnosti utvrditi mogući učinak na fin. izvještaje.	
116	V	15	POZ + TNP		Pojedine općinske zemljišne knjige nisu u potpunosti sređene, te je Društvo u postupku upisa zemljišta i građevinskih objekata u odgovarajuće registre kojima se dokazuje vlasništvo. Postoji neizvjesnost u pogledu rješavanja statusa te imovine, iako Društvo posjeduje relevantnu dokumentaciju kojom se dokazuje vlasništvo.
117	V	15	POZ		
118	M	2	POZ		
119	V	18	POZ + TNP		Revizori skreću pozornost na potencijalne obveze Grupe glede vlasništva zemljišta neprocijenjenog u postupku pretvorbe i privatizacije. Razrješenje postupka očekuje se u budućnosti po okončanju postupaka dobivanja koncesija i utvrđivanja prava vlasništva.

120	V	18	MR	Društvo iskazuje potraživanja od povezanih društava i obveze prema povezanim društvima, a navedeno nije u potpunosti usklađeno sa povezanim društvima. Nepriznati dio neto potraživanja od strane pov. dr. iznosi 4.172 tisuća kn, a nepriznati dio obveza koje ne priznaje Društvo iznosi 62.180 tisuća kn. Revizori nisu bili u mogućnosti potvrditi učinke potrebnih korekcija, ukoliko bi ih bilo.	
121	V	12	POZ		
122	V	12	POZ		
123	V	18	MR	Na dan 31.prosinca 2016. Grupa ima iskazana potraživanja od kupaca i ostala potraživanja u iznosu 192.847 tisuća kn, u koji su uključeni potraživanje od kupaca u iznosu 5.961 tisuća kn i unaprijed plaćeni troškovi u iznosu 7.023 tisuća kn koji imaju neizvjesnu nadoknadivost. Zbog nedostatka uvjerljivih informacija i procjena vezanih uz nadoknadivost tih potraživanja, revizori se nisu mogli uvjeriti u njihovu iskazanu knjigovodstvenu vrijednost.	
124	V	18	POZ		
125	V	12	POZ		
126	V	18	POZ		
127	S	3	POZ		
128	S	3	POZ		
129	V	15	POZ		
130	V	12	POZ		
131	S	3	POZ		
132	V	18	POZ		

133	V	18	POZ + TNP	Društvo je ostvarilo gubitak u iznosu 9.412 tisuća kn za godinu koja je završila 31.prosinca 2016., na taj dan ima kratkoročne obveze koje premašuju kratkotrajnu imovinu za 30.529 tisuća kn i ima negativni kapital u iznosu 1.579 tisuća kn. Sposobnost Društva da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem ovisi o nastavku financijske potpore od strane vlasnika i ostalih povezanih društava. Financijske izvještaje za godinu koja je završila 31.prosinca 2015. revidirao je drugi revizor koji je izrazio mišljenje bez rezerve.
134	V	18	POZ + TNP	Revizori skreću pozornost na neizvjesnost vezanu za sudske sporove. Također skreću pozornost na potencijalne obveze Društva glede vlasništva zemljišta neprocijenjenog u postupku pretvorbe i privatizacije, a čije se razrješenje očekuje u budućnosti po okončanju postupaka dobivanja koncesija i utvrđivanja prava vlasništva.
135	V	15	POZ	
136	V	12	POZ + TNP	Društvo je ostvarilo neto gubitak u iznosu 286.088 tisuća kn tijekom godine završene 31. prosinca 2016., a na taj dan tekuće obveze premašile su tekuću imovinu Društva za 68.663 tisuća kn. Navedeno ukazuje na postojanje značajne neizvjesnosti koja može uzrokovati značajnu sumnju u mogućnost društva da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem.
137	S	3	POZ	
138	S	3	POZ	
139	V	18	POZ	
140	V	15	POZ	
141	V	18	POZ	
142	S	4	POZ	

143	S	7	MR + TNP	<p>Društvo na dan 31.prosinca 2016. ima 103.023 tisuća kn potraživanja od kupaca, od čega se 6.786 tisuća kn odnosi na potraživanja kojima je rok dospijeća protekao za više od godine dana i nadoknadivost je neizvjesna, a za njih nije proveden odgovarajući ispravak vrijednosti (pa su stoga potraživanja od kupaca precijenjena, a rashodi razdoblja podcijenjeni za 6.786 tisuća kn). Za dio danih zajmova u iznosu 15.031 tisuća kn revizori smatraju da je cjelovita nadoknadivost neizvjesna, a uprava nije napravila procjenu naplativosti i test umanjenja vrijednosti te nisu formirane rezerve za potencijalne gubitke. Društvo je tokom 2016. godine pokrenulo sudski spor prema dobavljaču za nadoknadu nastalih dodatnih troškova zbog krivo isporučenih i ugrađenih cijevi, te su dio troškova iskazali na poziciji Plaćeni tr. budućeg razdoblja i nedospjela naplata prihoda, a dio na teret troškova poslovanja tekuće godine. Revizori smatraju da je iznos od 4.987 tisuća kn koji su iskazali na poziciji Plaćeni tr. bud. razd. također trebalo iskazati na teret troškova poslovanja tekućeg razdoblja. Društvo je u 2016. u postupku Podjele s preuzimanjem prenijelo dio dugor. i kratkor. obveza po kreditima banaka na novoosnovana društva, te do datuma bilance nisu sklopljeni novi ugovori niti aneksirani postojeći koji glase na novog korisnika kredita. Revizori smatraju da je Uprava Društva trebala provesti procjenu naplativosti zajmova i formirati ispravak vrijednosti jer kratkor. obveze tog društva značajno premašuju kratkotr. imovinu. U nekons. izveštaju o novč. toku za 2016. godinu nisu u potpunosti iskazane sve analitičke stavke zahtjevane prema MRS.</p>	<p>Društvo je prodalo nekretninu s pripadajućim zemljištem povezanom društvu, koje do datuma obavljanja revizije nije upisalo pravo vlasništva u zemljišnim knjigama, te na njega nisu preneseni svi rizici i koristi od vlasništva. Društvo ima potraživanje po Ugovoru o cesiji od društva X u iznosu 40.000 tisuća kn, na dan izdavanja mišljenja. Potraživanje je osigurano zadovoljavajućim sredstvima osiguranja naplate. Od ožujka 2017. koncern X ima problema s likvidnošću te su u tijeku pregovori o reguliranju međusobnih odnosa. Društvo je u postupku Podjele s preuzimanjem prenijelo dio dugor. i kratkor. obveza po kreditima Banaka na novoosnovana društva. Do dana izdavanja izvještaja s bankama nisu sklopljeni formalni ugovori u prijenosu obveza na novoosnovana društva. Društvo je, u skladu s MSFI, ulaganja u ovisna društva iskazalo po trošku ulaganja te revizori upućuju korisnike na konsolidirane fin. izvještaje, radi boljeg razumijevanja poslovanja Društva i Grupe u cjelini.</p>
144	S	5	POZ		
145	V	18	POZ		

146	S	5	POZ		
147	V	18	POZ		
148	V	18	MR + TNP	<p>Društvo na dan 31.prosinca 2016. ima iskazana potraživanja od kupaca dospjela više od 120 dana u iznosu 53 milijuna kn, za koje nakon analize Uprava smatra da su nadoknadiva. Na temelju provedenih revizijskih postupaka revizori se nisu mogli uvjeriti u nadoknadivu vrijednost tih potraživanja. Društvo unutar ulaganja u ovisna društva ima iskazan iznos ulaganja od 156 milijuna kn, te potraživanje od ovisnih društava u iznosu 222 milijuna kn. Uprava smatra da su ulaganja nadoknadiva, ali radi postojanja neizvjesnosti u svezi realiziranja dostatnih prodajnih cijena na tom tržištu revizori se nisu mogli uvjeriti u nadoknadivost navedenih ulaganja i potraživanja.</p>	<p>Društvo ima iskazane kumulirane gubitke u iznosu 1.506.855 tisuća kn, kratkoročne obveze veće su od kratkotrajne imovine za 1.152.693 tisuća kn i kapital Društva je negativan na datum bilance, što uz ostale okolnosti ukazuje na značajnu neizvjesnost sposobnosti Društva da nastavi poslovanje po načelu vremenske neograničenosti poslovanja.</p>
149	M	2	POZ		
150	V	18	POZ		
151	S	4	POZ		
152	S	4	POZ		
153	M	2	POZ		
154	V	12	POZ		
155	V	18	POZ		
156	S	4	POZ		

157	V	12	MR	<p>Društvo ima ulaganja u ovisno društvo koje trenutno ne posluje i upitna je nadoknadivost ulaganja u iznosu 4.276 tisuća kn, te smatraju da je imovina precijenjena, a preneseni gubitak podcijenjen za taj iznos. Društvo ima ulaganja raspoloživa za prodaju u visini 7.783 tisuća kn koja se vrednuju po metodi troška i ne kotiraju na tržištu. Društvo nije izvršilo procjenu vrijednosti, a revizori se radi nedostatka rev. dokaza nisu mogli uvjeriti jesu li potrebna prepravljivanja tih iznosa. Društvo ima potraživanja od kupaca iznad godinu dana po danim robnim kreditima u iznosu 6.042 tisuća kn, za koje nije provedeno umanjenje vrijednosti. Revizori smatraju da je, radi neizvjesnosti naplate, navedena imovina nenadoknadiva i da je društvo precijenilo imovinu i podcijenilo gubitak tek. godine za taj iznos. Društvo ima potraživanja od kupaca koja su iznad godine dana, a neispravljena u iznosu 11.219 tisuća kn. Postoji značajna neizvjesnost u vezi naplate, revizori smatraju da je navedena imovina nenadoknadiva i da je Društvo precijenilo svoju imovinu i podcijenilo gubitak tek.godine za taj iznos. Društvo ima iskazana ulaganja i potraživanja od društva X (koje je i dalje blokirano) te nije procijenilo nadoknadivost knjigovodstvene vrijednosti iako postoji</p>	
-----	---	----	----	---	--

				<p>značajna neizvjesnost u svezi naplate potraživanja. Revizori se nisu mogli uvjeriti jesu li potrebna prepravljajanja, odnosno umanjenja vrijednosti fin. imovine. Društvo ima potraživanja stečena cesijom prema društvu X starija od godine dana u iznosu 5.042 tisuće kn, za koja nije procijenilo nadoknadivost knjigovodstvene vrijednosti iako postoji značajna neizvjesnost u svezi naplate. Društvo ima potraživanja od kupaca, potr. po odobrenim zajmovima i potr. po danim robnim kreditima za koja nije procijenilo nadoknadivost knjigovodstvene vrijednosti, a postoji neizvjesnost naplate. Također, revizori smatraju da bi, radi postojanja dokaza smanjenja fer vrijednosti ulaganja u financijske instrumente, negativne revalorizacijske rezerve trebale biti uklonjene na teret rezultata tekućeg razdoblja.</p>	
158	V	12	POZ		
159	V	15	POZ		
160	V	12	POZ + TNP	Reviziju fin. izvještaja za godinu koja je završila 31. prosinca 2015. obavio je drugi revizor te izrazio mišljenje bez rezerve.	

161	V	18	MR	Društvo je u prošlim godinama koristilo porezno dopustive stope amortizacije za nekretnine, postrojenja i opremu koja nisu u skladu s MRS. Da je koristilo stope amortizacije sukladno MRS, trošak amortizacije bio bi veći za 369 tisuća kn, dobit nakon poreza manja za 295 tisuća kn, a nekretnine, postrojenja i oprema te zadržana dobit veće za 8.852 tisuća kn.	
162	V	18	POZ		
163	V	18	POZ		
164	V	18	POZ		
165	V	12	POZ		
166	V	18	POZ		
167	S	8	POZ		
168	V	18	POZ + TNP		Usporedni podaci temelje se na fin. izvještajima za godinu koja je završila 31.prosinca 2015. a koje je revidirao drugi revizor i izrazio pozitivno mišljenje.
169	V	15	POZ		
170	V	18	MR + TNP	Društvo je iskazalo troškove razvoja u iznosu 24.998 tisuća kn, koji nisu podržani odgovarajućom dokumentacijom koja bi dokazala da zadovoljavaju kriterije za priznavanje nematerijalne imovine u skladu s MRS. Da su udovoljili zahtjevima MRS, na dan 31. prosinca 2016. nematerijalna imovina bila bi manja, a preneseni gubitak veći za 24.998 tisuća kn, te bi gubitak te godine bio manji za 5.763 tisuća kn.	Fin. izvještaje za godinu završenu 31. prosinca 2015. revidirao je drugi revizor koji je izrazio nemodificirano mišljenje. Također, revizori skreću pozornost da su usporedne informacije za tu godinu prepravljene.
171	S	4	POZ		
172	V	15	POZ		
173	S	4	POZ		

174	V	18	POZ		
175	V	18	POZ		
176	V	18	POZ		
177	M	3	MR	Društvo ima u dugotrajnoj fin. imovini iskazan udio u poduzeću X u iznosu 30.000 tisuća kn, u kratkotrajnoj fin. imovini dani zajam društvu X u iznosu 10.233 tisuća kn i kratkoročno potraživanje u iznosu 771.929 kn. Ovisno društvo nema operativnu djelatnost, struktura imovine i izvora imovine ne osigurava stabilnost poslovanja te stoga postoji značajna neizvjesnost vezana za naplatu pozajmica i potraživanja. Također, nije provedeno usklađenje vrijednosti za potraživanje u iznosu 3.064 tisuća kn od društva u stečaju i danog zajma u iznosu 3.985 tisuća kn od društva nad kojim je pokrenut postupak za predlaganje otvaranja skraćenog stečajnog postupka.	
178	V	18	MR	Revizori smatraju da bi Društvo trebalo prestati priznavati revalorizacijske rezerve (nastale nakon prepravljanja knjigovodstvene vrijednosti dugotr. mat. imovine) i zadržanu dobit povećati za 11.078 tisuća kn na dan 31.prosinca 2016. Zatim, revizori smatraju da bi priznati goodwill i kapital trebao biti manji za 542.961 tisuću kn. Na dan 31.prosinca 2015. obveze po dugor. kreditima bile su precijenjene za 5.016 tisuća kn. Društvo je u 2016. provelo ispravak, ali kao posljedica toga prihodi u 2016. su precijenjeni za taj iznos jer se odnose na prethodna razdoblja.	
179	V	18	POZ		
180	V	15	POZ		
181	V	18	POZ		

182	V	12	MR + TNP	<p>Društvo je krajem 2016. provelo revalorizaciju osnovnih sredstava u iznosu 39.241 tisuća kn, te nije evidentiralo povećanje rev. rezervi, nego povećanje prihoda, odnosno rezultata razdoblja. Društvo ima evidentirano 37.565 tisuća kn na poziciji nedovršene proizvodnje, od čega 25.436 tisuća kn predstavlja iznos vlastite proizvodnje po kojoj posljednjih nekoliko godina nije aktivno provodilo radove, a revizori nisu mogli utvrditi iznos nadoknadivosti navedene imovine i jesu li potrebna dodatna usklađenja. Također, Društvo ima 2.990 tisuća kn koji se odnosi na projekte u tijeku, za koje revizori nisu mogli utvrditi iznos nadoknadivosti i jesu li potrebna usklađenja. Društvo ima evidentiranu imovinu u pripremi (koja ne bilježi kretanje od 2014.) za koju se revizori nisu mogli uvjeriti u nadoknadivost i potrebna dodatna usklađenja, ulaganja u nekretnine za koja nije provedeno vrijedn. uskl. do nadoknadivog iznosa (te je imovina precijenjena), potr. od kupaca starija od godine dana za koja postoji neizvjesnost naplate, a Društvo nije provelo vrij. uskl., te dane zajmove za koje se revizori nisu uvjerali u mogućnost naplate i jesu li potrebna dodatna usklađenja.</p>	<p>Revizori ukazuju na postojanje neizvjesnosti koja može uzrokovati sumnju u mogućnost Društva da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem.</p>
-----	---	----	----------	--	---

183	S	5	POZ + TNP		Društvo je ukidanje revalorizacijske rezerve sa naslova više amortizacije pozicije građevinskih objekata provelo u korist prihoda tekućeg razdoblja u visini 43.018 tisuća kn, što nije u skladu s MRS (koji zahtjevaju da se ukidanje provede u korist zadržanih dobitaka). Društvo u fin. izvještajima nije iskazalo utvrđene obaveze prema Sporazumu o povratu kupoprodajne cijene, a isplaćeni iznos tokom 2015. i 2016. iskazalo je unutar ostalih kratkoročnih potraživanja.
184	V	18	POZ		
185	V	18	MR	Društvo je tokom 2016. godine procijenilo da iznos Potraživanja za državne potpore i subvencije od 18.878 tisuća kn treba biti umanjen zbog nenaplativosti, te je umanjenje iskazalo kao ispravak početnih stanja na dan 1.siječnja 2016. Revizori smatraju da se događaji koji su doveli do umanjenja potraživanja odnose na 2016. godinu i stoga trebaju iskazati prospektivno. Njihovo mišljenje za fin. izvještaje za godinu završenu 31.prosinca 2015 bilo je također s rezervom jer su državne potpore u cjelokupnom iznosu iskazane kao prihod unutar sveobuhvatne dobiti umjesto kao odgođeni prihod i razgraničene na prihod od potpora u budućim razdobljima.	
186	V	12	POZ + TNP		Revizori skreću pozornost na okolnosti koje su dovele do zaključka Uprave da pretpostavka neograničenosti trajanja poslovanja nije više primjenjiva kao osnova za pripremu fin. izvještaja i na ključna područja gdje promjena te pretpostavke utječe na rač. procjene i prosudbe.
187	V	18	POZ		
188	V	12	POZ		

189	M	3	POZ + TNP		Revizori ukazuju na postojanje značajne neizvjesnosti radi sudskih sporova, koja može rezultirati nemogućnošću nastavka daljnjeg poslovanja Društva.
190	V	18	POZ		
191	S	4	POZ		
192	V	18	POZ		
193	V	12	POZ		
194	V	12	POZ		
195	S	4	POZ + TNP		Novoimenovana Uprava je u kolovozu 2017. donijela Odluku o izmjeni podataka u fin. izvještajima za 2016.godinu, u dijelu koji se odnosi na ispravke vrijednosti potraživanja, financijske imovine povezanih društava i zaliha. Time se utjecalo na povećanje negativnog fin. rezultata za 34,9 milijuna kn. Uprava je donijela plan mjera i aktivnosti do 31.prosinca 2017. kako bi se smanjio gubitak u poslovanju za 2017. godinu, te ukoliko navedene mjere ne budu provedene ili ne daju očekivane rezultate upitno je pozitivno poslovanje u narednim razdobljima.
196	V	15	POZ		
197	V	12	POZ		
198	M	3	POZ		
199	S	4	POZ		
200	M	3	POZ		

Izvor: Vlastita izrada prema podacima iz financijskih izvještaja poduzeća za 2016. godinu objavljenima na <http://rgfi.fina.hr/JavnaObjava-web/jsp/prijavaKorisnika.jsp>

Tablica 2. Podaci o broju zaposlenih, aktivi i ukupnim prihodima za dvjesto velikih poduzeća

	Broj zaposlenih	Aktiva (u kn)	Ukupni prihodi (u kn)
1	10,851	20,292,000,000	16,232,000,000
2	11,832	39,232,909,000	14,633,231,000
3	7,569	16,737,329,000	6,619,001,000
4	4,656	14,455,000,000	6,199,000,000
5	2,246	6,522,129,000	4,240,699,000
6	796	1,654,041,000	4,269,743,000
7	2,012	4,090,437,000	4,038,065,000
8	3,314	2,782,902,525	3,868,698,258
9	3,262	2,809,055,000	3,387,291,000
10	8,196	15,635,260,000	3,352,693,000
11	14	1,110,310,000	3,298,881,000
12	1,869	9,350,540,000	3,273,139,000
13	1,248	4,092,066,000	3,170,417,000
14	893	977,587,000	1,649,791,000
15	523	1,169,745,000	2,819,493,000
16	2,910	1,255,301,000	2,323,557,000
17	784	2,155,963,000	2,673,943,000
18	1,072	1,885,511,049	2,552,236,540
19	3,668	1,199,444,000	2,440,997,000
20	125	430,479,000	2,309,785,000
21	3,762	1,170,838,000	2,273,826,000
22	1,940	1,414,524,000	2,165,547,000
23	7,102	2,360,817,000	2,111,547,000
24	3,181	3,316,607,000	1,961,996,000
25	121	366,262,111	2,058,571,627
26	1,595	1,234,051,000	1,932,079,000
27	398	431,239,000	1,795,063,000
28	1,175	1,780,022,000	1,735,385,000
29	9,814	1,470,442,784	1,697,950,800
30	203	42,798,000,000	1,689,260,471
31	1,095	6,213,600,000	1,675,000,000
32	560	810,380,000	1,563,176,000
33	695	2,020,715,000	1,294,811,000
34	1,327	369,929,000	1,655,936,000
35	940	862,412,000	1,609,988,000
36	2,148	772,158,000	1,586,484,000
37	2,184	4,148,000,000	1,559,100,000
38	407	1,086,834,371	1,556,971,688
39	1,081	1,997,861,000	1,500,626,000

40	2,358	411,387,047	1,490,611,343
41	502	2,448,476,000	1,316,216,000
42	550	1,796,002,380	1,467,920,670
43	1,419	598,688,000	1,407,038,000
44	1,274	571,261,696	1,355,915,298
45	338	1,006,363,000	1,319,517,000
46	4,369	4,085,545,000	2,315,660,000
47	1,076	1,934,189,000	1,304,943,000
48	155	1,088,948,000	1,303,608,000
49	1,687	1,139,735,262	1,240,445,362
50	586	643,514,000	1,225,686,000
51	4,918	13,583,207,000	1,200,431,000
52	575	1,025,744,000	1,158,808,000
53	95	3,191,752,000	1,169,056,000
54	36	4,783,193,000	1,147,671,000
55	1,241	885,144,000	1,140,362,000
56	113	373,863,000	1,105,324,000
57	1,312	1,684,144,000	897,486,000
58	493	770,690,000	1,030,231,000
59	285	191,940,000	1,010,391,000
60	132	728,024,000	993,802,000
61	605	431,378,000	988,160,000
62	672	398,159,109	962,067,978
63	1,407	2,579,269,000	948,813,000
64	1,083	297,228,000	933,328,000
65	842	519,622,000	929,097,000
66	1,709	946,428,606	921,961,067
67	689	1,352,717,000	906,273,000
68	469	540,473,000	920,744,000
69	470	747,771,000	889,343,000
70	572	293,410,535	898,043,323
71	595	554,487,000	892,945,000
72	66	284,726,685	888,634,784
73	532	590,103,112	869,131,221
74	1,611	1,033,526,000	866,417,000
75	733	710,899,000	862,169,000
76	36	8,611,752,000	836,755,000
77	1,906	2,198,688,000	857,641,000
78	504	1,055,336,000	855,336,000
79	609	972,103,000	847,606,000
80	270	2,554,963,000	744,915,000
81	339	93,153,047	563,381,179
82	528	369,037,000	815,034,000
83	999	781,497,787	800,539,002
84	1,193	1,224,436,000	790,572,000

85	289	2,958,076,000	512,941,000
86	333	1,228,060,000	767,248,000
87	732	1,082,249,512	757,384,199
88	120	267,132,000	745,939,000
89	382	4,050,128,000	752,734,000
90	825	669,637,000	733,061,000
91	361	550,863,000	203,272,000
92	279	1,030,795,000	725,009,000
93	65	188,142,000	713,030,000
94	181	1,423,229,266	714,334,977
95	408	570,757,000	712,849,000
96	2,833	305,167,000	704,099,000
97	401	236,504,474	702,086,633
98	324	760,035,000	656,565,000
99	451	1,305,393,000	661,998,000
100	687	1,279,684,715	661,120,722
101	1,133	1,542,774,000	610,847,000
102	658	379,596,000	639,149,000
103	0	437,652,092	638,384,374
104	1,325	668,282,033	614,409,028
105	275	4,453,665,676	601,556,739
106	660	2,153,065,840	545,533,385
107	160	790,147,000	599,009,000
108	376	317,009,000	591,712,000
109	656	938,848,000	583,761,000
110	230	350,240,727	582,304,284
111	351	486,411,000	581,607,000
112	241	155,616,447	579,287,281
113	976	716,329,000	557,015,000
114	265	452,020,000	554,659,000
115	218	646,669,000	554,553,000
116	1,039	4,801,245,000	553,545,000
117	402	717,120,000	553,407,000
118	969	226,380,384	551,887,846
119	1,463	2,854,178,000	1,011,434,000
120	1,915	1,437,908,848	532,197,638
121	356	190,624,000	530,881,000
122	1,669	681,900,606	528,970,989
123	629	400,809,000	527,811,000
124	890	526,622,000	523,177,000
125	1,074	412,436,000	518,848,000
126	89	608,051,000	518,098,000
127	984	169,073,471	514,986,884
128	637	437,746,323	507,134,871
129	1,313	321,038,000	500,834,000

130	611	186,867,000	494,527,000
131	1,242	165,221,683	489,919,478
132	35	1,186,343,000	476,733,000
133	695	73,771,000	471,976,000
134	630	1,374,943,000	450,122,000
135	430	422,471,891	480,239,954
136	49	2,142,321,000	468,968,000
137	343	457,940,030	469,276,683
138	125	411,974,432	465,797,931
139	321	436,393,000	458,048,000
140	84	977,132,000	455,319,000
141	877	1,364,890,000	452,875,000
142	658	901,924,116	572,927,442
143	787	491,250,057	452,047,665
144	815	174,723,333	451,572,716
145	993	298,385,000	451,193,000
146	555	504,070,582	441,929,365
147	150	661,208,000	431,016,000
148	1,796	901,149,000	406,149,000
149	738	151,974,497	427,787,778
150	8	2,353,478,000	424,828,000
151	402	256,865,687	420,392,542
152	253	378,249,000	418,428,000
153	383	450,620,593	409,064,448
154	256	526,593,000	406,459,000
155	210	190,534,000	400,289,000
156	575	156,444,123	402,734,171
157	290	489,438,000	402,420,000
158	728	315,815,000	326,673,000
159	83	610,106,000	397,186,000
160	396	336,392,000	396,055,000
161	758	357,085,000	391,053,000
162	1,058	524,276,233	393,486,329
163	199	307,387,000	393,472,000
164	480	1,772,256,000	390,889,000
165	1,034	1,433,998,000	387,005,000
166	493	249,607,000	348,754,000
167	483	182,833,409	384,336,192
168	10	2,322,112,000	381,046,000
169	357	143,771,252	356,764,175
170	209	424,056,000	378,609,000
171	917	294,104,000	377,917,000
172	312	200,992,000	374,151,000
173	365	391,612,117	372,153,332
174	381	444,260,000	359,493,000
175	179	529,338,000	368,531,000

176	10	100,754,000	363,924,000
177	568	211,923,537	362,210,191
178	774	740,378,000	311,282,000
179	341	937,619,000	390,656,000
180	147	379,082,000	359,782,000
181	173	229,599,000	356,312,000
182	451	347,164,000	354,495,382
183	229	1,537,900,723	354,086,827
184	288	340,304,000	355,027,000
185	587	847,121,000	349,853,000
186	36	521,022,000	350,890,000
187	647	449,902,000	345,279,000
188	73	186,492,000	340,706,000
189	295	302,231,000	326,557,000
190	11	4,271,822,000	288,690,000
191	384	76,113,060	331,856,931
192	288	388,038,000	326,011,000
193	37	2,706,220,000	158,457,000
194	207	702,124,000	276,354,000
195	550	442,697,489	317,047,963
196	348	141,658,000	321,404,000
197	867	186,452,000	319,977,000
198	243	253,056,921	319,684,581
199	352	762,747,674	315,750,357
200	420	256,527,651	315,339,597

Izvor: Vlastita izrada prema podacima iz financijskih izvještaja poduzeća za 2016. godinu objavljenima na <http://rgfi.fina.hr/JavnaObjava-web/jsp/prijavaKorisnika.jsp>

Tablica 3. Podaci o revizoru, vrste mišljenja i razlike na koje je revizor ukazao u financijskim izvještajima dva srednja poduzeća u Republici Hrvatskoj za 2016. godinu

Veličina revizora	V	S
Broj ovlaštenih revizora	12	4
Vrsta mišljenja	SUZDRŽANO	NEGATIVNO
Vrijednost razlika na koje je ukazao revizor	Nad ovisnim društvom. pokrenut je stečajni postupak te je Društvo izgubilo kontrolu. Proveden je ispravak vrijednosti potraživanja prema ovisnom društvu u iznosu 18.478 tisuća kn. Revizori nisu mogli prikupiti dovoljno revizorskih dokaza o mogućnosti Društva za naplatom iskazanih potraživanja, te utvrditi je li potreban dodatan ispravak vrijednosti. Uprava nije procijenila nadoknadive iznose dugotrajne imovine, iako postoje naznake umanjenja vrijednosti. Revizori nisu bili u mogućnosti prikupiti dovoljno dokaza za procjenjivanje nadoknadivih iznosa i utvrditi je li potrebno provesti umanjenje. Na dan 31. prosinca 2016. kratkotrajna imovina manja je od kratkoročnih obveza za 204.503 tisuća kn, a ukupna imovina manja je od ukupnih obveza za 17.278 tisuća kn. Radi navedenog postoji značajna neizvjesnost koja može uzrokovati značajnu sumnju u mogućnost Društva da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem.	Za 44.900 tisuća kn su precijenjeni udjeli kod povezanog poduzetnika i dobit tekućeg razdoblja, te postoji neizvjesnost ishoda stečajnog postupka. Društvo ima potraživanja za pozajmice i kamate u iznosu 52.974 tisuća kn od ovisnog društva za koje je otvoren stečajni postupak, te potraživanja za pozajmice u iznosu 16.608 tisuća kn od društva koje je u postupku predstečajne nagodbe. Potraživanja su starija od 360 dana, nemaju instrumente osiguranja naplate, te nije provedeno vrijednosno usklađenje. Društvo ima iskazane zalihe sirovina i materijala u iznosu 3.255 tisuća kn, ali nije utvrdilo točnu vrijednost zaliha prema fizičkom popisu zaliha na kraju godine. Revizori se primjenom alternativnih postupaka nisu mogli uvjeriti u realno iskazivanje zaliha na dan 31. prosinca 2016.
Isticanje pitanja	Društvo je nekonsolidirane financijske izvještaje sastavilo u skladu s hrvatskim zakonima i propisima te su ulaganja u ovisna društva iskazana po trošku ulaganja. Radi boljeg razumijevanja Grupe u cjelini, revizori upućuju na čitanje konsolidiranih financijskih izvještaja.	Društvo posluje s teškoćama i ima problema s urednim podmirivanjem obveza, te je zbog loše financijske situacije pokrenulo postupak predstečajne nagodbe. U 2016. ima iskazanu dobit u iznosu 3.430 tisuća kn, te kratkoročne obveze veće od kratkotrajne imovine za 12.764 tisuća kn. Društvo je dalo sudužništvo kao zalag za povrat kredita koji je uzelo ovisno društvo, ali postoji neizvjesnost oko statusa sudužništva radi pokrenutog stečajnog postupka za ovisno društvo. Stoga postoji neizvjesnost u sposobnosti Društva da nastavi s vremenski neograničenim poslovanjem.

Broj zaposlenih	139	25
Aktiva (u kn)	282.499.000	161.545.502
Ukupni prihodi (u kn)	119.278.000	116.703.973

Izvor: Vlastita izrada prema podacima iz financijskih izvještaja poduzeća za 2016. godinu objavljenima na <http://rgfi.fina.hr/JavnaObjava-web/jsp/prijavaKorisnika.jsp>

8. Rezultati istraživanja

Na uzorku od 200 velikih, ujedno i najvećih, poduzeća u Republici Hrvatskoj prisutne su sljedeće vrste mišljenja: pozitivno (POZ) kod 143 poduzeća, pozitivno uz isticanje pitanja (POZ + TNP⁴⁵) kod 29 poduzeća, mišljenje s rezervom (MR) kod 16 poduzeća, te mišljenje s rezervom uz isticanje pitanja (MR + TNP) kod 12 poduzeća.

Revizori su izrazili pozitivno mišljenje za najveći broj velikih poduzeća, njih 143 od 200. Pozitivno mišljenje uz isticanje pitanja prisutno je kod 29 od 200 promatranih poduzeća. Najznačajnije pitanje na koje su revizori ukazali odnosi se na značajnu neizvjesnost u svezi vremenski neograničenog poslovanja, koje je prisutno kod osam poduzeća. Postojanje potencijalnog rizika umanjenja vrijednosti potraživanja prisutno je kod pet poduzeća. Pitanje vlasništva nad dijelom nekretnina, odnosno neriješene imovinsko pravne odnose nad nekretninama, revizori su uočili kod četiri poduzeća.

Financijske izvještaje za prethodnu godinu, na temelju kojih su prikazani usporedni podaci, revidirao je drugi revizor kod pet društava, a neizvjesnost vezana za sudske sporove te ishode istih uočena je kod tri društava. Negativni radni kapital imaju iskazan tri društva, od kojih dva također imaju gubitak iznad visine kapitala. Postojanje potencijalnih obveza istaknuto je za dva poduzeća, a postojanje kreditnog rizika za jedno. Ostvareni neto gubitak u 2016. godini imaju tri poduzeća. Kod jednog društva revizori su uočili postojanje ulaganja u pridružena društva koja su u 2016. godini ispravljena na teret zadržane dobiti te odstupanja od Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja, a također jedno poduzeće ima pogrešno evidentirano ukidanje revalorizacijskih rezervi.

Mišljenje s rezervom prisutno je kod 16 poduzeća, a mišljenje s rezervom uz isticanje pitanja kod 12 od 200 poduzeća.

Najzastupljeniji razlog davanja mišljenja s rezervom bilo je pogrešno evidentiranje ili priznavanje stavki. Kod jednog poslovnog subjekta određeni troškovi marketinga pogrešno su evidentirani. Tri poduzeća koristilo je ubrzane stope amortizacije, a jedno porezno dopustive stope amortizacije koje nisu u skladu s MRS. Jedan poslovni subjekt

⁴⁵ Točka naglašavanja pitanja

ima pogrešno evidentirane iznose državnih potpora i subvencija, a također jedno poduzeće ima klasificirane ugovore o najmu u operativni, umjesto financijski najam. Jedno poduzeće trebalo je nastaviti priznavati potraživanja prodana banci i faktoring društvu uz pravo punog regresa, koja su po primitku uplate isknjižena u njihovim poslovnim knjigama. Jedno poduzeće ima pogrešno evidentirane dodatne troškove koji su nastali radi pogreške dobavljača, te u nekonsolidiranim izvještaju o novčanom toku za 2016. godinu nisu u potpunosti iskazane sve analitičke stavke zahtjevane prema MRS. Također jedno poduzeće ima iskazane troškove razvoja koji nisu podržani odgovarajućom dokumentacijom, a koja bi dokazala da zadovoljavaju kriterije za priznavanje. Jedno poduzeće nakon provedene revalorizacije osnovnih sredstava nije evidentiralo povećanje revalorizacijskih rezervi, nego povećanje prihoda, odnosno rezultata poslovanja.

Šest poduzeća ima iskazana ulaganja u ovisna društva (koja u nekim slučajevima otežano posluju ili ne posluju), a potencijalno su nenadoknativa ili nije procijenjena nadoknadivost knjigovodstvene vrijednosti. U danim okolnostima revizori se nisu mogli uvjeriti u vrijednost tih ulaganja. Jedno od njih također ima i potraživanja od ovisnih društava, za koja se radi postojanja neizvjesnosti u svezi realiziranja dostatnih prodajnih cijena na tržištu revizori nisu mogli uvjeriti u nadoknadivost. U izvještaju za jedan subjekt revizori ističu i neizvjesnost vezanu za naplatu pozajmica i potraživanja od ovisnog društva čija struktura imovine i izvora imovine ne osigurava stabilnost poslovanja.

Značajni razlog izražavanja mišljenja s rezervom također su iskazana dospjela potraživanja starija od 120 dana ili godine dana u pojedinim slučajevima, za koja postoji neizvjesnost naplate i revizori se nisu mogli uvjeriti u nadoknadivu vrijednost ili smatraju da je ta imovina nenadoknativa. Uočena su kod šest poslovnih subjekata. Kod jednog subjekta revizori se nisu mogli uvjeriti u vrijednost iskazanih potraživanja po osnovi državnih potpora niti iskazanih prihoda, radi nedostatka potrebnih informacija u svrhu utvrđivanja iznosa državnih potpora koje je moguće priznati. Jedan subjekt ima potraživanja od kupaca, potraživanja po odobrenim zajmovima i danim robnim kreditima za koja nije procijenio nadoknadivost knjigovodstvene vrijednosti, a postoji neizvjesnost naplate. Uz to, revizori smatraju da bi negativne revalorizacijske rezerve trebale biti

uklonjene na teret rezultata tekućeg razdoblja radi postojanja dokaza smanjenja fer vrijednosti ulaganja u financijske instrumente.

Kod pojedinih subjekata postoje indikatori umanjenja vrijednosti imovine, ali nije obavljena procjena i napravljen ispravak, odnosno nisu formirane rezerve za potencijalne gubitke. Kod jednog poduzeća to su ulaganja raspoloživa za prodaju, a koja ne kotiraju na tržištu. Kod jednog poduzeća za dio danih zajmova revizori smatraju da je cjelovita nadoknadivost neizvjesna, a kod pojedinih poduzeća stavke potraživanja imaju neizvjesnu nadoknadivost te Uprava nije izvršila procjenu nadoknadivog iznosa.

Jedan poslovni subjekt nije prikazao gubitke od umanjenja vrijednosti ulaganja u pridruženo društvo i potraživanja po osnovi danih kredita za koje postoje naznake da knjigovodstvena vrijednost nije nadoknadiva. Kod jednog poduzeća revizori se nisu mogli uvjeriti u knjigovodstvenu vrijednost ulaganja u ovisna društva i pripadajućih rezervi radi nedostatka informacija za procjenu fer vrijednosti.

Revizori također uočavaju postojanje potencijalnih obveza, nepriznavanje rezervacija za troškove za koje postoji pravna obveza, u kratkotrajnoj imovini iskazane stavke koje se očekuje koristiti duže od jednog razdoblja i izostanak procjene nadoknadive vrijednosti stavki u odjeljku nekretnine, postrojenja i oprema te povezanih rezervnih dijelova kod pojedinih poduzeća.

Jednom poduzeću nije napravljen ispravak vrijednosti zaliha te test umanjenja imovine u pripremi koja sadrži i investicije stare 3 i više godina za koje postoje indikatori potrebnog umanjenja. Ovo društvo ima i neregulirano vlasništvo nad nekretninama evidentiranim u poslovnim knjigama. Pogrešno iskazane iznose potraživanja i obveza utvrđene usporedbom s dobivenim potvrdama revizori su uočili kod dva poduzeća.

Jedno društvo ima evidentirane stavke nedovršene proizvodnje (po kojoj posljednjih nekoliko godina nije aktivno provodilo radove), projekte u tijeku, imovinu u pripremi (koja ne bilježi kretanje od 2014. godine), ulaganja u nekretnine za koja nije provedeno vrijednosno usklađenje te su precijenjena, potraživanja od kupaca starija od godine dana te dane zajmove. Za navedene stavke revizori nisu mogli utvrditi nadoknadivost te jesu li potrebna dodatna usklađenja.

U odjeljku Isticanje pitanja najčešće je postojanje značajne neizvjesnosti vezane uz vremensku neograničenost poslovanja, uočeno kod šest poslovnih subjekata. Neki od razloga su: negativni radni kapital, neto gubitak u 2016. godini, pokrenuta predstečajna nagodba radi ozbiljno narušene likvidnosti, nepridržavanje uvjeta zaduženja za kredit i ostalih obveza, kumulirani gubici i negativni kapital i ostalo.

Financijske izvještaje za godinu koja je završila 31. prosinca 2015. revidirao je drugi revizor za dva poduzeća. Neizvjesnost u vezi sa sudskim sporovima koji su pokrenuti protiv društva revizori su istaknuli kod jednog poduzeća, a također kod jednog neizvjesnost u pogledu rješavanja statusa imovine nad kojom društvo dokazuje vlasništvo.

Jedno poduzeće ima potraživanje po Ugovoru o cesiji od poslovnog subjekta koji ima problema s likvidnošću, te su u tijeku pregovori o reguliranju međusobnih odnosa. Za ovo društvo revizori su istaknuli i prodaju nekretnine s pripadajućim zemljištem povezanom društvu, koje do datuma obavljanja revizije nije upisalo pravo vlasništva u zemljišnim knjigama.

Revizori su za jedno poduzeće istaknuli da se u 2017. godini nalazilo u postupku podnošenja prijedloga za otvaranje Predstečajnog postupka, jedno društvo ima prepravljene usporedne informacije za 2015. godinu, a također za jedno društvo revizori ističu da korisnici trebaju čitati konsolidirane financijske izvještaje radi boljeg razumijevanja Grupe u cjelini.

Prevladava pozitivno mišljenje revizora s udjelom od 71,5 %. Uočene nepravilnosti koje su rezultirale mišljenjem s rezervom i isticanjem pitanja rezultat su pogrešnog evidentiranja u poslovnim knjigama poduzeća, ali i lošim poslovnim potezima i okolnostima iz okoline. Pogreške u evidencijama, pogrešno obračunavanje, izostanak ponovne procjene vrijednosti te priznavanje ispravka vrijednosti načini su kojima poduzeća mogu "uljepšati" svoju financijsku sliku i rezultat poslovanja kroz precijenjivanje imovine i podcijenjivanje obveza.

Ističe se i situacija vezana za pokretanje postupka izvanredne uprave u jednom poslovnom subjektu te njegovim povezanim i ovisnim društvima, kod kojih revizori

uočavaju značajne probleme likvidnosti i izražavaju sumnju u sposobnost društava da nastave s vremenski neograničenim poslovanjem. Problemi su se zatim proširili na dobavljače, poglavito one kojima je taj subjekt jedan od značajnijih kupaca i kod kojih postoji neizvjesnost vezana za naplatu potraživanja.

9. Zaključak

U ovom radu kroz teoretski i praktični pristup prikazane su vrste mišljenja revizora i moguće modifikacije. Na početku rada dana je teorijska podloga potrebna za razumijevanje mišljenja revizora i općenito revizije financijskih izvještaja od strane eksternih revizora, a zatim je prikazano istraživanje na praktičnom primjeru.

Istražena je učestalost pojedine vrste mišljenja u financijskim izvještajima za 2016. godinu za 200 velikih poduzeća u Republici Hrvatskoj i 2 srednja poduzeća, te razlozi modifikacije mišljenja. Na uzorku poduzeća uočeno je pozitivno mišljenje kod 143 poduzeća, pozitivno uz isticanje pitanja kod 29 poduzeća, mišljenje s rezervom kod 16 poduzeća i mišljenje s rezervom uz isticanje pitanja kod 12 poduzeća. Suzdržano i negativno mišljenje predstavljeni su kroz 2 srednja poduzeća, s obzirom da ih ne nalazimo kod velikih poduzeća.

Kod izvještaja s pozitivnim mišljenjem uz isticanje pitanja najzastupljenije je bilo isticanje neizvjesnosti vezane za vremenski neograničeno poslovanje. Ostali značajni razlozi koje su revizori istaknuli su: postojanje potencijalnog rizika umanjenja vrijednosti potraživanja, pitanje vlasništva nad nekretninama, financijske izvještaje za prethodnu godinu revidirao je drugi revizor, neizvjesnost vezana za sudske sporove i ostali.

Pogrešno evidentiranje ili priznavanje stavki bio je najčešći razlog davanja mišljenja s rezervom, a također se ističu: potencijalno nenadoknativa ulaganja, neizvjesnost naplate potraživanja, neizvršavanje procjene vrijednosti imovine i formiranje ispravka i ostali. U odjeljku isticanje pitanja razlozi su slični kao prethodno navedeni.

Istraživanjem je utvrđeno da u uzorku prevladava pozitivno mišljenje revizora s udjelom od 71,5 %. Istaknute nepravilnosti u financijskim izvještajima koje su rezultirale mišljenjem s rezervom i isticanjem pitanja rezultat su dijelom pogreški u evidencijama poduzeća, ali i lošim poslovnim potezima i okolnostima iz okoline kojima je poduzeće izloženo.

Popis literature

Knjige:

Sever Mališ, S., Tušek B. i L. Žager, *Revizija: načela, standardi, postupci*, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2012.

Tušek, B. i L. Žager, *Revizija*, 2. izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2007.

W. F. Messier Jr., *Revizija: priručnik za revizore i studente s rješenjima zadataka*, II. dopunjeno izdanje, Zagreb, Faber & Zgombić Plus, 2000.

Carmichael, D.R. i J. J. Willingham, *Pojmovi i metode revizije: vodič u suvremenu revizijsku teoriju i praksu*, Peto izdanje, Zagreb, Mate, 2000.

Internetski izvori:

Hrvatska revizorska komora, <http://www.revizorska-komora.hr/index.php/o-nama.html>, pristupano: 08.04.2018.

Registar Hrvatske revizorske komore, <http://www.revizorska-komora.hr/index.php/registri/pretraga.html>, pristupano: 08.04.2018.

Registar poslovnih subjekata, <http://www1.biznet.hr/HgkWeb/do/fullSearchPost>, pristupano: 19.02.2018.

RGFI javna objava, <http://rgfi.fina.hr/JavnaObjava-web/jsp/prijavaKorisnika.jsp>, pristupano: 19.02.2018.

Zakon o reviziji, <https://www.zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji>, pristupano: 08.04.2018.

Zakon o računovodstvu, <https://www.zakon.hr/z/118/Zakon-o-ra%C4%8Dunovodstvu>, pristupano: 19.05.2018.

Međunarodni revizijski standard 705 (izmijenjen), [http://www.revizorska-komora.hr/pdf/MRevS/2015%20IAASB%20Handb%20MRevS%20705%20\(izmijenjen\).pdf](http://www.revizorska-komora.hr/pdf/MRevS/2015%20IAASB%20Handb%20MRevS%20705%20(izmijenjen).pdf), pristupano: 06.06.2018.

Popis slika

Slika 1. Povezanost računovodstvenih informacija i uloge revizora

Slika 2. Temeljne vrste revizije

Slika 3. Objekt i predmet revizije

Slika 4. Pregled revizijskog izvješćivanja

Popis tablica

Tablica 1. Podaci o revizoru, vrste mišljenja i razlike na koje je revizor ukazao u financijskim izvještajima dvjesto velikih poduzeća u Republici Hrvatskoj za 2016. godinu

Tablica 2. Podaci o broju zaposlenih, aktivni i ukupnim prihodima za dvjesto velikih poduzeća

Tablica 3. Podaci o revizoru, vrste mišljenja i razlike na koje je revizor ukazao u financijskim izvještajima dva srednja poduzeća u Republici Hrvatskoj za 2016. godinu

SAŽETAK

Poslovati profitabilno i opstati na tržištu izazov je s kojim se poduzeća danas suočavaju. Vlasnike interesira kako posluje poduzeće u koje su uložili, dobavljače hoće li njihova potraživanja biti naplaćena, državu uredno plaćanje poreza i doprinosa, potencijalne investitore profitabilnost i sigurnost ulaganja, te zaposlenike stabilnost radnog mjesta i primanja. Stoga je uloga nezavisne eksterne revizije važnija no ikad, a mišljenje revizora daje korisnicima financijskih izvještaja podlogu za odlučivanje. Pogreške su uvijek moguće, ali kada su one namjerne nazivamo ih prijevarama. Zadatak revizora je otkriti pogreške koje utječu na realnost i objektivnost informacija iskazanih u financijskim izvještajima te izraziti svoje mišljenje o njima. Izvještaj revizora sadrži mišljenje o financijskim izvještajima i obrazloženje, odnosno ističe uočene nepravilnosti, i predstavlja dokument od iznimne važnosti korisnicima prilikom donošenja odluka. U ovom radu fokus je na reviziji financijskih izvještaja koju provode neovisni eksterni revizori. Cilj rada je kroz teoretski i praktični pristup prikazati vrste mišljenja revizora i modifikacije. Na početku rada predstavljen je teorijski okvir, koji čini uloga, definicija i vrste revizije, te određenje objekta i predmeta revizije. Zatim su istaknuti pojedini članci Zakona o reviziji te ukratko predstavljena Hrvatska revizorska komora. Posljednji dio teorijskog dijela odnosi se na vrste revizorskih mišljenja i razloge modifikacije. U nastavku su prikazani rezultati istraživanja vrsta pojedinih mišljenja revizora na uzorku financijskih izvještaja za 2016. godinu za dvjesto velikih poduzeća, te dva srednja poduzeća kao primjer suzdržanog i negativnog mišljenja koje ne nalazimo u dvjesto velikih poduzeća. Nakon tabelarnog prikaza podataka, slijedi objašnjenje i zaključak.

Ključne riječi: eksterna revizija, revizija financijskih izvještaja, mišljenja revizora

SUMMARY

To operate profitable and survive on the market today is the challenge which are companies facing. Owners are interested in business of the company they are investing in, suppliers whether their invoices will be charged, government about the payment of taxes, potential investors about profitability and security of their investment and finally employees of the stability of the job and income. Therefore, the role of an independent external audit is more important than ever and the auditor's opinion gives the users of the financial statements a basis for decision making. Mistakes are always possible, but when they are intentionally we call them frauds. Auditor's task is to find the mistakes that affect the reality and objectivity of the information presented in the financial statements and express their views on them. Auditor's report contains an opinion for financial statements, explains and highlights the noted irregularities and then presents a document of extreme importance to decision makers. This paper is focused on auditing of financial statements by independent external auditors. The aim is to provide a theoretical and practical approach to the types of auditor's opinion and possible modifications. At the beginning of the paper is presented the theoretical framework, which represents the role, definition and type of audit, as well as the definition of the object and subject of the audit. Then, some articles of the law are highlighted. The final part of the theoretical part refers to the types of auditor's opinion and the reasons of modifications. Subsequently are presented the results of the survey of types of an auditor's opinion on a sample of financial statements for the year 2016 for two hundred large companies and two medium-sized companies as an example of a restrained and negative opinion which is not found in two hundred largest companies. After the presentation of the data, follows a summarized explanation.

Key words: external audit, audit of financial statements, auditor's opinion