

**AUDIT OF TAXES, CONTRIBUTIONS AND OTHER PUBLIC DUTIES****REVIZIJA POREZA, DOPRINOSA I DRUGIH JAVNIH DAVANJA**

PERIC, Renata; MAHACEK, Dubravka &amp; PECANIC, Vera

**Abstract:** *Financial reports reflect financial business of legal entities. By performing audit their credibility is confirmed. In this paper we give the review of audit of taxes, contributions and other public duties. Goal of every audit is described as well as the risks and the way of performing. Also, example of tax obligation is given as well as the description of influence on financial reports. Manifestations are various and mostly deal with incorrect accounting and display in books of business. That is the reason why special attention needs to be given to the specific area of audit.*

**Key words:** *financial reports, audit, taxes, conducting business.*

**Sažetak:** *Financijski izvještaji prikazuju poslovanje subjekta. Postupkom revizije se potvrđuje njihova vjerodostojnost. U nastavku se daje prikaz revizije poreza, doprinosa i drugih javnih obveza. Opisuju se ciljevi revizije, područja rizika te na in provodjenja. Navodi se primjer utvrđivanja porezne obveze uz prikaz utjecaja na financijske izvještaje. Pojavnosti su različite, a najčešće se odnose na nepravilno obračunavanje i iskazivanje u poslovnim knjigama, što utječe na financijske izvještaje, te je stoga u postupku revizije posebnu pozornost potrebno obratiti navedenom području.*

**Keywords:** *financijski izvještaji, revizija, porezi, poslovanje.*



**Authors' data:** Renata Peric, prof. dr. sc., Pravni fakultet Osijek, S. Radića 13, Osijek, rperic@pravos.hr; Dubravka Mahacek, dr. sc., Državni ured za reviziju, Područni ured Požega, Kamenita vrata 8, Požega, dmahacek@vup.hr; Vera Pecanic, Frankopanska 17, Lipik, vera@puke.hr

## 1. Uvod

Pretpostavka za djelovanje i opstanak poslovnog subjekta je suradnja s poslovnim partnerima i drugim subjektima iz okruženja. Financijski izvještaji prikazuju poslovanje, te je stoga nužno njihovo razumijevanje. Stoga treba postojati određeno uvjerenje prema kojemu upravo takvi financijski izvještaji prikazuju objektivno i istinito stanje. Revizija služi osiguranju vjerodostojnosti financijskih izvještaja. Revizori u svom radu promatraju i zakonitost poslovanja tvrtke, podmirenje poreznih obveza te je stoga njihova uloga nezamjenljiva i od izuzetne važnosti. [2] U radu se prikazuju postupci koji se provode pri reviziji poreza, doprinosa i drugih javnih obveza od strane eksterne, odnosno vanjske revizije. U prikazu obrauna i iskazivanja obveza koristi se metoda analize kojom se utvrđuje ispravnost provedenog postupka obrauna, nakon čega se primjenjuje metoda sinteze na temelju koje se objedinjuju provedeni pojedinačni postupci kod subjekta. Vanjsku reviziju provode neovisne i stručne osobe, ovlaštene revizori koji nisu zaposlenici subjekta u kojemu se revizija obavlja. Utvrđuju se ciljevi revizije, područja rizika, metodologija i prikazuje obraun obveza poreza na dodanu vrijednost (dalje u tekstu: PDV) u poslovnom subjektu.

## 2. Ciljevi revizije poreza, doprinosa i drugih javnih davanja

U postupku revizije financijskih izvještaja pažnja revizora je usmjerena na ispravan obraun i iskazivanje obveza za porez na dobit, obveza za PDV, obveza za porez i prirez na dohodak te obveza za doprinose za obvezna osiguranja. Osim navedenih obveza za poreze i doprinose potrebno je revidirati obveze za ostala javna davanja kao što su obveze za turističku aranžmanu, obveze za carinu, obveze za naknadu za šume, obveze za aranžmanu komornice te razne obveze za županijske i općinske poreze. Ako su navedene obveze neto obraunane i iskazane u poslovnim knjigama, mogu rezultirati značajnim pogreškama u financijskim izvještajima revidiranog subjekta. Prilikom obavljanja revizije, revizor određuje značajnost za financijske izvještaje kao cjelinu, što obraunuje MRevS 320. Pod značajnosti se podrazumijeva veličina ili vrsta pogrešnog iskazivanja koja se očekuje pri svakoj reviziji financijskih izvještaja. Pažnja revizora mora biti usmjerena na materijalno značajne informacije. Značajna je informacija lije izostavljanje ili pogrešno prikazivanje ima za posljedicu donošenje pogrešne odluke ili prosudbe korisnika financijskih izvještaja.[3]

U fazi planiranja revizije revizor procjenjuje značajnost na dvije razine:

- a) na razini financijskih izvještaja, budući da se revizorovo mišljenje odnosi na financijske izvještaje u cjelini, i
- b) na razini stanja pojedinih obrauna, budući da revizor ispituje stanje obrauna kako bi izrazio mišljenje o realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja u cjelini.[5]

Prema Messier Jr. F. W. u reviziji obraunanih obveza revizor uzima uglavnom pet revizijskih ciljeva: valjanost, potpunost, procjenu i cutoff objavljivanje.[4] Valjanost i procjena se odnosi na provjeru jesu li evidentirane obveze stvarno obveze društva i je li iznos koji se nalazi u financijskim izvještajima odgovarajući. Potpunost se odnosi na utvrđivanje jesu li sve obveze evidentirane. Cutoff obuhvaća provjeru evidentiranja u pravom razdoblju, dok objavljivanje obuhvaća provjeru objave

stavaka iz financijskih izvještaja (u bilješkama je potrebno objaviti podatke o podjeli dobiti i sli no). Postojanje i djelovanje internih ra unovodstvenih kontrola zna ajno utje e na navedeno, te je stoga u fazi prethodne revizije potrebno utvrditi njihovo postojanje i djelovanje. Kako danas postoje ra unalni programi kojima se obavlja obra un i iskazivanje poreza i doprinosa, obra un ovisi o ispravnosti funkcioniranja ra unalnih programa i pristupu ovlaštenih osoba. Razgrani enje dužnosti je od važnosti, što zna i da u postupku obra una i iskazivanju poreza i doprinosa, te drugih obveza, treba biti uklju eno više osoba, odnosno treba razgrani iti dužnosti, kako bi se smanjila mogu nost nastanka pogrešaka. Revizor provodi testove salda, u skladu s procjenom rizika ne otkrivanja na temelju utvr enog svojstvenog i kontrolnog rizika, koji su karakteristi ni za fazu prikupljanja dokaza i izrade radne dokumentacije, odnosno fazu završne revizije. Ako je utvrdio da su svojstveni i kontrolni rizik visoki, a to je kada sustav internih ra unovodstvenih kontrola obra una i iskazivanja poreza, doprinosa i drugih javnih obveza, nije zadovoljavaju i, revizor odre uje niski rizik ne otkrivanja i provodi detaljne testove salda kako bi rizik revizije smanjio na zadovoljavaju u razinu. Ako sustav internih ra unovodstvenih kontrola obra una i iskazivanja poreza, doprinosa i javnih obveza zadovoljava, a svojstveni kontrolni rizik je nizak, revizor odre uje visok rizik ne otkrivanja te provodi samo ograni ene testove salda.

### **3. Podru ja rizika u postupku revizije obveza za javna davanja**

Tijekom revizije obveza, primjerice obveza za porez na dobit, postoje podru ja rizika, koja postupkom nadzora mogu utjecati na pove anje osnove, te obra un zatezних kamata, od kojih u nastavku navodimo neka:

- amortizacija se u nekim slu ajevima obra unava na imovinu koju poduzetnici ne koriste u obavljanju svoje djelatnosti, a koja se nalazi u vlasništvu poduzetnika. Ako se po etak obra una amortizacije neopravdano odga a, kada se dugotrajna materijalna imovina prenamjeni u imovinu namijenjenu prodaji (radi prestanka obra una amortizacije) ili obrnuto, a s namjerom utjecaja na iskazivanje troškova amortizacije,
- kod obra una troškova proizvodnje se utvr uje jesu li u rashode razdoblja uklju eni troškovi koji su trebali biti uklju eni u vrijednost zaliha nedovršene proizvodnje, ime se podcjenjuje rezultat financijske godine, odnosno podcjenjuje se osnovica poreza na dobitak,
- kod iskazivanja troškova održavanja je mogu e da se u troškove održavanja nepravilno uklju uje nabava dugotrajne materijalne imovine, ili imovina kupljena u privatne svrhe,
- troškovi usluga savjetovanja, zastupanja, posredovanja i sli ni troškovi mogu biti iskazani na temelju nevjerodostojne dokumentacije (ugovora, ra una),
- kod iskazivanja reprezentacije na ra unima nisu navedena imena ugoš enih ili darovanih poslovnih partnera,
- te drugo što se može odnositi na vrijednosno uskla enje potraživanja od kupaca za iznos potraživanja od kupaca za koja je u prijašnjim godinama iskazano vrijednosno

uskla enje i za koja je nastupila zastara, a poduzetnik nije poduzeo mjere za naplatu potraživanja (tužba, ovrha, prijava u ste ajnu masu i dr.), manjkove kod ega se popisne liste uskla uju s pomo nim knjigama zaliha, a zbog neiskazivanja porezno nepriznatih manjkova. Tijekom revizije obveze za PDV postoje podru ja rizika koja mogu rezultirati pove anjem osnovice PDV-a, te obra unom zateznih kamata, a naj eš e se odnose na kontinuirane usluge na koje se ne obra unava PDV mjese no (tromjese no); ne iskazivanje oporezivih prihoda što se pojavljuje preko naplatnih ure aja ili na drugi odgovaraju i na in kod poduzetnika koji isporuku dobara ili obavljenih usluga napla uju u gotovini (smanjeno zbog uvo enja fiskalizacije) te neiskazivanje oporezivih prihoda za isporuke dioni arima, lanovima društva ili zaposlenicima; priznavanje pretporeza po ulaznim ra unima koji ne služe za obavljanje djelatnosti, nego za privatne potrebe, priznavanje pretporeza na temelju preslika ra una ili nepotpunih ra una; uskla enost knjigovodstvenih i poreznih evidencija kada u knjigovodstvenim i poreznim evidencijama postoje znatne razlike; popis u maloprodajnim trgovinama koji je potrebno provesti na dan obra una i voditi knjigovodstvenu evidenciju o vrijednosti zaliha po razli itim poreznim stopama, tako da se može utvrditi vrijednost ura unatog PDV-a u zalihi robe u maloprodajnim trgovinama; kod PDV-a na primljene usluge iz inozemstva naj eš e se javlja neobra unavanje PDV-a kod usluga koje našim poduzetnicima obave poduzetnici iz inozemstva, a koje podliježu obvezi pla anja PDV-a prema mjestu primatelja usluge. [1]

#### 4. Metodologija revizije obveza za javna davanja

Tijekom revizije obveza revizor treba provesti radnje koje se navode u nastavku, na primjeru obveza odnosno davanja za PDV. Najzna ajniji se postupci odnose na provjeru je li u revidiranom razdoblju obavljen porezni nadzor te jesu li u poslovnim knjigama ispravno iskazane obveze za PDV po poreznom rješenju, je li obveza za PDV iskazana u poslovnim knjigama poduzetnika istovjetna iskazanoj u evidenciji Porezne uprave, jesu li obveze za PDV i pretporez iskazani u PDV-K obrascu usuglašeni s obvezama za PDV i pretporezom iskazanim u knjigama ulaznih i izlaznih ra una te s obvezama za PDV i pretporezom iskazanim u glavnoj knjizi, odgovara li iznos oporezivih prihoda iz glavne knjige osnovici za obra un PDV-a (vrijednosti isporuke) iskazanoj u PDV-K obrascu, sadrže li knjige ulaznih i izlaznih ra una sve propisane elemente, iskazuju li se obveze za PDV po izlaznim ra unima i pretporez po ulaznim ra unima u ispravnom obra unskom razdoblju (mjesecu), je li poduzetnik ispunio uvjete za podjelu pretporeza, jesu li ispravno iskazane neoporezive isporuke u obrascu PDV-K, jesu li ispravno primijenjene porezne stope oporezivih isporuka, jesu li ispunjeni uvjeti za priznavanje pretporeza iz obrasca PDV-K, je li poduzetnik smanjivao obvezu za PDV na temelju danih popusta kupcima tek nakon primljene ovjerene potvrde kupca da je on pove ao svoj pretporez po primljenom popustu, jesu li ispravno primjenjivana porezna oslobo enja pri uvozu i izvozu, te priznaje li se pretporez po primljenim R-2 ra unima u ispravnom obra unskom razdoblju. [1]

## 5. Završna revizija obveza za javna davanja

U nastavku se daje primjer obavljanja završne revizije obveza za javna davanja na primjeru obveze za PDV subjekta XY d.o.o., obveznika plaćanja poreza na dobit i poreza na dodanu vrijednost. Utvrđeno je da je poduzetnik XY d.o.o. iskazao u bilanci na dan 31. prosinca 2012. obveze za poreze, doprinose i druga javna davanja u iznosu 14.550,00 kn, od čega su obveze za PDV iskazane u iznosu 8.621,00 kn, što odgovara iznosu obveze za PDV iskazanom u glavnoj knjizi. Iskazani iznos obveze za PDV se odnosi na obvezu za mjesec prosinac 2012., koja je podmirena do sastavljanja financijskih izvještaja za 2012. Isto tako, prilikom sastavljanja financijskih izvještaja poduzetnik XY d.o.o. je iskazao potraživanje za preplatu PDV u iznosu 219,00 kuna (PDV-K obrazac za 2012.). Podatci iz bilance trebaju biti istovjetni podacima u glavnoj knjizi, popisnoj listi i PDV-K obrascu, te se uvidom u navedenu dokumentaciju može utvrditi da je po etno stanje ispravno preneseno iz 2011.

U Tablici 1. je prikazana kontrola utvrđivanja obveze za porez na dodanu vrijednost. Prema podacima iz retka II. i III. Tablice 1. utvrđujemo da su obveze za PDV i pretporez iskazan u PDV-K obrascu istovjetni obvezama za PDV i pretporezom iskazanim u knjigama ulaznih i izlaznih računa te s obvezama za PDV i pretporezom iskazanim u glavnoj knjizi. Podatci iz retka VI. vezani uz potraživanja za povrat preplatu PDV-a iskazana u PDV-K obrascu i glavnoj knjizi u iznosu 219,00 kn odgovaraju iznosu preplate iskazane u evidencijama Porezne uprave. Redak II. stavka 1. do 4. koji se odnosi na porezne stope oporezivih isporuka ispravno su primijenjene, oporezive isporuke iskazivane su u ispravnim poreznim razdobljima, izlazni računi sadrže sve propisane elemente, knjiga izlaznih računa sadrži sve propisane elemente, poduzetnik je povećavao obvezu za PDV na temelju dobivenih popusta od dobavljača, PDV na vlastitu potrošnju ispravno je obračunavan i plaćan.

u kn

Redni broj	Opis	Vrijednost isporuke	PDV - K	Glavna knjiga	Knjiga izlaznih računa/ ulaznih računa
1	2	3	4	5	6
I.	Isporuke koje ne podliježu oporezivanju - ukupno	196.098			
1.	Koje ne podliježu oporezivanju	9.802			
2.	Oslobodene poreza - ukupno				
2.1.	Izvozne				
2.2.	U vezi s međunarodnim prijevozom				
2.3.	Tuzemne				
2.4.	Ostale				

3.	Isporuke po stopi 0%	186.296			
II.	Oporezive isporuke - ukupno	2.033.713	497.330	497.330	497.330
1.	Za koje su izdani ra uni, -10%	36.628	3.663	3.663	3.663
2.	Za koje su izdani ra uni, -13%	280.197	64.445	46445	46.445
3.	Za koje su izdani ra uni, -25%	1.716.888	429.222	429.222	429.222
4.	Naknadno oslobo enje okviru os.put.prom.				
III.	Obra un pretporeza u primljenim isporukama - ukupno	1.673.442	408.532	408.532	408.532
1.	Pretporez u primljenim ra unima -10%	32.791	3.279	3.279	3.279
2.	Pretporez u primljenim ra unima -23%	245.507	56.467	56.467	56.467
3.	Pretporez u primljenim ra unima -25%	1.395.144	348.786	348.786	348.786
4.	Pla eni pretporez pri uvozu				
5.	Pla eni pretporez na usluge ino. poduzetnika - 10%				
6.	Pla eni pretporez na usluge ino. poduzetnika - 23%				
7.	Pla eni pretporez na usluge ino. poduzetnika - 25%				
8.	Ispravci pretporeza				
IV.	Ukupna porezna obveza za porezno razdoblje za uplatu /za povrat		88.798	88.798	
V.	Uplano do dana podnošenja ove prijave		89017	89.017	
VI.	Ukupno razlika za uplatu / povrat		-219	-219	

Tablica 2. Utvr ivanje obveze za porez na dodanu vrijednost

Prema podacima iz retka II., stavki 1. do 4. utvr eno je da su porezne stope oporezivih isporuka ispravno primijenjene, oporezive isporuke iskazivane su u ispravnim poreznim razdobljima, izlazni ra uni sadrže sve propisane elemente, knjiga izlaznih ra una sadrži sve propisane elemente, poduzetnik je pove avao obvezu za

PDV na temelju dobivenih popusta od dobavljača, PDV na vlastitu potrošnju ispravno je obračunavan i plaćan. Prema podacima iz retka III., stavki 1. do 3. zaključujemo da su porezne stope za pretporez ispravno primijenjene, pretporez je iskazan u ispravnim poreznim razdobljima, ulazni računi sadrže sve propisane elemente potrebne za odbitak pretporeza, knjiga ulaznih računa sadrži sve propisane elemente, pretporez po primljenim R-2 računima priznaje se u ispravnom obračunskom razdoblju. Prema retku I., neoporezive isporuke, te isporuke po stopi od 0%, ispravno su iskazane. Podatci oporezivih prihoda iz glavne knjige odgovaraju osnovici za obračun PDV-a (vrijednost isporuke) iskazanoj u PDV-K obrascu.

## 6. Zaključak

U obavljanju revizije posebnu pažnju treba posvetiti reviziji poreza, doprinosa i drugih obveza iz više razloga. Provedeni su revizijski postupci provjere točnosti, potpunosti, istinitosti, zakonitosti i objektivnosti određenih pojava i procesa u poslovanju subjekta. Obavljeno je ispitivanje realnosti financijskih izvještaja poduzetaca, zakonitosti poslovanja te ocjena internih računovodstvenih kontrola. Potrebno je pravilno utvrditi visinu navedenih obveza, jer se iz njihove naplate osigurava ostvarivanje javnih funkcija državnih i javnih tijela u cilju zadovoljavanja potreba građana i drugih društvenih subjekata. Ako se u toku provedbe revizije ili nadzora utvrdi da je manje obračunano i uplaćeno poreza, doprinosa i drugih obveza, obavlja se ispravak obračuna i utvrđuje obveza, te se provodi obračun zateznih kamata za nepravovremeno plaćanje. Navedeno može dovesti do utvrđivanja novih obveza koje mogu bitno utjecati na financijske izvještaje. Ukazano je na postupke pri reviziji financijskih izvještaja, koji se odnose na poreze, doprinose i druge obveze, kojima treba obratiti posebnu pozornost.

## 7. Literatura

- [1] Bešvir, B. (2011). Revizija poreza, doprinosa i sli njih davanja, *RRIF* br. 12/11, broj stranice 125-130, ISSN 0353-8087, Zagreb
- [2] Crnković, L., Mijo, I. & Mahalek, D. (2010). *Osnove revizije*, Osijek, Ekonomski fakultet u Osijeku, ISBN 978-953-253-078-0, Osijek, str. 17.,
- [3] Upravno vijeće Hrvatske revizorske komore: Odluka o objavljivanju Meunarodnih revizijskih standarda (200, 315, 320, 330, 700 i 701), Narodne novine, broj 28., 2007.
- [4] Messier, William F., Jr. (1998). *REVIZIJA Priručnik za revizore i studente*, Faber & Zgombi Plus, Zagreb, str. 502.,
- [5] Sever Mališ, S., Tušek, B., Žager, L. (2012). *Revizija, načela, standardi, postupci*, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 214., preuzeto iz Boynton, W. C., Kell, W. G.: *Modern Auditing*, str. 225.

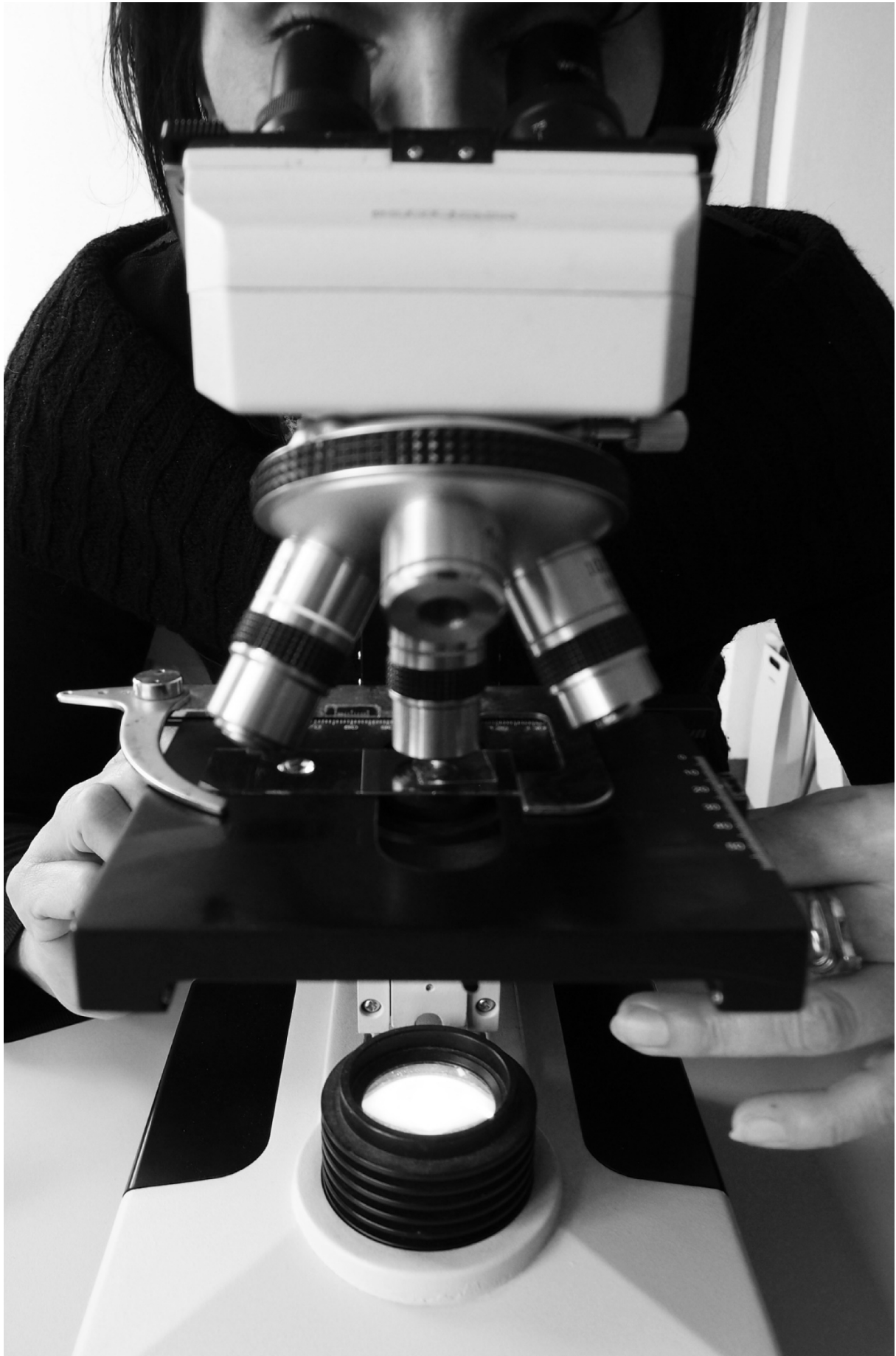


Photo 061. Microscope / Mikroskop