ANALIZA IZVJEŠĆA EKSTERNIH REVIZORA: KLJUČNA REVIZIJSKA PITANJA

Miolin, Ela

Master's thesis / Diplomski rad

2017

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Split, Faculty of economics Split / Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:124:884452

Rights / Prava: In copyright / Zaštićeno autorskim pravom.

Download date / Datum preuzimanja: **2024-03-29**

Repository / Repozitorij:

REFST - Repository of Economics faculty in Split

zir.nsk.hr

UNIVERSITY OF SPLIT

dabar
DIGITALNI AKADEMSKI ARHIVI I REPOZITORIJI

SVEUČILIŠTE U SPLITU

EKONOMSKI FAKULTET

Diplomski rad

ANALIZA IZVJEŠĆA EKSTERNIH REVIZORA: KLJUČNA REVIZIJSKA PITANJA

Mentor:

Izv. prof. dr. sc. Tina Vuko

Student:

Ela Miolin, univ. bacc. oec.

Broj indeksa: 2152541

Split, rujan, 2017.

SADRŽAJ:

1. UVOD 4

1.1. Problem istraživanja 4

1.2. Predmet istraživanja 6

1.3. Istraživačke hipoteze i ciljjevi istraživanja 7

1.4. Metode istraživanja 8

1.5. Doprinos rada 9

1.6. Struktura rada 10

2. REGULATORNI OKVIR REVIZIJE FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA 11

2.1. Zakon o računovodstvu i reviziji 11

2.2. Hrvatska revizorska komora 14

2.3. Temeljna načela revizije 15

2.4. Direktiva o reviziji i Uredba (EU) 537/14 17

2.5. Međunarodni revizijski standardi 18

3. PROCES REVIZIJE FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA 21

3.1. Predrevizijske radnje i planiranje revizije 22

3.2. Razmatranje sustava internih kontrola i provođenje testova kontrole 23

3.3. Provođenje dokaznih postupaka 26

3.4. Dovršavanje revizije 27

3.5. Kompletiranje revizije i sastavljanje izvještaja 28

4. REVIZIJSKO IZVJEŠĆE 30

4.1. Prikaz novog modela revizijskog izvještavanja 30

4.1.1. Forma i struktura izvješća 33

4.1.2. Ključna revizijska pitanja 38

4.1.2.1. Utvrđivanje ključnih revizijskih pitanja 39

4.1.2.2. Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja 42

4.1.2.3. Opis ključnog revizijskog pitanja 43

4.1.2.4. Odabir pristupa ključnom revizijskom pitanju 44

4.1.2.5. Uvjeti u kojima revizor ne treba priopćiti ključna revizijska pitanja 46

4.1.2.6. Oblik i sadržaj odjeljka „ključna revizijska pitanja“ u ostalim okolnostima 47

4.1.2.7. Dokumentacija revizora 48

4.1.2.8. Primjer ključnih revizijskih pitanja 49

4.2. Vrste revizorovog mišljenja 52
4.2.1. Pozitivno mišljenje 53
4.2.2. Mišljenje s rezervom 53
4.2.3. Suzdržanost od mišljenja 54
4.2.4. Negativno mišljenje 54
5. ANALIZA IZVJEŠĆA EKSTERNIH REVIZORA ZA SUBJEKTE OD JAVNOG INTERESA 55
5.1. Definiranje uzorka 55
5.2. Rezultati istraživanja i obrazloženje dobivenih rezultata 57
ZAKLJUČAK 67
SAŽETAK 69
SUMMARY 70
POPIS TABLICA 71
POPIS SLIKA 71
POPIS GRAFIKONA 71
LITERATURA 72

1. UVOD

Budući da je računovodstveno izvještavanje podložno subjektivnim procjenama i „fleksibilnosti“ u izvještavanju, a revizori trebaju dati adekvatno mišljenje utemeljeno na primjerenim i dostatnim dokazima, revizija se smatra kompleksnom profesijom. Također, učestale promjene zakona, standarda, pravilnika i trendova te potreba za njihovim kontinuiranim praćenjem su imperativ za kvalitetnu reviziju. Revizija je regulirana profesija, stoga je važno razumjeti regulativni okvir i promjene istog koje utječu na kvalitetu revizijskih usluga. Fokus ovog rada je pobliže objasniti novi model revizijskog izvještavanja koji je posljedica uvođenja novih i izmijenjenih Međunarodnih revizijskih standarda.

1.1. Problem istraživanja

Revizija je neovisno ispitivanje poslovanja poduzeća s ciljem izražavanja mišljenja o tome jesu li ispitani financijski izvještaji u svim značajnim odrednicama u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. U suvremenom poslovnom svijetu gdje glavnu ulogu većinom imaju društva kapitala, revizija financijskih izvještaja postaje neizostavan faktor. Proces revizije je poprilično složen, te mu se treba pristupiti temeljito i s dužnom pažnjom. Budući da investitori donose odluke na temelju financijskih izvještaja, informacije sadržane u njima trebaju biti vjerodostojne i točne te suvremena revizija treba osigurati kvalitetniju i bolju komunikaciju između revizora i menadžera.

Razni korporativni skandali, krize na tržištima, a pogotovo financijska kriza iz 2008. godine doveli su do nepovjerenja korisnika u financijsko izvještavanje i reviziju. Financijski izvještaji su glavni izvor pribavljanja informacija za potrebe odlučivanja, te bi zbog toga trebali pružati fer i istinit prikaz poslovanja kompanije. Glavni zadatak revizora je revidiranje financijskih izvještaja i potvrđivanje njihove vjerodostojnosti. Problem dosadašnjeg modela revizijskog izvještavanja je što je omogućavao revizoru samo ograničenu komunikaciju s korisnicima financijskih izvještaja. Nezadovoljstvo dosadašnjim modelom izvještavanja rezultiralo je zahtjevima investitora i drugih korisnika financijskih izvještaja za većom relevantnošću i transparentnošću izvješća neovisnog revizora. Upravo to dovodi do potrebe za uvođenjem proširenog revizijskog izvješća kojemu je cilj osiguranje kvalitetnije komunikacije, a samim tim bolje razumijevanje financijskog izvještavanja. Model proizašao

iz uvođenja novih i promjene određenih postojećih Međunarodnih revizijskih standarda stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja završavaju 15. prosinca 2016. ili nakon tog datuma. Novi model potiče revizore da uvedu novine u svom pristupu izvještavanju, te na taj način pruže korisnicima financijskih izvještaja informacije o pitanjima od najveće važnosti tijekom revizije, provedenim procedurama i pristupu ključnim revizijskim pitanjima te izraze mišljenje. Proširena revizijska izvješća pažljivo su strukturirana s krajnjim korisnikom u vidu, i putokaz su za ključne informacije.

Krucijalna promjena u odnosu na dosadašnji model revizijskog izvještavanja je primjena koncepta „ključna revizijska pitanja“. Navedeni koncept je uređen novim MRevS-om 701 „Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora“ koji se primjenjuje na sveukupne financijske izvještaje opće namjene za listana društva, u slučaju kada ih revizor odluči priopćiti na dobrovoljnoj osnovi te kada zakon ili regulativa to zahtijeva od revizora. Svrha mu je omogućiti bolji uvid u obavljenu reviziju, na način da se poveća komunikacijska vrijednost revizorova izvješća. Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja (KRP) osigurava dodatne informacije korisnicima financijskih izvještaja. Također, omogućava bolje razumijevanje samog subjekta te značajnih pitanja i područja o kojima se intenzivno raspravljalo tijekom procesa revizije s onima koji su zaduženi za upravljanje.

Cilj uvođenja proširenog revizijskog izvješća je poticanje povjerenja korisnika u financijsko izvještavanje i reviziju kroz povećanje transparentnosti i relevantnosti revizijskog izvješća.
S obzirom na to da revizijska izvješća za 2016. godinu po prvi puta sadrže KRP, mogu se postaviti sljedeća pitanja:

- Koja su pitanja najčešće identificirana u revizijskim izvješćima kao KRP?
- Je li broj KRP povezan s veličinom, vrstom djelatnosti i rezultatima poslovanja revidiranog subjekta?
- Postoji li razlika u broju KRP između Velike četvorke i ostalih revizijskih društava?
- Kakav stil pisanja (detaljni opisi *vs* pojednostavljeni opisi) se koristi kod opisivanja KRP?

1.2. Predmet istraživanja

Predmet istraživanja diplomskog rada je analiza proširenog revizijskog izvješća s naglaskom na ključna revizijska pitanja. Istraživanje je provedeno na uzorku od 127 kompanija koje su bile uvrštene na uređeno tržište Zagrebačke burze u 2016. godini.

Kao što je već spomenuto, u siječnju 2015. godine objavljeni su novi i izmijenjeni Međunarodni revizijski standardi od strane Odbora za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) te je predstavljen model proširenog revizijskog izvješća. U teorijskom dijelu se objašnjava uloga i važnost revizijskog izvještavanja te analiziraju relevantni standardi koji se odnose na revizijsko izvještavanje: novi MRevS 701 „Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora“ koji je značajan za listana društva koja se proučavaju u ovom radu, izmjena postojećeg MRevS-a 700 „Formiranje mišljena u izvješću neovisnog revizora“ te povezanih standarda:[1]

- MRevS 705 „Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora“,
- MRevS 706 „Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora“,
- MRevS 720 „Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama u dokumentima koji sadrže revidirane financijske izvještaje“,
- MRevS 260 „Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje“,
- MRevS 570 „Vremenska neograničenost poslovanja“.

Također se prikazuje i usporedba starog i novog modela revizijskog izvještavanja te objašnjavaju novine koje se nalaze u proširenom revizorskom izvješću.

U empirijskom dijelu rada analiziraju se KRP na temelju prikupljenih podataka iz revizijskih izvješća sa Zagrebačke burze. Istraživanje je usmjereno na utvrđivanje prosječnog broja pitanja u izvješćima i na analizu područja na koja se ona uglavnom odnose, čimbenike koji utječu na broj KRP, stil pisanja koji se koristi pri opisivanju KRP te razlike u broju KRP između Velike četvorke i ostalih revizijskih društava. Na temelju provedenih analiza i testiranih hipoteza donosi se zaključak o prethodno spomenutim stavkama.

[1] Hrvatska revizorska komora: Prikaz novih MrevS-ova, [Internet], raspoloživo na: www.revizorska-komora.hr/pdf/...2015/5_Prikaz%20novih%20MRevS_ova.pdf (22.04.2017.)

1.3. Istraživačke hipoteze i ciljjevi istraživanja

Na temelju iznesenog problema i predmeta istraživanja, postavljene su sljedeće hipoteze:

H1: Broj KRP ovisi o veličini subjekta, djelatnosti i rezultatu poslovanja.

H1a: Ključna revizijska pitanja su pozitivno korelirana s veličinom subjekta.

Veličina poduzeća je čimbenik koji ima važnu ulogu u oblikovanju organizacijske strukture poduzeća. Budući da su veća poduzeća složenija očekuje se pozitivna veza između veličine poduzeća i broja KRP, odnosno može se očekivati da imaju i više KRP.

H1b: Postoje značajne razlike u broju ključnih revizijskih pitanja s obzirom na vrstu djelatnosti revidiranog subjekta.

Nacionalna klasifikacija djelatnosti pruža statističku klasifikaciju ekonomskih djelatnosti u Republici Hrvatskoj te omogućava bolju usporedivost podataka s gospodarstvima u Europi. Budući da se djelatnosti razlikuju po svojoj složenosti i rizicima poslovanja, očekuje se da će se broj KRP razlikovati s obzirom na vrstu djelatnosti.

H1c: Broj ključnih revizijskih pitanja značajno se razlikuje između revidiranih subjekata koji posluju s pozitivnim i revidiranih subjekata koji posluju s negativnim financijskim rezultatom.

Negativni financijski rezultat ukazuje da subjekt ima financijskih poteškoća te je za pretpostaviti da će takva poduzeća imati veći broj pitanja koja zahtijevaju značajnu revizijsku pozornost.

H2: Postoji značajna razlika s obzirom na broj KRP između revizora iz skupine Velika četvorka i ostalih revizora.

Četiri najveće internacionalne revizorske tvrtke poznate pod nazivom "Velika četvorka" predstavljaju mreže profesionalnih usluga koje se uglavnom bave revizijom javnih trgovačkih društava, kreirajući oligopol u poslovanju u reviziji velikih kompanija. S obzirom na to da većinom obavljaju reviziju složenijih poduzeća što zahtijeva veću angažiranost i veći broj sudionika, za očekivati je da će imati i veći broj KRP.

S obzirom na izneseni problem i predmet istraživanja, kao glavni ciljevi ovog rada mogu se navesti:

- Utvrditi učestalost KRP u revizijskim izvješćima;
- Analizirati prirodu KRP;
- Analizirati i istražiti vezu određenih varijabli revidiranog subjekta (veličina subjekta, vrsta djelatnost te rezultat poslovanja) i broja ključnih revizijskih pitanja;
- Utvrditi postoji li razlika u broju KRP ovisno je li reviziju obavlja Velika četvorka ili ostala revizorska društva;
- Objasniti stil pisanja koji se koristi kod opisivanja KRP.

1.4. Metode istraživanja

Razne metode znanstveno – istraživačkog rada korištene su da bi se ostvarili ciljevi istraživanja. Uzimajući u obzir već prethodno objašnjen problem i predmet istraživanja, metode koje se koriste u teorijskom i empirijskom dijelu rada su navedene u nastavku.

U teorijskoj obradi rada korištene metode su:

- **Metoda istraživanja za stolom** (analiziranjem prikupljene literature i regulatornog okvira nužnih za istraživanje pobliže se objašnjava problematika rada)
- **Metoda analize i sinteze** (postupak raščlanjivanja složenih cjelina i pojmova na jednostavnije komponente te njihovo povezivanje u cjelinu)
- **Induktivna i deduktivna metoda** (na temelju analize pojedinačnih ili skupnih činjenica (slučajeva) dolazi se do općih zaključaka i dokazivanja)
- **Metoda komparacije**, tj. **usporedbe** (uočavanje i uspoređivanje sličnosti i različitosti dvaju ili više događaja, pojava, činjenica i sl.)
- **Metoda deskripcije i eksplanacije** (metoda opisivanja i objašnjavanja uočenih važnih činjenica, pojmova i sl.)
- **Metoda dokazivanja (**svrha metode je utvrditi točnost neke spoznaje na temelju ranije utvrđenih istinitih stavova ili znanstvenih činjenica)
- **Metoda kompilacije** (metoda preuzimanja tuđih zaključaka, stavova i rezultata istraživanja)
- **Metoda klasifikacije** (sistematska podjela općeg pojma na posebne)

U empirijskoj obradi rada korištene su statističke metode istraživanja: deskriptivna statistika (grafička reprezentacija podataka, analiza relativnim brojevima te srednje vrijednosti) i inferencijalna statistika (testiranje hipoteza).
Navedeno istraživanje provedeno je na uzorku od 127 kompanija koje su uvrštene na uređeno tržište Zagrebačke burze u 2016. godini. Za obradu podataka korištenih u istraživanju primijenjen je statistički program SPSS (Statistical Package for the Social Sciences) i Microsoft Excel.

1.5. Doprinos rada

Posljednja i najvažnija faza procesa revizije je formiranje revizorovog mišljenja i sastavljanje izvješća, a sami proces revizije moraju provoditi stručne i neovisne osobe jer se na temelju izvješća donose brojne poslovne odluke. U ovom radu analizom izvješća eksternih revizora za subjekte od javnog interesa te testiranjem utjecaja novih i izmijenjenih MRevS-eva došlo se do novih spoznaja u svezi s proširenim izvješćem revizora. Kao što je već spomenuto novi model proširenog revizijskog izvješća se primjenjuje na izvještaje za razdoblja koja završavaju 15. prosinca 2016. ili nakon tog datuma. Najznačajnija promjena za listana društva, u odnosu na postojeći model revizijskog izvještavanja odnosi se na uvođenje koncepta „ključna revizijska pitanja“. Doprinos ovog rada je po prvi puta u Republici Hrvatskoj istražiti spomenuti koncept te donijeti zaključke o broju i karakteristikama KRP te njihovoj vezi s veličinom poslovanja, vrstom djelatnosti, financijskim rezultatom poslovanja i vrstom revizorskog društva. Naglasak je na identificiranju ključnih revizorskih pitanja, područjima na koja se odnose i njihovom broju s obzirom na djelatnost i veličinu poduzeća. Cilj je utvrditi učestalost KRP u revizijskim izvješćima i analizirati njihovu prirodu.

Provedeno istraživanje pokazuje važnost navedenih promjena, njihovog utjecaja te koliko je bitno konstantno unaprjeđivati i razvijati spomenuta izvješća.

1.6. Struktura rada

Diplomski rad je strukturiran u šest poglavlja: Uvod, Regulatorni okvir revizije financijskih izvještaja, Provedba revizije, Revizijsko izvješće, Analiza izvješća eksternih revizora za subjekte od javnog interesa te Zaključak.

U **prvom poglavlju**, odnosno uvodnom dijelu diplomskog rada pobliže je objašnjen problem istraživanja, prikazan je predmet istraživanja, temeljna istraživačka pitanja, utvrđeni ciljevi istraživanja i istraživačke hipoteze, te metode istraživanja koje su korištene u radu te struktura rada po poglavljima.

Drugo poglavlje odnosi se na regulatorni okvir revizije financijskih izvještaja, obrađuje se Zakon o računovodstvu i reviziji, temeljna načela revizije, Direktiva o reviziji i Uredba (EU) 537/14 te su prikazani Međunarodni revizijski standardi.

U trećem poglavlju objašnjene su faze provedbe revizije financijskih izvještaja koje uključuju planiranje revizije i predrevizijske radnje, razmatranje sustava internih kontrola, dovršenje revizije te kompletiranje revizije i sastavljanje izvještaja.

U **četvrtom poglavlju** navedene su i objašnjene vrste revizorovog mišljenja, prikazana je forma i struktura izvješća i promjene u strukturi koje su nastale primjenom novih MRevS-ova te je dan detaljan opis ključnih revizijskih pitanja.

Peto poglavlje odnosi se na analizu izvješća eksternih revizora za subjekte od javnog interesa. Opisan je uzorak na temelju kojeg se provodi istraživanje te je prezentirana korištena metodologija. Za prezentiranje promatranih varijabli iz odabranog uzorka korištena je deskriptivna statistika te inferencijalna statistika za testiranje postavljenih hipoteza na temelju čega su donesene odluke o prihvaćanju ili odbacivanju postavljenih hipoteza.

Šesto poglavlje diplomskog rada predstavlja dio rada u kojem su izneseni konačni zaključci doneseni na temelju prethodno navedenih poglavlja.

2. REGULATORNI OKVIR REVIZIJE FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

Eksterna revizija podrazumijeva neovisno pregledavanje, ispitivanje i procjenjivanje financijskih izvještaja subjekta, kako bi se procijenila uspješnost poslovanja te uočile eventualne prijevare ili pogreške, a sve s ciljem zaštite korisnika financijskih izvještaja. Razdvajanjem funkcije vlasništva i funkcije rukovođenja poduzećem dolazi do veće potražnje za uslugama revizije jer se interesi rukovodstva i vlasnika mogu razlikovati, i to može rezultirati manipulacijama u financijskim izvještajima. Za uspješno obavljanje i funkcioniranje revizije bitni su određeni zakonski preduvjeti.

Revizija financijskih izvještaja u Republici Hrvatskoj započinje 1993. godine kada na snagu stupaju Zakon o računovodstvu i Zakon o reviziji. Osim već navedenih zakona, bitna pitanja revizije uređuje još i Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o reviziji iz 2008. i 2012. godine. Regulatorni okvir revizijske profesije u RH najvećim dijelom se temelji na novoj 8. Direktivi Europske unije pomoću koje se uređuje moderna revizijska infrastruktura u državama članicama. Osnivanje Hrvatske revizorske komore dodatno je stimuliralo razvoj revizijske profesije.

2.1. Zakon o računovodstvu i reviziji

Zakon o računovodstvu[2] je stupio na snagu 1.siječnja 2017. god., a istodobno su stupile na snagu i njegove izmjene objavljene u okviru Uredbe o izmjenama i dopunama Zakona o računovodstvu.[3]

Ovim Zakonom je uređeno računovodstvo poduzetnika, razvrstavanje poduzetnika i grupa poduzetnika. Nadalje, uređene su poslovne knjige i knjigovodstvene isprave te popis imovine i obveza. Propisuje se primjena standarda financijskog izvještavanja, uređena je problematika godišnjih financijskih izvještaja i njihova konsolidacija. Određena je revizija i javna objava godišnjih financijskih izvještaja i godišnjeg izvješća, te Registra godišnjih financijskih izvještaja i obavljanje nadzora.

[2] Zakon o računovodstvu, Narodne novine, Zagreb, br. 78/15
[3] Zakon o računovodstvu, Narodne novine, Zagreb, br. 134/15, 120/16

Novi Zakon o računovodstvu iz 2016. godine je donio značajne promjene u kriterijima za razvrstavanje poduzetnika, što može kod nekih subjekata prouzročiti promjene u njihovoj veličini, a time i obvezu revizije. Novina je da i svi subjekti od javnog interesa postaju obveznici revizije.

Subjekti od javnog interesa definirani su novim ZOR-om, a to su svi subjekti koji su osnovani sukladno propisima RH i čiji su vrijednosni papiri uvršteni na uređeno tržište bilo koje države članice, financijske institucije, ostali veliki poduzetnici ali i druga trgovačka društva od javnog interesa sukladno odluci Vlade RH o popisu pravnih osoba od posebnog državnog interesa.

Obvezi revizije financijskih izvještaja podliježu:[4]

- godišnji odvojeni i konsolidirani financijski izvještaji subjekata od javnog interesa te velikih i srednjih poduzetnika koji nisu subjekti od javnog interesa;
- obvezi revizije konsolidiranih financijskih izvještaja podliježu i poduzetnici koji su matična društva velikih i srednjih grupa;
- odvojeni i konsolidirani godišnji financijski izvještaji dioničkih društava te komanditnih društava i društava s ograničenom odgovornošću čiji odvojeni, odnosno konsolidirani podatci u godini koja prethodi reviziji prelaze pokazatelje u dva od tri slijedeća uvjeta:
  - iznos ukupne aktive 15 mil. kn
  - iznos prihoda 30 mil. kn
  - prosječan broj radnika tijekom poslovne godine iznosi najmanje 25;
- godišnji odvojeni i konsolidirani financijski izvještaji poduzetnika koji su podnijeli zahtjev za uvrštavanje svojih vrijednosnih papira na uređeno tržište te poduzetnika koji su sudjelovali u poslovnim spajanjima, odnosno podjelama kao preuzimatelji ili novoosnovana društva.

Prema odredbama Zakona, revizijsko izvješće se čuva trajno u izvorniku te uključuje:[5]

- uvod u kojem se navode financijski izvještaji koji su predmetom revizije, zajedno s okvirom financijskog izvještavanja koji je uporabljen u njihovu sastavljanju;

[4] Zakon o računovodstvu, Narodne novine, Zagreb, br. 120/16, čl. 20
[5] Zakon o računovodstvu, op. cit.

- opis opsega zakonske revizije, uz navođenje revizijskih standarda u skladu s kojima je revizija obavljena;
- mišljenje revizora kojim se jasno izražava pružaju li GFI istinit i fer prikaz financijskog položaja poduzetnika sukladno Zakonu i HSFI, odnosno MSFI, ili jesu li godišnji financijski izvještaji u skladu s propisima kojima se uređuje poslovanje poduzetnika ako propisi zahtijevaju takvo mišljenje revizora;
- mišljenje revizora može biti *pozitivno* ili *uvjetovano mišljenje* ili *negativno* ili se ovlašteni revizor može *suzdržati od izražavanja mišljenja* ako ga nije u mogućnosti izraziti;
- isticanje pitanja i navođenje ostalih pitanja na koje revizor želi ukazati, ali bez izražavanja mišljenja s ogradom, ako to zahtijevaju MRevS-i;
- mišljenje o usklađenosti izvješća poslovodstva s GFI za istu poslovnu godinu;
- mišljenje o tome je li izvješće poslovodstva sastavljeno u skladu sa Zakonom o računovodstvu;
- izjavu o tome je li, a na temelju znanja i razumijevanja poslovanja poduzetnika i njegova okruženja stečenog u okviru revizije, revizor identificirao značajne pogrešne prikaze u godišnjem izvješću te, ako ih ima, opisati prirodu takvih pogrešaka.

Revizija financijskih izvještaja u RH uređena je Zakonom o reviziji iz 2005. godine te je pri stupanju na snagu usklađen s 8. Direktivom Europske unije[6].

Zakonom o reviziji[7] kao posebnim zakonom uređeno je obavljanje revizije financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja, određene su osobe ovlaštene za pružanje usluga revizije i uvjeti za obavljanje usluga revizije, revizorski odbor, osnivanje i rad Hrvatske revizorske komore i nadzor nad njenim poslovanjem, nadzor i provjera kvalitete rada revizorskih društava, samostalnih revizora i ovlaštenih revizora, način izdavanja i oduzimanja dozvole za obavljanje usluga revizije kao i druga pitanja u vezi s revizijom.

Zakonom o reviziji utvrđeno je da usluge revizije mogu obavljati revizorska društva osnovana prema odredbama Zakona o trgovačkim društvima i revizor iz države članice EU, ovlašteni revizori, samostalni revizori koji su ujedno i ovlašteni revizori i zajednički revizorski uredi.

[6] Odluka o proglašenju Zakona o reviziji, Narodne novine, Zagreb, br. 146/05, Zakon o reviziji, Narodne novine, Zagreb, br. 146/05, br. 139/08, br. 144/12, čl. 1.a
[7] Zakon o reviziji, op.cit, br. 146/05, br. 139/08, br. 144/12

Uvjeti za stjecanje certifikata ovlaštenog revizora su visoko stručno obrazovanje, radno iskustvo od najmanje tri godine na poslovima obavljanja revizije uz mentorstvo ovlaštenog revizora, aktivno se mora služiti hrvatskim jezikom u govoru i pismu te imati dokaz da nije pravomoćno osuđivan za kaznena djela protiv sigurnosti platnog prometa i poslovanja.[8]

2.2. Hrvatska revizorska komora

Zakonom o reviziji predviđeno je osnivanje i rad Hrvatske revizorske komore te nadzor njezina poslovanja. Osnovana je u ožujku 2006. godine u Zagrebu. Hrvatska revizorska komora[9] je stručna organizacija revizorskih društava, samostalnih revizora i ovlaštenih revizora koji posluju na teritoriju Republike Hrvatske te ima svojstvo pravne osobe s javnim ovlastima utvrđene Zakonom o reviziji, Statutom Komore i drugim aktima. Komora je od 5. studenoga 2010. pridruženi član Međunarodne organizacije računovođa - IFAC, a iste godine je postala i član Europske federacije računovođa - FEE.

Hrvatska revizorska komora obavlja aktivnosti na području usluga revizije i drugih područja koja su povezana s revizijom, a neke od njih su:[10]

- izdavanje i oduzimanje dozvola za obavljanje revizorskih usluga;
- predlaže program revizorskih ispita te provodi stručno obrazovanje i organizira ispite za zvanje ovlaštenog revizora;
- određuje tarife revizorskih usluga;
- vodi registar ovlaštenih revizora i registre samostalnih revizora, zajedničkih revizorskih ureda i revizorskih društava;
- prevodi, objavljuje i daje tumačenja Međunarodnih revizijskih standarda;
- donosi kodeks profesionalne etike revizora;
- nadzire i provjerava kvalitetu rada samostalnih revizora, ovlaštenih revizora i revizorskih društava;
- brine o ugledu revizijske profesije;
- daje prethodnu dozvolu za upis osnivanja revizorskih društava u sudski registar i upis promjena u vezi s tim društvima u sudski registar;

[8] Zakon o reviziji, Ibid., čl. 7
[9] Zakon o reviziji, Ibid., čl. 30
[10] Hrvatska revizorska komora: O nama, [Internet], raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/index.php/o-nama.html (22.04.2017.)

- izrađuje minimalnu metodologiju obavljanja provjere kvalitete rada revizorskih društava, samostalnih revizora i ovlaštenih revizora;
- daje stručna mišljenja i obrazloženja članovima Komore i trećim osobama na njihov zahtjev;
- određuje stopu doprinosa, iznos članarine i druge prihode;
- prema potrebi vodi stegovne postupke te poduzima potrebne mjere da se utvrđene nepravilnosti uklone i sankcioniraju, o čemu svakih šest mjeseci obavještava Ministarstvo financija;
- daje stručna mišljenja i obrazloženja članovima Komore i trećim osobama na njihov zahtjev;
- obavlja i druge zadaće određene ovim Zakonom, odnosno Statutom Komore.

Komora pod nadzorom Odbora za javni nadzor revizije, koje je samostalno i neovisno tijelo, obavlja provjeru kvalitete rada revizora. Ovlaštene revizore koji obavljaju spomenutu provjeru imenuje upravno vijeće Komore uz prethodnu suglasnost Odbora za javni nadzor reviziji te trebaju imati najmanje pet godina iskustva na poslovima revizije. Provjera kvalitete rada je obvezna najmanje jednom u šest godina, odnosno najmanje jednom u tri godine kod samostalnih revizora ili revizorskih društava koje obavljaju reviziju subjekata od javnog interesa. Kada se provjera završi, Komora sastavlja izvješće koje sadrži značajne nalaze i zaključke te ga uručuje subjektu provjere. U službenom glasilu i na internetskoj stranici Komore se svake godine objavljuju sveukupni rezultati provjere kvalitete rada.[11]

2.3. Temeljna načela revizije

Revizijska načela su opća pravila ponašanja revizijske profesije te su nastala njenim razvojem. Načela su srž struke koja ima teoretsku osnovu potvrđenu praksom te je njihovo proučavanje važno jer ona predstavljaju temelj za koncipiranje i razvoj revizijskih standarda. Načela nisu nešto što se nikad neće promijeniti, već kako se razvija teorija i praksa revizije tako se mijenjaju i načela.

[11] Zakon o reviziji, Ibid., čl. 44, čl. 45, čl. 47

U revizijskoj teoriji i praksi uobičajeno se navode i koriste sljedeća temeljna revizijska načela:[12]

- načelo zakonitosti;
- načelo profesionalne etike;
- načelo neovisnosti;
- načelo stručnosti i kompetentnosti;
- načelo odgovornosti;
- načelo dokumentiranosti, tj. pribavljanja dokaza; (i)
- načelo korektnog izvješćivanja.

Načelo zakonitosti se sastoji od ispitivanja usklađenosti stvarnog stanja s postojećim zakonskim propisima te je i jedno od nastarijih revizijskih načela.

Načelo profesionalne etike podrazumijeva da se revizor u svom radu i ponašanju mora pridržavati određenih pravila ponašanja koja su obuhvaćena Kodeksom profesionalne etike revizora. Cilj je da se zaštiti revizija kao profesija od ponašanja pojedinih revizora, koji bi svojim neprimjerenim postupcima mogli narušiti ugled struke.
Načelo neovisnosti zahtijeva da eksternu reviziju obavljaju revizorska društva čiji revizori, pri obavljanju svoga posla, su potpuno neovisni i samostalni. Odnosno, revizor mora biti potpuno samostalan u planiranju revizije i ne smije se usmjeriti zahtjevima rukovodstva koje često želi ograničiti proces revizije i na taj način usmjeriti je samo na neke aspekte poslovanja.

Načelo stručnosti i kompetentnosti zahtijeva da revizor, osim određenih etičkih i moralnih normi koje proizlaze iz Kodeksa profesionalne etike revizora, mora imati i određeno stručno obrazovanje i znanje za meritorno obavljanje revizijskih poslova, te se također zahtijeva i određeno praktično iskustvo te stalna edukacija.

Načelo odgovornosti zahtijeva od revizora da utvrdi konkretnu odgovornost za nastale eventualne nepravilnosti, propuste u poslovanju klijenta. Također, činjenica je da u slučaju prikrivanja stvarnog stanja i donošenja pogrešne ocjene odgovornost snosi revizor.

[12] Tušek, B., Žager, L.(2008): Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 63-69.

Načelo dokumentiranosti (pribavljanja dokaza) spada u vrlo stara načela revizije te znači da svaka poslovna promjena mora biti popraćena odgovarajućom valjanom dokumentacijom. Odnosno, podrazumijeva da podlogu za reviziju mora činiti pouzdana, pregledna, dobro organizirana, sređena i ažurna računovodstvena, statistička i ostala operativna evidencija.

Načelo korektnog izvješćivanja sastoji se u izražavanju revizorovog mišljenja koje mora biti konkretno i korektno.

2.4. Direktiva o reviziji i Uredba (EU) 537/14

Europska unija je nakon raznih korporativnih skandala odredila niz novih mjera koje trebaju urediti zakonsku profesiju te ju i uskladiti na globalnoj razini. Instrumenti kojima Europska komisija regulira računovodstvo i reviziju, odnosno postiže svoje harmonizacijske ciljeve su Direktive (najvažniji zakonodavni akt EU, koji sve države članice moraju uključiti u svoje zakone) i Uredbe (obvezujući zakonodavni akt koji u cijelosti moraju primjenjivati sve države članice). Kao i države članice EU, tako i države kandidati za ulazak u EU trebaju u svoj regulatorni okvir unijeti odredbe koje se nalaze u Direktivama i Uredbama. Glavni cilj novog europskog regulatornog okvira je harmonizacija, povećati komparaciju računovodstvene i revizijske struke i djelatnosti unutar EU te poboljšati kvalitetu financijskog izvještavanja i revizije.

Osma Direktiva koje je donesena 10. svibnja 1984. godine uređivala je provođenje revizije financijskih izvještaja u Europskoj Uniji sve do 2006. godine kada je donešena unaprijeđena verzija Osme Direktive pod nazivom Direktiva 2006/46/EZ Europskog Parlamenta. Navedena direktiva uređuje pitanja javnog nadzora nad revizijskom strukom i provjeru kvalitete rada revizora, koja prije nisu bila regulirana, te na taj način pokušava vratiti povjerenje investitora u tržište kapitala i revizijsko tržište.

U travnju 2014. godine Europski parlament i Vijeće donose revizijsku Direktivu (2014/56/EU) o izmjeni Direktive (2006/43/EZ) o zakonskim revizijama godišnjih financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja u svrhu daljnje komparacije procesa revizije na području EU. To jest, cilj je uskladiti pravila neovisnosti, objektivnosti i profesionalnu etiku da bi se postigla veća transparentnost i objektivnost. Iste godine donesena

je i Uredba 537/2014 Europskog parlamenta i Vijeća od 16. travnja 2014. o posebnim zahtjevima zakonske revizije subjekata od javnog interesa. Zbog velikog značaja subjekata od javnog interesa za javnost koja proizlazi iz obujma i kompleksnosti njihova poslovanja ili prirode njihove djelatnosti, trebalo je poboljšati vjerodostojnost financijskih izvještaja koji su predmet revizije što uređuje Uredba. Republika Hrvatska je imala obvezu primjeniti nove europske direktive i uredbu u nacionalno zakonodavstvo u roku od dvije godine od datuma njihove objave.

Izmjenom direktive dolazi do promjena u svezi zakonske revizije. Uz obveznu reviziju godišnjih financijskih izvještaja ili konsolidiranih financijskih izvještaja za srednje i velike poduzetnike te subjekte od javnog interesa, omogućeno je svakoj državi članici da odluči o dodatnom obuhvatu obveznika revizije financijskih izvještaja, te također subjekti mogu i dobrovoljno provesti reviziju.

U prethodnoj Direktivi značaj je predan neovisnosti revizora te je istaknuta i važnost kvalitetne komunikacije revizora i revizijskog odbora i njihovo sudjelovanje u procesu upravljanja. Novom direktivom se nastoji ojačati profesionalna skeptičnost ovlaštenih revizora u odnosu na subjekt koji je predmet revizije. Također, novom Direktivom se predlaže vođenje evidencija o svim prijetnjama neovisnosti revizora kao i o zaštitnim mehanizmima koji se koriste za ublažavanje prijetnji. U slučaju da su prijetnje revizorovoj neovisnosti pretjerano značajne, revizori bi trebali odustati ili se suzdržati od revizijskog angažmana. Sprečavanju navedenih prijetnji bi trebala pomoći uspostava odgovarajuće unutarnje organizacije ovlaštenih revizora i definiranje unutarnjih politika i postupaka kako bi se osiguralo poštivanje zakonskih propisa.

2.5. Međunarodni revizijski standardi

Međunarodno udruženje računovođa (IFAC) je zadužen za razvoj globalno harmoniziranog okvira revizijske struke. Globalni računovodstveni standardi predstavljaju temelj na kojem se bazira neosporan proces svjetskog usklađivanja financijskog izveštavanja, čija je svrha povećanje uporedivosti i transparentnosti financijskih izvještaja subjekata iz različitih zemalja. Međunarodni revizijski standardi (MRevS) predstavljaju jedinstveni set visoko-kvalitetnih globalnih standarda te najbolji način za komuniciranje financijskih informacija između subjekata, industrija i različitih zemalja.

Sve zemlje članice, od 2007. godine, trebaju primjenjivati MRevS-ove, odnosno pravila koja globalno određuju proces revizije financijskih izvještaja. Zbog (ne)spremnosti zemalja članica da usvoje standarde, dostupnosti visokokvalitetnih prijevoda te usvajanja jedinstvenog revizijskog izvješća, primjena navedenih standarda je često kompleksna. MRevS-evi se konstantno moraju usavršavati i prilagođavati novonastalim situacijama.

U 2010. godini, Upravno vijeće Hrvatske revizorske komore objavilo je prijevod Međunarodnih revizijskih standarda.[13]

MRevS-evi su brojčano označeni i razvrstani u sljedeće skupine:[14]

- uvidi u povijesne financijske informacije (oznake 100-199);
- opće načelo i odgovornosti (oznake 200-299);
- planiranje (oznake 300-399);
- revizijska razmatranja i ocjenjivanja rada drugih i pogrešnih prikaza (oznake 400-499);
- revizijski dokazi (oznake 500-599);
- korištenje radom drugih (oznake 600-699);
- zaključci revizije i izvještavanje (oznake 700-799);
- posebna područja (oznake 800-899);
- povezane usluge (oznake 900-999);
- smjernice međunarodne revizijske prakse (oznake 1000-1100).

Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (IAASB) objavljuje u siječnju 2015. godine „Izvješće neovisnog revizora o financijskim izvještajima" koji je primjenjiv na sve revizije financijskih izvještaja kojima je kraj godine nakon 15. prosinca 2016.

Objava od strane IAASB-a obuhvaća stupanje na snagu jednog novog standarda te šest izmjena postojećih standarda. Hrvatska revizorska komora 5. prosinca 2016. godine objavljuje prijevod novih i izmjenjenih MRevS-ova:[15]

- MRevS 260 „Komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje";

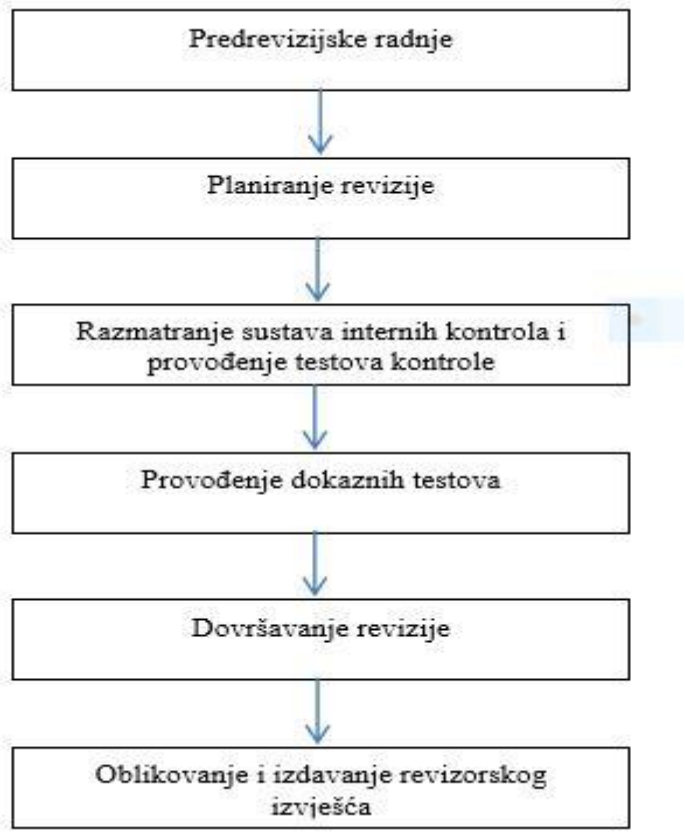
[13] Zakon o reviziji, op.cit., čl. 5 i čl. 39
[14] Tušek, B., Žager, L.(2008): op.cit., str. 127-129.
[15] Hrvatska revizorska komora: Prikaz novih MrevS-ova, [Internet], raspoloživo na: www.revizorska-komora.hr/pdf/...2015/5_Prikaz%20novih%20MRevS_ova.pdf (22.04.2017.)

- MRevS 570 „Vremenska neograničenost poslovanja“;
- MrevS 700 „Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima“;
- MrevS 701 (novi standard) „Priopćavanje ključnih revizorskih pitanja i izvješću neovisnog revizora“;
- MRevS 705 „Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora“;
- MRevS 706 „Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora“;
- MRevS 720 „Revizorove odgovornosti u vezi s ostalim informacijama u dokumentima koji sadrže revidirane financijske izvještaje“.

3. PROCES REVIZIJE FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

Provedba revizije financijskih izvještaja je kompleksan proces koji je sastavljen od više faza, pa revizor ne može njegovom oblikovanju pristupiti površno. Krajnji cilj procesa je revizorovo mišljenje. To je ujedno i subjektivan proces pa ne postoji univerzalna metodologija, već je izbor metodologije uvjetovan profesionalnom prosudbom određenih čimbenika (npr. svojstvenost klijenta i spremnost na preuzimanje odgovornosti za izraženo mišljenje). U RH proces revizije se provodi uz primjenu Međunarodnih revizijskih standarda koji pružaju okvir za provođenje revizije, ali ne i rješenja za provedbu iste te na taj način ostavljaju prostor za profesionalnu prosudbu revizora.

Proces revizije financijskih izvještaja razmatramo kroz nekoliko određenih faza gdje svaka faza utječe na kvalitetu revizorova mišljenja o financijskim izvještajima. Zbog povezanosti i ispreplatenosti faza, kvaliteta aktivnosti u jednoj fazi, određuje kvalitetu aktivnosti u sljedećoj te na taj način uvjetuje kvalitetu cjelokupnog procesa.



Slika 1: Faze revizijskih aktivnosti

Izvor: Filipović I. (2009.): Revizija, Sinergija nakladništvo d.o.o., Zagreb, str. 102.

3.1. Predrevizijske radnje i planiranje revizije

Proces revizije financijskih izvještaja započinje nizom preliminarnih aktivnosti, na koje se nastavljaju ostale revizijske aktivnosti tj. faze.

U najznačajnije preliminarne aktivnosti koje treba obaviti prije samog planiranja revizije, revizor:[16]

- razmatra hoće li prihvatiti novog odnosno zadržati postojećeg klijenta;
- uspostavlja komunikaciju s revizijskim odborom;
- priprema pismo o preuzimanju obveze revizije;
- razmatra i procjenjuje rad internog revizora.

U ovoj se fazi revizor najviše bavi pitanjima povezanim sa prihvaćanjem novog ili zadržavanjem postojećeg komitenta. Svako revizijsko društvo mora imati definirane kriterije i postupke na temelju kojih će donijeti odluku o prihvaćanju novog klijenta, ali i zadržavanju postojećeg. Prije prihvaćanja potencijalnog klijenta, revizor treba provesti određena ispitivanja i procjene vezane za njega što uključuje prikupljanje raspoloživih financijskih informacija, informacija o poštenju i ugledu rukovodstva klijenta. U situaciji kada je kod potencijalnog klijenta prije provedena revizija, novi revizor se prije pristupa obavljanju prve revizije treba raspitati o njemu kod prethodnog revizora. Uobičajeno je da novi revizor zatraži dopuštenje od potencijalnog klijenta za komunikaciju s prethodnim revizorom iz razloga da nebi došlo do otkrivanja povjerljivih informacija o klijentu bez njegovog dopuštenja. Kada dođe do nastavka poslovne suradnje s postojećim klijentom tada revizor već ima informacije o njegovom poslovanju kao i o njegovom menadžmentu. Također, mnoga revizijska društva povremeno provode procjene svojih postojećih klijenata kako bi otkrili postoje li razlozi za prekid suradnje.

Nadalje se uspostavlja komunikacija s revizijskim odborom da bi se definirali uvjeti revizije, ukoliko se radi o velikim poslovnim subjektima. U slučaju kada se radi o malim poslovnim subjektima revizor uvjete revizije dogovara s menadžmentom. U konačnici, dokumentiranje dogovorenih uvjeta postiže se tako da revizor upućuje pismo o preuzimanju obveze revizije klijentu. Osnovni sadržaj pisma o preuzimanju obveze revizije odnosi se na podatke o imenovanju revizora, svrhu, cilj i djelokrug same revizije, te opseg odgovornosti revizora i

[16] Filipović I. (2009.): op.cit., str. 102.

menadžmenta. Proces preliminarnih aktivnosti se zaključuje razmatranjem i procjenjivanjem rada internog revizora. Ako klijent ima ustrojenu službu interne revizije, revizor se može odlučiti na suradnju s njima što bi trebalo dokumentirati u pismu o preuzimanju obveze revizije.

Planiranje revizije je faza koja slijedi nakon što se dogovori poslovna suradnja između revizijskog društva i klijenta. Kvalitetno proveden proces revizije financijskih izvještaja posljedica je potanko isplaniranog i razrađenog revizijskog posla. U fazi planiranja treba se upoznati s cjelokupnim poslovanjem klijenta, procjenama utjecaja revizijskog poslovnog rizika, značenjem određenih salda i funkcioniranjem sustava internih kontrola, te pribaviti i dokumentirati prethodno razumijevanje računovodstvenog sustava. Revizorovo poznavanje poslovanja pomaže pri određivanju aktivnosti koji mogu utjecati na financijske izvještaje klijenta. U fazi planiranja revizor razrađuje opću strategiju revizije i plan revizije koji su podložni izmjenama tijekom revizije.

U ovoj fazi do punog izražaja dolazi primjena analitičkih postupaka koji obuhvaćaju:[17]

- usporedbu financijskih informacija tekuće godine s usporedivim informacijama prethodnih razdoblja;
- usporedbu financijskih informacija tekuće godine s očekivanim rezultatima (proračunima, projekcijama i prognozama);
- međusobne odnose pozicija financijskih izvještaja tekuće godine;
- usporedbu financijskih informacija klijenta s informacijama za ukupnu djelatnost; te
- odnose između financijskih i nefinancijskih informacija.

3.2. Razmatranje sustava internih kontrola i provođenje testova kontrole

Nakon predrevizijskih radnji i planiranja slijedi upoznavanje i ocjena sustava internih kontrola. Odgovarajući sustav internih kontrola poslovnog subjekta uvelike povećava vjerojatnost da će informacije o financijskom položaju, uspješnosti poslovanja i promjenama u financijskom položaju biti realne i objektivne. Upravo to je razlog zbog kojeg se u procesu revizije financijskih izvještaja provjerava sustav internih kontrola. Upoznavanje sustava

[17] Tušek, B., Žager, L.(2008): op.cit., str. 154.

internih kontrola pomaže revizoru pri procjeni u kojoj se mjeri može osloniti na klijentov sustav interne kontrole te se tako zadovoljiti s manje revizijskih postupaka. Ukoliko je sustav internih kontrola primjeren za poslovni subjekt, utjecat će se na efikasnije korištenje resursa, a samim tim i na uspješnije poslovanje poduzeća.

Interne kontrole predstavljaju:[18]

- koordinirani sustav politika, procedura i postupaka koji pomažu upravi u ostvarenju ciljeva organizacije – osnova dobrog korporativnog upravljanja;
- fundamentalni koncept kojeg trebaju razumjeti interni i eksterni revizori;
- drugačiji način promatranja poslovanja – perspektiva koja se fokusira na poduzimanje pravih stvari (učinkovitost) na pravi način (djelotvornost).

Sustav internih kontrola se razlikuje među poslovnim subjektima. Menadžment pojedinog društva je odgovoran za oblikovanje odgovarajućeg sustava internih kontrola. Oblikovanje sustava internih kontrola ovisi o mnogim faktorima, kao što su veličina poslovnog subjekta, njegova organizacijska struktura, način rukovođenja, osposobljenost zaposlenih itd. Kroz odgovarajući sustav internih kontrola se osigurava efikasno korištenje resursa u ostvarivanju postavljenih ciljeva. Pri oblikovanju istog važno je paziti da troškovi kontrolnih postupaka budu niži od koristi koje se mogu očekivati njihovim provođenjem.

Za proces revizije su značajni oni postupci interne kontrole koji se odnose na pripremu financijskih izvještaja za eksterne korisnike. Razmatranje i razumijevanje sustava internih kontrola služi revizoru da procijeni može li se osloniti na sustav internih kontrola te može li izabrati strategiju nepouzdanja u sustav internih kontrola ili strategiju pouzdanja u sustav internih kontrola. Učinkovitost sustava internih kontrola podložna je ograničenjima, kao što su: kršenje sustava internih kontrola od strane menadžmenta, pogreške radnika i tajni sporazumi.

Sustav internih kontrola sastoji se od međusobno povezanih i uvjetovanih komponenata:[19]

- Kontrolno okruženje;
- Procjena rizika;
- Kontrolne aktivnosti;

[18] Tušek, B., Žager, L.(2008): op.cit., str. 268 .
[19] Tušek, B., Žager, L.(2008): op.cit., str. 196.

- Informacije i komunikacija; i
- Praćenje (monitoring).

Kontrolno okruženje odnosi se na uvjete ili okolinu u kojima se provodi kontrola. Spomenuti uvjeti značajno utječu na razinu svijesti uprave i zaposlenika o kontroli. Na toj komponenti utemeljene su sve ostale komponente sustava internih kontrola. Na okruženje u kojima se kontrola provodi utječu sljedeći čimbenici: integritet i etične vrijednosti, privrženost kompetentnosti, sudjelovanje onih koji su zaduženi za upravljanje, filozofija i poslovni stil uprave, organizacijska struktura, dodjeljivanje ovlasti i odgovornosti te kadrovska politika i praksa.

Razumijevanje i upravljanje rizicima čine temelj za izgradnju i funkcioniranje sustava interne kontrole. Postupci poslovnog subjekta koji se koriste za procjenu rizika uključuju načine na koji rukovodstvo identificira rizike bitne za sastavljanje financijskih izvještaja, procjenjivanje njihove signifikantnosti te procjenu vjerodostojnosti njihova nastanka. Tri su koraka procjene rizika: procjena učinka rizika, procjena učestalosti ili vjerojatnosti nastanka rizika i rangiranje i razmatranje načina na koji bi se rizikom trebalo upravljati, te procjena akcija koje je potrebno poduzeti. Rizici mogu biti unutarnji i vanjski te će biti veći onda kada poduzeće posluje u uvjetima čestih promjena zakonskih propisa i usvajanja novih, zatim konstantne fluktuacije zaposlenih i sl.

Kontrolne aktivnosti su politike kojima se osigurava da su sve radnje u svezi s upravljanjem relevantnim rizicima poduzete da bi se ostvarili ciljevi poduzeća. Primjeri kontrolnih aktivnosti su: obrađivanje informacija, kontrole na razini organizacijskih jedinica, fizičke kontrole, dokumentacija i zapisi itd.

Informacije i komunikacija predstavljaju analizu, kvalificiranje, sumiranje i procjenjivanje u novcu izraženih transakcija te izvještavanje zainteresiranih korisnika o njihovim učincima. Informacijski sustav treba generirati pouzdane izvještaje koji sadrže potrebne podatke za kontrolu poslovanja, dok komuniciranje uključuje razumijevanje određenih uloga koje pripadaju internim kontrolama.

Monitoring kontrola je postupak provjere djelotvornosti sustava internih kontrola kako bi se dobilo razumno uvjerenje o ostvarivanju ciljeva poduzeća. Uključuje procjenjivanje pravovremenog djelovanja kontrola te poduzimanje korektivnih akcija. Sustav internih

kontrola se treba konstantno nadzirati i procjenjivati kroz kontinuirane ili pojedinačne i odvojene akcije.

Revizor prvo treba upoznati i razumijeti svaku od prethodno navedenih komponenata sustava internih kontrola te nakon što se upoznao s internim kontrolama, revizor treba obaviti konačnu procjenu kontrolnog rizika koji je podloga za definiranje vrste, obujma i vremenskog rasporeda dokaznih testova. Kontrolni rizik se procjenjuje pomoću testova kontrole. Testovi kontrole predstavljaju revizijske postupke kojima se nastoji prikupiti pogodni dokaz o postojanju i učinkovitosti sustava internih kontrola u sprečavanju i otkrivanju značajnih pogrešaka. Provode se u fazi planiranja procesa revizije sa svrhom smanjenja procijenjene razine kontrolnog rizika, ali samo kada je taj rizik procijenjen na nižoj razini. Uglavnom se primjenjuju na značajne kontrole i to uz pomoć reprezentativnog revizijskog.

Neki primjeri testova kontrole su: upit odgovarajućim zaposlenicima klijenta, promatranje primjene rada interne kontrole, inspekcija dokumenata, ponovna izvedba kontrole od strane revizora.

3.3. Provođenje dokaznih postupaka

Dokazni testovi obuhvaćaju postupke koji se obavljaju s ciljem prikupljanja revizijskih dokaza o značajnim pogreškama u iznosima na računima i pozicijama financijskih izvještaja, te se može reći da je ovo najzahtjevnija faza cjelokupnog procesa. Oblikovanje dokaznih testova uključuje razmatranje o prirodi, obujmu i vremenskom rasporedu dokaznih testova. Obujam dokaznih testova ovisi o profesionalnoj prosudbi revizora te njegova odluka ovisi najčešće o stupnju pouzdanosti sustava internih kontrola. Vremenski raspored dokaznih postupaka ovisi o revizorovoj percepciji detekcijskog rizika. Viša razina rizika neotkrivanja iziskuje raniju provedbu dokaznih testova, a niža razina istog omogućuje provedbu dokaznih testova i u kasnijem terminu, tj. blizu i oko kraja poslovne godine.

Vrste dokaznih testova su:[20]

- Neovisni testovi poslovnih događaja (ispitivanje pojedinačnih poslovnih događaja koji utječu na promjene salda na računima glavne knjige);

[20] Filipović I. (2009): op.cit., str. 125.

- Analitički postupci (određivanje vrste, obujma i vremenskog rasporeda daljnjih revizijskih postupaka);
- Testovi salda (ispitivanje stavki koje čine konačno stanje na računima glavne knjige te pozicijama financijskih izvještaja).

3.4. Dovršavanje revizije

Nakon provedenih dokaznih testova slijedi spajanje i vrednovanje revizijskih dokaza koji su potrebni za donošenje zaključka o realnosti financijskih izvještaja. Dakle, u završnoj fazi revizije revizor obavlja poslove koji se odnose na period od vremena prije ili poslije završetka poslovne godine do trenutka kada izražava svoje mišljenje. Predzaključna knjiženja, pripremne radnje za izradu financijskih izvještaja i sastavljanje konačnih financijskih izvještaja se vrše u tom periodu. U prethodnim fazama, revizor je stekao saznanja o poslovanju klijenta, procijenio pouzdanost internih kontrola, procijenio rizike, izvršio testove i kontrole, te prikupio sav dokazni materijal.

Najvažniji revizijski postupci u fazi dovršavanja revizije su:[21]

- razmatranje potencijalnih financijskih obveza;
- razmatranje događaja nakon datuma bilance; i
- završni postupci procjene revizijskih dokaza

Potencijalna financijska obveza definira se kao trenutno stanje koje izražava neizvjesnost glede mogućeg gubitka, koje će se razriješiti kada se neki budući događaj ostvari. Primjeri potencijalnih financijskih obveza su postojeći ili prijeteći sudski sporovi, porezni sporovi, garancije za proizvode i jamstva za obveze trećih. Revizor uglavnom primjenjuje više postupaka za utvrđivanje potencijalnih financijskih obveza. Jedan od postupaka su upiti menadžmentu i rasprava s njima o politikama i postupcima utvrđivanja, vrednovanja i računovodstvenog praćenja potencijalnih financijskih obveza za koje je menadžment ujedno i odgovoran. Glavni način ispitivanja informacija u svezi sa sudskim sporovima i tužbama je pisan upit revizora koji je poslao odvjetniku klijenta. S navedenim obvezama usko su povezane i obveze koje proizlaze iz sklopljenih ugovora koji će se realizirati u budućnosti.

[21]Filipović I. (2009): op.cit., str. 127-135.

Događaji nakon datuma bilance ponekad mogu utjecati na financijske izvještaje, a postoje dvije vrste takvih događaja:

- događaji koji su postojali na datum bilance; i
- događaje koji nisu postojali na datum bilance.

Događaji koji su postojali na datum bilance nalažu ispravljanje financijskih izvještaja. To su npr. sumnjiva potraživanja koja su posljedica konstantnog pogoršavanja financijske situacije kupca koja ih vode prema stečaju nakon datuma bilance i rješenje sudskog spora izdano nakon datuma bilance.

Događaji koji nisu postojali na datum bilance obično nalažu objavljivanje u financijskim izvještajima. Primjerice, to su kupnja ili prodaja dionica i gubitak imovine ili dijela imovine proizašao iz elementarnih nepogoda ili nenadanih događaja.

U određenim situacijama revizor može nadodati novi odjeljak u svom izvješću u kojemu će dodatno naglasiti i objasniti događaje nakon datuma bilance.

3.5. Kompletiranje revizije i sastavljanje izvještaja

Revizijsko izvješće je glavni proizvod revizije i ujedno glavno komunikacijsko sredstvo putem koje revizor iznosi profesionalnu prosudbu o realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja. Nakon posljednjih prikupljenih mjerodavnih dokaza, revizor mora ocijeniti zaključke proizašle iz dokaza te na osnovu istih oblikovati i dati mišljenje o financijskim izvještajima. Revizijsko izvješće daje vrijednost i vjerodostojnost financijskim izvještajima zbog neovisnog mišljenja revizora te povećava povjerenje korisnika u financijske izvještaje. Temeljni standardi koji uređuju ovu fazu procesa su Međunarodni revizijski standard (MRevS) 700 – Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima, te Međunarodni revizijski standard (MRevS) 705 – Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora.

Revizor, na temelju obavljene revizije, može dati sljedeće vrste mišljenja:

1. ako su financijski izvještaji u svim značajnim aspektima u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja – pozitivno mišljenje;

2. ako revizor zaključi da financijski izvještaji kao cjelina nisu bez značajnog pogrešnog prikazivanja; ako ne može prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze, zbog ograničenja djelokruga ili neslaganja s upravom u pogledu primjenjivosti odabranih računovodstvenih politika – modificirano mišljenje, koje može biti: mišljenje s rezervom, negativno mišljenje i suzdržanost od mišljenja.

Vrste revizorskog mišljenja prikazane su na Slici 2: Vrste revizorovog mišljenja.



Slika 2: Vrste revizorovog mišljenja

Izvor: Filipović I. (2009.) : op. cit., str. 149.

O formi i strukturi izvješća te vrstama mišljenja će biti više govora u nastavku.

4. REVIZIJSKO IZVJEŠĆE

4.1. Prikaz novog modela revizijskog izvještavanja

Kao što je prethodno spomenuto, razni korporativni skandali, krize na tržištima, problem nerealnih očekivanja i informacijske asimetrije doveli su do nepovjerenja i nezadovoljstva korisnika u financijsko izvještavanje i reviziju. Zbog svega navedenog, investitori i drugi korisnici financijskih izvještaja zahtijevali su promjene u izvještavanju revizora, odnosno htjeli su više od binarnog pozitivnog/negativnog mišljenja iz revizijskog izvješća. Dosadašnji model revizijskog izvještavanja je omogućavao revizoru samo ograničenu komunikaciju s korisnicima financijskih izvještaja. Sukladno tome, investitori su tražili veću relativnost i transparentnost revizijskog izvješća u pogledu odgovornosti revizora, kao i uvid u ono što je revizor smatrao ključnim područjima revizije te opis kako su postupali s tim područjima, odnosno koje revizijske pristupe su koristili. Upravo to dovodi do potrebe za uvođenjem proširenog revizijskog izvješća. Razlog za promjenu bio je pružiti dioničarima uvid u informacije o obavljanju revizije, koji su prethodno bili pregledani samo od strane članova uprave. Cilj proširenog revizijskog izvješća je osiguranje kvalitetnije komunikacije, a samim tim i bolje razumijevanje financijskog izvještavanja.

Najznačajnija promjena u odnosu na dosadašnji model revizijskog izvještavanja je uvođenje novog MRevS-a 701, odnosno primjena koncepta „ključna revizijska pitanja“. Navedeni koncept se primjenjuje na sveukupne financijske izvještaje opće namjene za listana društva, ili u slučaju kada ih revizor odluči priopćiti na dobrovoljnoj osnovi te kada zakon ili regulativa to zahtijeva od revizora. Odjeljak „ključna revizijska pitanja“ postaje centar novog, proširenog revizijskog izvješća. Naime, svrha mu je omogućiti bolji uvid u obavljenu reviziju, na način da se poveća komunikacijska vrijednost revizorova izvješća.

Model proizašao iz uvođenja novih i promjene određenih postojećih Međunarodnih revizijskih standarda stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja završavaju 15. prosinca 2016. ili nakon tog datuma. Novi model potiče revizore da uvedu novine u svom pristupu izvještavanju, te na taj način pruže korisnicima financijskih izvještaja dodatne informacije o pitanjima od najveće važnosti tijekom revizije, provedenim procedurama i pristupu ključnim revizijskim pitanjima te izraze mišljenje. Sukladno tome, novi model omogućava investitorima pristup informacijama koje prije nisu bile dostupne. Oni

sada mogu uključiti nove informacije kako u procjeni pojedinih poduzeća tako i kod usporedbe poduzeća, te razmotriti kako se navedene informacije mogu koristiti za procjenu kvalitete revizije, kako unutar tako i izvan pravnih područja. Promjene su bitne i za revizijski odbor, iako ih novi zahtjevi ne obvezuju izravno. Međutim, povećat će se interakcija s revizorom glede potencijalnih ključnih revizijskih pitanja. Revizijski odbor također, može razmotriti trebaju li se financijski izvještaji ili drugi podatci osvježiti, tako da revizor ne priopći izvorne informacija o subjektu. Da bi se takva situacija izbjegla treba postojati otvorena komunikacija s revizorom.

Neke od dodatnih očekivanih koristi od primjene novog, proširenog modela revizijskog izvještavanja su:[22]

- učestalija i kvalitetnija komunikacija između revizora i investitora te onih koji su zaduženi za upravljanje;
- poticanje povjerenja investitora u revizijsko mišljenje i financijske izvještaje;
- povećanje transparentnosti, kvalitete revizije i vrijednosne važnosti revizijskog izvješća za korisnike;
- usmjeravanje pozornosti uprave i onih koji su odgovorni za sastavljanje financijskih izvještaja prema objavama koje su istaknute kao ključna revizijska pitanja u revizijskom izvješću;
- obnovljen fokus revizora na pitanja koja je potrebno objaviti, a koja dovode do jačanja profesionalnog skepticizma;
- unaprjeđenje kvalitete financijskog izvještavanja općenito.

[22] IAASB: The New Auditor's Report, https://www.iaasb.org/new-auditors-report (20.05.2017.)

Očekivane vrijednosti novog, proširenog modela za investitore, poslovni subjekt i revizore prikazane su na Slici 3.



Slika 3: Očekivane vrijednosti novog modela

Izvor: Vuko, T. (2016): Trendovi i promjene u revizijskom izvještavanju, zbornik radova s 51. savjetovanja „Računovodstvo, revizija i porezi u praksi“, Udruga računovođa i financijskih djelatnika, Split, str. 17.

Kao što se očekuju određene koristi od novog modela, tako se i procjenjuju potencijalni rizici. Pogreške su moguće pogotovo u prvim godinama, dok se svi sudionici ne priviknu na promjene i nauče kako primjeniti nove MRevS-ove. Primjena novog modela za revizore znači i više troškove revizije jer im je potrebno znatno više vremena za obavljanje procesa revizije. Naime, novi model revizijskog izvještavanja od revizora zahtijeva da snosi i veću odgovornost za obavljenu reviziju. Nadalje, postoji mogućnost da su proširena revizijska izvješća korisnicima preduga što opet može izazvati nezadovoljstvo kod istih. Važno je educirati korisnike financijskih izvještaja da nebi došlo do zabune i pogrešne interpretacije ključnih revizijskih pitanja. Konačno, potencijalni rizici za poslovni subjekt su moguće negativne reakcije tržišta (investitora) te rast revizijskih naknada.

Australija, Velika Britanija i Nizozemska su prve zemlje koje su započele nove trendove u revizijskom izvještavanju. Velika Britanija je prva uvela novi model proširenog revizijskog izvještavanja koji se primjenjuje za revizije financijskih izvještaja kojima izvještajna razdoblja započinju od 1. listopada 2012. godine. UK FRC (Financial Reporting Council)

istražuje i objavljuje izvješća o implementaciji novog modela. U prvoj godini primjene pregledana su 153 revizijska izvješća, dok u drugoj 278. Povratne informacije investitora i javnosti o primjeni i korisnosti novog modela izvještavanja u Velikoj Britaniji su bile pozitivne, te su investitori potvrdili da izvješća osiguravaju bolju komunikaciju, a samim tim i bolje razumijevanje financijskog izvještavanja. Istraživanje je pokazalo da su najčešća područja značajnog rizika: umanjenje vrijednosti Goodwilla, umanjenje imovine, porezi i priznavanje i mjerenje prihoda. Također se uočilo da postoje razlike između prve i druge godine u izvještavanju o ključnim revizijskim pitanjima. U drugoj godini primjene revizori su se počeli više prilagođavati nastalim promjenama što je rezultiralo objavom više ključnih revizijskih pitanja, te su iste bile detaljnije i preciznije nego u prvoj godini primjene. Novi model revizijskog izvještavanja koje donosi IAASB je nalik proširenom modelu iz Velike Britanije, te se očekuje pozitivan odjek kod investitora i ostalih korisnika financijskih izvještaja kao što je slučaj kod potonjeg.

U nastavku rada pobliže će se objasniti promjene koje su uvedene na području revizijskog izvještavanja, s posebnim naglaskom na formu i strukturu revizijskog izvješća i koncept ključnih revizijskih pitanja.

4.1.1. Forma i struktura izvješća

Kao rezultat procesa revizije financijskih izvještaja nastaje revizijsko izvješće te ono predstavlja komunikaciju revizora s korisnicima financijskih izvještaja. Osnovni standard koji određuje strukturu revizorova izvješća je MRevS 700 – Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima. Također, ovu problematiku indirektno obrađuju i jos neki standardi.

Izmjene standarda koje su se dogodile u 2016. god. dovele se do značajne promjene izgleda mišljenja te forme i strukture izvješća. Cilj novog modela revizijskog izvještavanja je pružiti korisnicima financijskih izvještaja relevantne i transparentne podatke prilagođene društvu koje se revidira te na taj način reducirati razinu informacijske asimetrije između korisnika revizijskih izvještaja i samih revizora. Tako se osigurava pojačana komunikacija između revizora i korisnika financijskih izvještaja i pojačana pažnja Uprave i onih koji su zaduženi za

upravljanje. Novim modelom se također nastoji smanjiti problem nerealnih očekivanja na način da se uvode eksplicitne izjave o neovisnosti revizora.[23]

Prije uvođenja promjena, prema MRevS-u 700, strukturu revizorovog mišljenja su činili:[24]

- *Naslov*

Naslov mora naznačiti da se radi o izvješću neovisnog revizora, odnosno treba sadržavati riječ „neovisan" koja ukazuje korisniku da je financijske izvještaje revidirao revizor koji ima objektivno stajalište o financijskim izvještajima;

- *Naslovnik*

Zakoni ili propisi često određuju kome se naslovljava revizorovo izvješće o financijskim izvještajima, stoga naslovnik upućuje na korisnike revizorova izvješća. Korisnici su uglavnom dioničari (vlasnici) poduzeća ili oni koji su zaduženi za upravljanje poslovnim subjektom;

- *Uvodni odjeljak*

U uvodnom odjeljku revizor navodi poslovni subjekt revizije, financijske izvještaje koji su predmet revizije, te izjavu o obavljenoj reviziji navedenih izvještaja. Također se navode datum i razdoblje pokriveno izvještajima, kao i sažetak značajnih računovodstvenih politika i bilješki;

- *Odgovornost menadžmenta za financijske izvještaje*

U revizijskom izvješću treba se jasno naglasiti da je uprava odgovorna za sastavljanje i fer prezentaciju financijskih izvještaja sukladno primjenjivom okviru financijskog izvještavanja. Menadžment je odgovoran za oblikovanje i djelovanje internih kontrola relevantnih za sastavljanje i fer prikaz financijskih izvještaja, za izbor i primjenu odgovarajućih računovodstvenih politika, te stvaranje računovodstvenih procjena koje su razumne u danim okolnostima;

[23] Vuko, T. (2016): Trendovi i promjene u revizijskom izvještavanju, zbornik radova s 51. savjetovanja „Računovodstvo, revizija i porezi u praksi", Udruga računovođa i financijskih djelatnika Split, str. 5.
[24] Žager L., Sever Mališ, S. (2012): Izvješće neovisnog revizora o financijskim izvještajima, Računovodstvo i financije, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika (HZFRD), Zagreb, LVIII (III), str. 60-61.

- *Odgovornost revizora*

Revizorovo izvješće treba sadržavati još jedan važan element, a to je „revizorova odgovornost“. Ona ukazuje da je odgovornost revizora izraziti mišljenje o financijskim izvještajima na osnovu obavljene revizije, te da je revizija obavljena sukladno MRevS-ima koji ujedno iziskuju pridržavanje revizora etičkim zahtjevima. Standardi također zahtijevaju da revizor planira i obavlja reviziju kako bi stekao razumno uvjerenje o tome jesu li financijski izvještaji bez značajnog pogrešnog prikazivanja;

- *Odjeljak u kojem se izražava mišljenje*

U ovom odjeljku revizor izražava svoje mišljenje o realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja koje se temelji na revizijskim dokazima. Mišljenje može biti pozitivno ili modificirano, ali o tome će više govora biti u nastavku;

- *Ostale odgovornosti izvještavanja*

Ukoliko revizor ima dodatne odgovornosti izvještavanja o ostalim dopunskim pitanjima, npr. razmatranje drugih zakonskih i regulatornih zahtjeva, onda to treba navesti u posebnom poglavlju revizorskog izvješća koji slijedi nakon odjeljka u kojem se izražava mišljenje;

- *Potpis revizora*

Izvješće sastavlja i potpisuje ovlašteni revizor u svoje ime i ovlašteni predstavnik u ime revizorskog društva;

- *Datum revizorova izvješća*

Izvješće treba sadržavati datum jer ono ukazuje korisnicima da je revizor uzeo u obzir sve događaje o kojima je imao saznanja, a koji bi mogli utjecati na financijske izvještaje, i koji su nastali do tog datuma.

Revizijsko izvješće mora biti u pisanom obliku i napisano na hrvatskom jeziku, a uz njega se moraju priložiti svi financijski izvještaji koji su bili predmet revizije.

MRevS 700 (izmijenjen) uvodi ključne promjene u strukturi revizijskog izvješća, kao što su:

- odjeljak s mišljenjem revizora se pozicionira u uvodni dio izvješća te više nije jedini izvor informacija za korisnike financijskih izvještaja;
- uvodi se novi odjeljak za listana društva „ključna revizijska pitanja“;
- uvodi se odjeljak za eksplicitnu izjavu o vremenskoj neograničenosti poslovanja Društva (ako ona postoji);
- izvješće sadrži odjeljak „Izjava o revizorovoj neovisnosti i ispunjenju etičkih dužnosti“;
- proširenI opis odgovornosti revizora; te
- objavljivanje imena partnera u reviziji za listana društva.

Krucijalna promjena koja utječe i na strukturu revizorovog izvješća je uvođenje MRevS-a 701 koji se bavi revizorovom odgovornošću da priopći ključna revizijska pitanja u revizorovu izvješću. Namijenjen je da se bavi s revizorovom prosudbom o tome što da se priopći u revizorovu izvješću, kao i s oblikom i sadržajem takvog priopćavanja te da se komunicira o tim pitanjima s onima koji su zaduženi za upravljanje.

Najbitnije promjene u strukturi revizijskog izvješća koje su posljedica primjene novih i izmjenjenih standarda prikazane su u Tablici 1.

Tablica 1: Prikaz promjena u strukturi revizijskog izvješća

Odjeljak	Objašnjenje
Mišljenje	Odjeljak s mišljenjem revizora sada se pozicionira u uvodni dio izvješća.
Osnova za mišljenje	Osnova za mišljenje slijedi nakon odjeljka s mišljenjem. U slučaju kada revizor izrazi modificirano mišljenje, razloge za modifikaciju mišljenja treba objasniti u ovom odjeljku u skladu s odredbama MRevS 705 (izmijenjen). Također, uz revizorovu odgovornost i pozivanje na usklađenost sa odgovarajućim MRevS- ima, uključuje i izjavu o revizorovoj neovisnosti i ispunjenju etičkih dužnosti.
Vremenska neograničenost poslovanja	Uvodi se posebni odjeljak za eksplicitnu izjavu uprave o vremenskoj neograničenosti poslovanja društva (ako ona postoji) u skladu s MRevS 570 (izmijenjen). U slučaju kada postoji neizvjesnost s aspekta vremenske neograničenosti poslovanja, to se treba detaljnije pojasniti i opisati u ovom odjeljku.
Ključna revizijska pitanja	Sukladno MRevS 701 (novi), uveden je novi odjeljak za listana društva koji sadrži opis KRP te objašnjenje revizijskog pristupa KRP.
Ostale informacije	Ovaj odjeljak uključuje izjavu uprave i revizora o odgovornosti za ostale informacije. Sadrži i pojašnjenje revizora rada u vezi ostalih informacija u godišnjem izvješću i izjavu da mišljenje revizora ne obuhvaća ostale informacije u skladu s MRevS 720 (izmijenjen).
Odgovornost uprave i onih koji su zaduženi za nadzor za financijske izvještaje	Navođenje i opisivanje odgovornost uprave prošireno je dodavanjem eksplicitne izjave o vremenskoj neograničenosti poslovanja poslovnog subjekta. Također, u ovom odjeljku se sada identificiraju i oni koji su odgovorni za nadzor nad financijskim izvještavanjem u društvu, odnosno osobe zadužene za upravljanje (ako su različite od uprave).
Odgovornosti revizora	Odjeljak uključuje prošireni opis odgovornosti revizora i objašnjenje njegove odgovornosti u vezi s vremenskom neograničenosti poslovanja. U određenim okolnostima navedeni opis se može uključiti u dodatak izvješća ili na web stranici.
Datum, adresa, potpis (pečat) i imena partnera	Za listana društva se uz datum, adresu i potpis trebaju objaviti i imena partnera u reviziji.

Izvor: izrada autora prema KPMG (2015): Enhancing Auditor Reporting: Providing insight and transparency, KPMG IFRG Limited, UK, str. 6-7. i Vuko, T. (2016): Trendovi i promjene u revizijskom izvještavanju, zbornik radova s 51. savjetovanja „Računovodstvo, revizija i porezi u praksi“, Udruga računovođa i financijskih djelatnika Split, str. 5.

Konačno, stil pisanja revizijskog izvješća je itekako detaljniji i opsežniji. Dosadašnji tehnički i suhoparni način pisanja, zamjenjuju detaljnost, generički termini opisa i dosljedan jezik. Zbog nedostatka informacija u prošlom modelu, revizor sada treba definirati i potanko objasniti relevantne aspekte svog rada, posebice ona pitanja koja su bila od velikog značaja za reviziju. Već „na prvi pogled“ se može uočiti da je prošireno revizijsko izvješće strukturno drugačije, odnosno da je duže, da sadrži više objašnjenja i detalja te i nove specifične odjeljke koji su prethodno prikazani.

4.1.2. Ključna revizijska pitanja

Kao što je već naznačeno, najvažnija promjena u odnosu na dosadašnji model revizijskog izvještavanja odnosi se na primjenu novog standarda MRevS 701, odnosno uvođenje koncepta „ključna revizijska pitanja“. Navedeni standard se treba primijeniti na cjelovit set financijskih izvještaja opće namjene za listana društva, i u slučajevima kada se to od revizora zahtijeva zakonom/regulativom ili u slučaju kada to revizor odluči svojevoljno. Fokus novog MRevS-a 701 je odrediti zahtjeve i smjernice vezane uz odgovornost revizora za utvrđivanjem ključnih revizijskih pitanja i njihovo adekvatno priopćavanje u neovisnom izvješću revizora. Odnosno, namijenjen je da se bavi prosudbom revizora o tome što treba priopćiti u izvješću te strukturom i sadržajem takvog priopćavanja.

Ključna revizijska pitanja (KRP) se mogu definirati kao ona pitanja koja su, prema profesionalnoj prosudbi revizora, bila od najveće važnosti u reviziji financijskih izvještaja tekućeg razdoblja.[25]

Cilj priopćavanja ključnih revizijskih pitanja je poboljšati komunikacijsku vrijednost revizijskog izvješća osiguravanjem veće transparentnosti obavljene revizije. Sukladno tome, korisnicima financijskih izvještaja se osiguravaju dodatne informacije koje im pomažu u razumijevanju pitanja o kojima je revizor komunicirao s onima koji su zaduženi za upravljanje, a koja su, prema profesionalnoj prosudbi revizora, bila od najvećeg značaja tijekom revizije financijskih izvještaja tekućeg razdoblja. Također, i o područjima financijskih izvještaja koja su pod utjecajem bitnih prosudbi rukovodstva. Dakle, smatra se da priopćavanje ovih pitanja u izvješću revizora može poboljšati daljnju komunikaciju o tim pitanjima između revizora i onih koji su zaduženi za upravljanje te značajno povećati razinu transparentnosti obavljene revizije i relevantnost revizijskog izvješća za korisnike.

Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u revizorovu izvješću treba razmatrati u smislu revizorovog mišljenja o financijskom izvještajima kao cjeline, a ne kao:

a) zamjena za objave u financijskim izvještajima koje rukovodstvo mora izvršiti u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja ili koje su neophodne za postizanje fer prezentacije;

[25] Hrvatska revizorska komora, MRevS 701: Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora, točka 8, str. 3., [Internet], raspoloživo na: file:///C:/Users/USER/Downloads/2015%20IAASB%20Handb%20MRevS%20701.pdf (20.05.2017.)

b) zamjenu za revizorovo izražavanje modificiranog mišljenja kada je to neophodno uraditi u skladu s MRevS-om 705 (izmijenjen) – Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora;
c) zamjenu za izvještavanje u skladu sa MRevS-om 570 (izmijenjen) –Vremenska neograničenost poslovanja, kada postoji značajna neizvjesnost u pogledu vremenske neograničenosti poslovanja;
d) odvojeno mišljenje o pojedinim pitanjima jer će revizor o takvim pitanjima posebno informirati u skladu s MRevS-om 706 (izmijenjen) – Odjeljci za isticanje pitanja i odjeljci za ostala pitanja u izvješću neovisnog revizora.

4.1.2.1. Utvrđivanje ključnih revizijskih pitanja

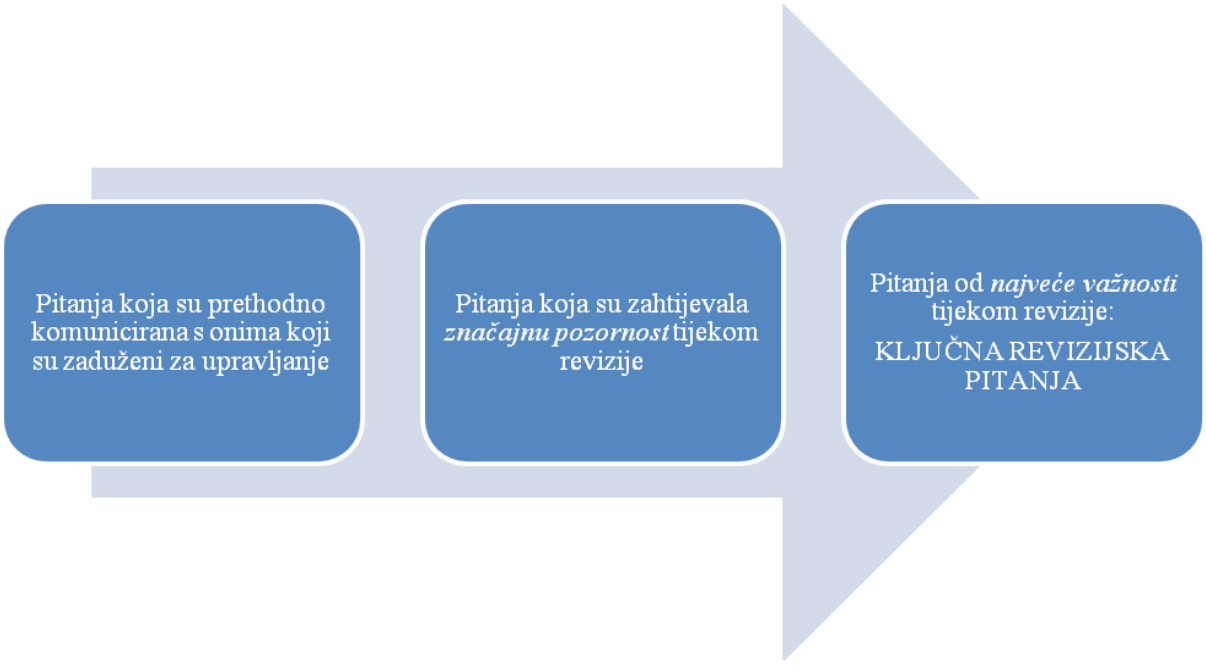
Revizor će započeti proces određivanja ključnih revizijskih pitanja s onim pitanjima o kojima se komuniciralo s onima koji su zaduženi za upravljanje u skladu s odredbama MRevS-a 260 (izmijenjen). Zatim će revizor ustanoviti ona pitanja koja su u tijekom obavljanja revizije zahtijevala njegovu značajnu pozornost. Koncept revizorove značajne pozornosti nalaže od revizora da odredi i procijeni rizike značajnog pogrešnog prikazivanja, formira i primjeni adekvatne revizijske postupke kao odgovor na te rizike te da prikupi dostatne i primjerene revizijske dokaze na temelju kojih će izraziti mišljenje. U slučaju kada je rizik procijenjen na višoj razini, revizor treba u fazi planiranja i provedbe procesa revizije uzeti u obzir više prosudbi, te se predviđa da će prikupiti više odgovarajućih i pouzdanih revizijskih dokaza. Činjenica je da će ona područja za koja je teže prikupiti navedene dokaze biti relevantna tijekom utvrđivanja ključnih revizijskih pitanja.

U postupku tog određivanja, revizor treba razmotriti sljedeće (MRevS 701, t 9.):

a) područja za koje je procijenjen viši rizik značajnog pogrešnog prikazivanja ili kod kojih su prepoznati ozbiljni rizici u skladu s MRevS-om 315 (izmijenjen);
b) značajne revizijske prosudbe u vezi s područjima u financijskim izvještajima koja zahtijevaju važnu prosudbu rukovodstva, uključujući kompleksne računovodstvene procjene;
c) Transakcije ili događaji nastali tijekom razdoblja koji su imali značajan utjecaj na proces i ishod revizije.

Premda revizor treba razmotriti pitanja koja su povezana sa prethodno istaknutim okolnostima, to ne znači da će ona uvijek biti identificirana kao ključna revizijska pitanja. Stoga, prilikom utvrđivanja ključnih revizijskih pitanja bitno je da revizor procijeni i odabere samo ona pitanja koja su bila od najvećeg značaja tijekom obavljanja revizije tekućeg razdoblja. MRevS 701 ne zahtijeva ažuriranje ključnih revizijskih pitanja iz prethodnih razdoblja, međutim, za revizora bi moglo biti korisno da prouči prijašnja ključna revizijska pitanja i razmotri je li ih opet treba priopćiti u izvješću.

Proces utvrđivanja ključnih revizijskih pitanja prikazan je na Slici 4.



Slika 4: Proces utvrđivanja ključnih revizijskih pitanja

Izvor: Vuko, T. (2016): Trendovi i promjene u revizijskom izvještavanju, zbornik radova s 51. savjetovanja „Računovodstvo, revizija i porezi u praksi“, Udruga računovođa i financijskih djelatnika Split, str. 7.

Na temelju pitanja koja su zahtijevala značajnu pozornost revizora tijekom provođenja revizije mogla je proizići intenzivnija komunikacija s onima koji su zaduženi za upravljanje. Upravo intenzitet i priroda komunikacije o tim pitanjima često može ukazivati koja su to pitanja koja su od posebnog značaja za proces revizije. Koncepcija pitanja od najvećeg značenja primjenjiva je u kontekstu revidiranog društva i provedene revizije, odnosno revizor tijekom procesa utvrđivanja ključnih revizijskih pitanja treba identificirati pitanja koja su jedinstvena za pojedinu reviziju i procijeniti njihovu relevantnost u odnosu na ostala pitanja.

Prema MRevS 701 (t. 29.) faktori koji mogu biti relevantni za utvrđivanje relativne važnosti pitanja o kojima se raspravljalo s onima koji su zaduženi za upravljanje i za donošenje odluke radi li se o ključnom revizijskom pitanju, su sljedeći:

- važnost pitanja za korisnika u kontekstu njegova razumijevanja financijskih izvještaja kao cjeline, prvenstveno uzimajući u obzir značajnost tog pitanja za financijske izvještaje;
- priroda računovodstvenih politika povezanih s pitanjem, te kompleksnost i stupanj subjektivnosti menadžmenta pri odabiru računovodstvene politike;
- priroda i materijalnost, kvantitativna ili kvalitativna, ispravljena ili akumulirana neispravljena pogrešna prikazivanja, povezana s tim pitanjem, koja su proizašla iz prijevare ili pogreške (ako ih ima);
- utjecaj bilo koje manjkavosti u kontroli koja je značajna za to pitanje (ako ih ima);
- priroda i ozbiljnost poteškoća tijekom provođenja revizijskih procedura, procjene rezultata tih procedura i prikupljanje relevantnih i pouzdanih dokaza na kojima revizor temelji svoje mišljenje;
- je li pitanje obuhvaćalo odvojena, ali povezana revizijska razmatranja. Npr. dugoročni ugovori mogu zahtijevati usredotočenost revizora vezanu uz sudske sporova ili neke druge obveze te mogu utjecati na druge računovodstvene procjene;
- priroda i intenzitet revizorova truda s ciljem da se riješi neko pitanje, uključujući stupanj specijaliziranih vještina ili znanja koji su neophodni u primjeni revizijskih postupaka kako bi se riješila pitanja ili procijenili rezultati istih.

Utvrđivanje koja su to ili koliko ima pitanja koja su zahtijevala značajnu pozornost revizora te se sukladno tome smatraju ključnim revizijskim pitanjima, pitanje je profesionalne prosudbe revizora. Broj ključnih pitanja koje je potrebno uključiti u izvješće revizora ovisi o veličini i kompleksnosti poslovnog subjekta, prirodi njegova poslovanja i okruženju, ali i o karakteristikama revizijskog angažmana. Zbog toga, ako je broj početno utvrđenih ključnih pitanja velik, revizor mora ispitati ispunjava li svako od tih pitanja definiciju ključnoga revizijskog pitanja.

4.1.2.1. Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja

Proces priopćavanja ključnih revizijskih pitanja nije proizvoljan već se moraju zadovojiti određeni zahtjevi i uvjeti koje propisuje standard. Neki od tih zahtjeva su: priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u zasebnom odjeljku u izvješću revizora, adekvatan opis ključnih revizijskih pitanja, odabir revizijskog pristupa ključnom pitanju, forma i sadržaj odjeljka za ključna revizijska pitanja i proučavanje uvjeta koji ne zahtjevaju izvještavanje o ključnim revizijskim pitanjima.

Svako pitanje koje je bilo ključno za reviziju tekućeg razdoblja je potrebno u izvješću revizora opisati u zasebnom odjeljku pod nazivom „Ključna revizijska pitanja.“. Ako se objavljuje više ključnih pitanja, onda se unutar samog odjeljaka svako ključno revizijsko pitanje mora označiti odgovarajućim podnaslovom kako bi se međusobno odvojili. Poredak priopćavanja tih pitanja ovisi o profesionalnoj prosudbi revizora, npr. revizor ih može poredati ovisno o relativnoj važnosti pitanja ili može pratiti redoslijed po kojem su pitanja objavljena u financijskih izvještajima. Da bi se bolje istaknula pitanja koja su bila ključna za reviziju te da bi se bolje informiralo korisnike financijskih izvještaja, odjeljak je potrebno pozicionirati blizu odjeljka s mišljenjem revizora. Standardom je propisano da revizor u uvodnom dijelu odjeljka treba navesti (MRevS 701, t. 11.):

a) da su ključna revizijska pitanja ona pitanja koja su, na temelju profesionalne prosudbe revizora, bila od najvećeg značaja za reviziju financijskih izvještaja tekućeg razdoblja; i
b) da se tim pitanjima bavilo u kontekstu revizije financijskih izvještaja kao cjeline i pri formiranju mišljenja o financijskim izvještajima koji su predmet revizije, te da revizor ne izražava zasebno mišljenje o tim pitanjima.

Pri tome, ključna revizijska pitanja nisu zamjena za objave u financijskim izvještajima koje menadžment treba sastaviti u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja ili koje su neophodne radi fer prezentacije. Ključno revizijsko pitanje nije zamjena za izražavanje modificiranog mišljenja, stoga je bitno naglasiti da revizor ne smije priopćiti u odjeljku za ključna revizijska pitanja ona pitanja zbog kojega je bilo potrebno izraziti modificirano mišljenje sukladno odredbama MRevS-a 705 (izmijenjen). Također se ne smiju priopćiti ona pitanja koja dovode do značajne neizvjesnosti u pogledu vremenske

neograničenosti poslovanja subjekta u skladu MRevS-a 570 (izmijenjen), već se takva pitanja priopćavaju u zasebnom odjeljku. Kako pojašnjava MRevS 701, ključna revizijska pitanja nisu ni odvojena mišljenja o pojedinim pitanjima jer o tim pitanjima revizor treba izvijestiti sukladno odredbama MRevS-a706 (izmijenjen).

4.1.2.2. Opis ključnog revizijskog pitanja

Opis svakoga ključnog revizijskog pitanja u odjeljku za ključna revizijska pitanja u revizorovu izvješću uputiti će na povezanu objavu(e) u financijskm izvještajima koje se odnose na ta pitanja (ako ih ima), te je potrebno rastumačiti sljedeće:[26]

a) zašto se smatra da je to pitanje jedno od največeg značaja u reviziji, odnosno da je to ključno revizijsko pitanje; te
b) kako je revizor pristupio tom pitanju (objasniti revizorov pristup, opisati provedene procedure, pružiti naznaku ishoda ključnih razmatranja koja se odnose na to pitanje).

Primjerenost opisa ključnoga revizijskog pitanja stvar je profesionalne prosudbe revizora, stoga objašnjenje i opis sličnih ključnih revizijskih pitanja se mogu razlikovati ovisno o revizoru. Međutim, opis ključnih revizijskih pitanja treba se temeljiti na činjenicama, biti specifičan za revidirani subjekt, jasan i detaljan te ujedno pružiti sažeto i uravnoteženo objašnjenje korisnicima financijskih izvještaja zašto je baš to pitanje od največeg značaja i kako se u reviziji pristupilo tom pitanju. Dakle, treba izbjegavati uporabu tehničkog žargona kako bi korisnici lakše razumijeti osnovu revizorovog fokusa na određeno pitanje tijekom revizije. Konačno, bitna je razumljivost, jasnoća, sažetost, ali i detaljnost komuniciranog sadržaja.

Također, važna je i odgovornost revizora prema poslovnom subjektu kako se nebi na neprimjeren način objavile neke informacije o subjektu, odnosno priroda i obujam informacija koje se priopćavaju trebaju biti uravnotežene. Npr. kada se radi o izvornim infomacijama o subjektu tj. informacijama koje još nisu objavljene ni dostupne javnosti od strane poslovnog subjekta. Takve izvorne informacije o subjektu revizor ne smije iskoristiti, već je objava takvih informacija odgovornost menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje. Opisivanje ključnog revizijskog pitanja je opis nekog pitanja u kontekstu revizije, a ne

[26] Hrvatska revizorska komora, MRevS 701: Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora, točka A36, str. 16., [Internet], raspoloživo na: file:///C:/Users/USER/Downloads/2015%20IAASB%20Handb%20MRevS%20701.pdf (20.05.2017.)

izvorna informacija. Međutim, određene situacije možda će zahtijevati objavu takvih originalnih informacija. U tom slučaju, umjesto da revizor sam priopći izvornu informaciju u izvješću, trebao bi potaknuti menadžment i one koju su zaduženi za upravljanje da objave dodatne informacije u financijskom izvještaju.

Kao što je prethodno spomenuto, u opisu ključnoga revizijskog pitanja revizor treba pobliže objasniti zašto je to jedno od najvažnijih pitanja u reviziji i kako se pristupilo tom pitanju tijekom revizije. Osim toga, u opisu pitanja potrebno je uputiti i na određenu bilješku u financijskim izvještajima da bi korisnici financijskih izvještaja bolje razumijeli kako se menadžment bavio tim pitanjem prilikom pripremanja financijskih izvještaja. Jednako tako, revizor može skrenuti pozornost i na ključne aspekte tih objava, odnosno objava menadžmenta kako određene okolnosti utječu na financijske izvještaje tekućeg razdoblja može revizoru pomoći pri isticanju nekih aspekata pristupa nekom pitanju tijekom obavljanja revizije. Upravo zbog toga, korisnici financijskih izvještaja će lakše razumjeti zašto je neko pitanje klasificirano kao ključno revizijsko pitanje.

Opis ključnoga revizijskog pitanja u revizorovu izvješću treba dati uvid o tome zašto je pitanje utvrđeno kao ključno revizijsko pitanje. Revizor treba objasniti faktore na temelju kojih je došao do zaključka da je riječ o ključnom revizijskom pitanju, te upravo ti faktori mogu biti od interesa za korisnike izvještaja. Sukladno tome, kada revizor razmatra što uključiti u opis ključnog pitanja, uzet će obzir značajnost određenih informacija za korisnike financijskih izvještaja u svrhu boljeg i lakšeg razumijevanja procesa revizije i revizorovih prosudbi.

4.1.2.3. Odabir pristupa ključnom revizijskom pitanju

Koliko precizno će revizor u svom izvješću opisati kako se u reviziji bavilo s ključnim revizijskim pitanjem, ovisi o njegovoj profesionalnoj prosudbi. U skladu s tim, revizor može opisati:[27]

- aspekte revizorovog pristupa ili odgovora koji su bili najbitniji za ključno revizijsko pitanje ili specifični za procijenjeni rizik značajnih pogrešnih prikazivanja;

[27]Hrvatska revizorska komora, MRevS 701: Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora, točka A46, str. 19., [Internet], raspoloživo na: file:///C:/Users/USER/Downloads/2015%20IAASB%20Handb%20MRevS%20701.pdf (20.05.2017.)

- sažet osvrt provedenih postupaka;
- naznaku ishoda revizorovih postupaka;
- ključna razmatranja u vezi s pitanjima;

ili neku kombinaciju tih elemenata.

Također, zakon ili regulativa mogu propisati određeni oblik ili sadržaj opisa ključnog revizijskog pitanja ili mogu odrediti uključivanje nekih od prethodno spomenutih elemenata.

Da bi korisnici financijskih izvještaja bolje razumjeli značajnost ključnih revizijskih pitanja u kontekstu revizije financijskih izvještaja kao cjeline te povezanost između ključnih revizijskih pitanja i ostalih elemenata revizorova izvješća, prilikom opisa ključnih revizijskih pitanja treba obratiti pozornost na:[28]

- treba se uzeti u obzir kako se s određenim pitanjem postupilo u povezanim objavama u financijskim izvještajima (ako ih ima);
- treba paziti da je opis pitanja prikladan za revidirani subjekt i u skladu s okolnostima koje su svojstvene subjektu bez generaliziranja i korištenja standardiziranih rečenica;
- ne smije se steći dojam da pitanje nije adekvatno riješeno od strane revizora ili da revizor nije prikladno obavio reviziju tog pitanja prilikom formiranja mišljenja o financijskim izvještajima;
- ne smije se steći dojam ili neizravno implicirati da se izražava mišljenje o tom pitanju.

Kod opisivanja revizorovih postupaka često može biti izazova, pogotovo u prosudbenim područjima revizije. Velika vjerojatnost je da će biti teško sažeti provedene postupke na način koji adekvatno priopćava sadržaj i opseg revizorovog odgovora na procijenjeni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja, uključujući i značajne revizorove prosudbe. U tom slučaju revizor ne treba uključiti detaljan opis provedenog postupka, već takav opis može biti općenitiji.

[28] Pretnar Abičić, S. (2016): MRevS 701 - priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora, *Računovodstvo, revizija i financije*, RRiF, str. 133

4.1.2.4. Uvjeti u kojima revizor ne treba priopćiti ključna revizijska pitanja

U pojedinim okolnostima, iako su utvrđena ključna revizijska pitanja, ona se neće objasniti u izvješću revizora. Navedene okolnosti su:[29]

a) ako zakon ili regulativa zabranjuje javno objavljivanje o tim pitanjima; ili
b) kada revizor, u iznimno rijetkim situacijama, zaključi da neće priopćiti pitanje u izvješću revizora zbog toga što je razumno očekivati da bi štetne posljedice takva priopćavanja bile veće od dobrobiti za javni interes. Međutim, ako je subjekt javno objavio te informacije, ograničenje priopćenja u izvješću revizora se u vezi s tim pitanjem ne primjenjuje.

Dakle, zakon ili regulativa mogu braniti menadžmentu ili revizoru javno objavljivanje određenih pitanja koja su utvrđena kao ključna revizijska pitanja. Na primjer, može se zabraniti javno priopćavanje pitanja koje bi moglo dovesti u pitanje istragu koju provode ovlaštena tijela, a koja je povezana sa sumnjom ili stvarnim počinjenjem neke nezakonite radnje (pitanja u vezi s pranjem novca i sl.). Objavljivanje ključnih revizijskih pitanja namjeravanim korisnicima financijskih izvještaja pruža veću transparentnost o provedenoj reviziji, a time i dobrobit za javni interes. U iznimno rijetkim situacijama revizor može donijeti odluku da izvješću neće biti priopćeno pitanje za koje je određeno da je ključno revizijsko pitanje, i to samo u slučajevima kada su štetne posljedice za subjekt ili javnost zbog priopćavanja takvih pitanja veće od njegove korist. Pri donošenju odluke o nepriopćavanju ključnih revizijskih pitanja, revizor treba sagledati sve činjenice vezane uz to pitanje te raspraviti i komunicirati s onima koji su zaduženi za upravljanje o značajnosti negativnih posljedica priopćavanja takvih pitanja. Kada se takva odluka temelji na značajnim prosudbama revizora, revizor može zatražiti pravni savjet kao podlogu za donošenje svojih odluka.

U odjeljku za ključna revizijska pitanja revizor neće opisati ona pitanja koja se mogu definirati kao ključna revizijska pitanja, a utječu na modifikaciju mišljenja sukladno MRevS-u705 (izmijenjen). Također, neće ih opisati kada postoji značajna neizvjesnost vremenske neograničenosti poslovanja subjekta sukladno MrevS-u 570 (izmijenjen). U takvim situacijama revizor treba postupiti na način da izvijesti o tim pitanjima sukladno primjenjivom

[29] Hrvatska revizorska komora, MRevS 701: Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora, točka A14, str. 5., [Internet], raspoloživo na: file:///C:/Users/USER/Downloads/2015%20IAASB%20Handb%20MRevS%20701.pdf (20.05.2017.)

revizijskom standardu, te u odjeljku „ključna revizijska pitanja“ uputi na pitanje navedeno i opisano u odjeljku „osnova za mišljenje s rezervom/negativno mišljenje“ ili u odjeljku „vremenska neograničenost poslovanja“.

4.1.2.5. Oblik i sadržaj odjeljka „ključna revizijska pitanja“ u ostalim okolnostima

MRevS 701 se prvenstveno odnosi na priopćavanje ključnih revizijskih pitanja listanih subjekata, te je za očekivati je da će revizor utvrditi barem jedno ključno pitanje koje će priopćiti u izvješću revizora. Ali, ovisno o činjenicama koje je revizor uočio tijekom procesa revizije, može zaključiti da ne postoje ključna revizijska pitanja koja bi trebalo priopćiti u izvješću ili da nije bilo drugih pitanja, osim ključnih revizijskih pitanja priopćenih u odjeljku „osnova za mišljenje s rezervom/negativno mišljenje“ ili u odjeljku „vremenska neograničenost poslovanja“. Nadalje, navedenu informaciju je potrebno adekvatno iskazati revizijskom izvješću i u odjeljku „ključna revizijska pitanja“.

Standard razlikuje tri okolnosti kada ne postoje ključna revizijska pitanja koja je potrebno priopćiti, te definira oblik i sadržaj odjeljka za ključna revizijska pitanja u tim okolnostima. Navedene okolnosti su:[30]

a) revizor je zaključio da ne postoje ključna revizijska pitanja jer na temelju njegove profesionalne prosudbe ne postoje pitanja koja su zahtijevala njegovu značajnu pozornost;
b) revizor je zaključio da ključna revizijska pitanja neće biti priopćena u izvješću revizora te osim tih pitanja niti jedno drugo pitanje nije utvrđeno kao ključno revizijsko pitanje;
c) revizor je zaključio da su jedina ključna revizijska pitanja ona koju su navedena u odjeljku s osnovom za mišljenje s rezervom (ili za negativno mišljenje) ili u odjeljku za značajnu neizvjesnost u vezi s vremenski neograničenim poslovanjem.

Oblik i sadržaj odjeljka ključnih revizijskih pitanja u situaciji kada nema ključnih revizijskih pitanja koja bi se priopćila u izvješću (slučaj a) i b)) prikazan je na Slici 5.

[30] Hrvatska revizorska komora, MRevS 701: Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora, točka A57, str. 22., [Internet], raspoloživo na: file:///C:/Users/USER/Downloads/2015%20IAASB%20Handb%20MRevS%20701.pdf (20.05.2017.)

Ključna revizijska pitanja
Odredili smo da nema ključnog revizijskog pitanja za priopćiti u našem izvješću.

Slika 5: Prikaz odjeljka KRP kada nema KRP

Izvor: Revizijsko izvješće za 2016. god.: Terra Firma d.d., http://zse.hr/default.aspx?id=76840

Oblik i sadržaj odjeljka ključnih revizijskih pitanja u situaciji kada nema drugih ključnih revizijskih pitanja koja bi se priopćila u izvješću revizora, osim onih koja su navedena u odjeljku „osnovom za mišljenje s rezervom/negativno mišljenje“ ili u odjeljku „vremenska neograničenost poslovanja“ prikazan je na Slici 6.

Ključna revizijska pitanja

Osim pitanja iznijetih u odjeljcima Osnova za Mišljenje s rezervom i Značajna neizvjesnost u svezi s vremenski neograničenim poslovanjem utvrdili smo da nema drugih ključnih revizijskih pitanja za komuniciranje u našem Izvješću neovisnog revizora.

Slika 6: Prikaz odjeljka KRP kada nema drugih pitanja osim onih navedenih u drugim odjeljcima

Izvor: Revizijsko izvješće za 2016. god.: Maraska d.d., http://zse.hr/default.aspx?id=77205

4.1.2.6. Dokumentacija revizora

Sve odluke revizora u vezi ključnih revizijskih pitanja moraju biti podržane odgovarajućom dokumentacijom koja se odnosi na svako razmatrano pitanje, dokumentacijom vezanom uz komuniciranje s onima koji su zaduženi za upravljanje, dokumentacijom koja opisuje značajna pitanja proizašla tijekom procesa revizije i kako se pristupilo tim pitanjima te dokumentacijom koja sadržava povezivanje s drugom potkrjepljujućom revizijskom dokumentacijom koja sadržava takve informacije. Uzimajući u obzir navedeno, dokumentacija treba sadržavati:

- pregled pitanja koja su zahtijevala značajnu pozornost revizora tijekom obavljanja revizije te razloge na temelju kojih je revizor zaključio da je neko od tih pitanja ključno revizijsko pitanje;

- kada je primjereno, razloge na temelju kojih je utvrđeno da ne postoje ključna revizijska pitanja koje je potrebno priopćiti u izvješću ili da su jedina ključna revizijska pitanja ona koja su navedena u odjeljku „osnova za izražavanje mišljenja s rezervom/negativnog mišljenja“ ili u odjeljku „vremenska neograničenost poslovanja“;
- kada je primjereno, razloge na temelju kojih je revizor utvrdio da ključna revizijska pitanja, iako su utvrđena, neće biti priopćena u izvješću revizora.

Dokumentacija revizora mora biti pripremljena na način da bude jasna i razumljiva tako da revizor koji nije prethodno povezan s tom revizijom može razumijeti značajne prosudbe revizora vezane uz utvrđivanje, razmatranje i donošenje zaključaka o ključnim revizijskim pitanjima. Međutim, MRevS 701 ne nalaže od revizora da dokumentira razloge zašto ostala pitanja koja su komunicirana s onima koji su zaduženi za upravljanje nisu pitanja koja su zahtijevala značajnu pozornost revizora, odnosno zašto nisu utvrđena kao ključna revizijska pitanja.

4.1.2.7. Primjer ključnih revizijskih pitanja

U nastavku su prikazani primjeri objave ključnog revizijskog pitanja u slučaju pozitivnog revizijskog mišljenja i u slučaju modificiranog revizijskog mišljenja.

Na slici 7. prikazana je objava ključnog revizijskog pitanja na primjeru poduzeća 3. MAJ Brodogradilište d.d. za kojega je ovlašteni revizor (PWC d.o.o.) izrazio pozitivno revizijsko mišljenje.



Ključna revizijska pitanja

Ključna revizijska pitanja su ona pitanja koja su bila, po našoj profesionalnoj prosudbi, od najveće važnosti za našu reviziju financijskih izvještaja tekućeg razdoblja. Tim pitanjima smo se bavili u kontekstu naše revizije financijskih izvještaja kao cjeline i pri formiranju našeg mišljenja o njima, i mi ne dajemo zasebno mišljenje o tim pitanjima.

Ključna revizijska pitanja	Kako smo revidirali Ključno revizijsko pitanje
Priznavanje prihoda od gradnje brodova i rezerviranja za očekivane gubitke po gradnjama *Vidjeti bilješku 2.22 pod naslovom „Ugovori o izgradnji brodova" (računovodstvene politike), bilješku 4 (Ključne računovodstvene procjene), te bilješke 5, 22, 25 i 27 za daljnje informacije* Usmjerili smo pozornost na priznavanje prihoda s obzirom na postojanje značajnih komercijalnih ugovora za gradnju sofisticiranih i tehnički kompleksnih brodova koji predstavljaju značajan segment poslovanja. Također smo se fokusirali na ovo područje zbog značajne razine prosudbi Uprave u svezi procjene marže projekta i mogućih gubitaka po gradnjama. Društvo je trenutno angažirano na gradnji 5 brodova. Prihodi po navedenim gradnjama priznaju se sukladno izvršenom stupnju dovršenosti. Kupci/investitori vrše plaćanja sukladno dinamici po određenim fazama definiranim u ugovorima koji često ne slijede kriterije priznavanja prihoda u skladu s odredbama MRS-a 11 te uključuju značajne iznose uplaćenih predujmova za gradnje. Kao rezultat navedenog, Društvo u svojim financijskim izvještajima iskazuje potraživanja po ugovorima o izgradnji te obveze za primljene predujmove za sve aktivne projekte na datum bilance po stupnju dovršenosti. Kao što je objavljeno u bilješci 22 potraživanja po ugovorima o izgradnji iznose 365 milijuna kuna na datum bilance. Nadalje, Uprava je procijenila razinu rezervacija za očekivane gubitke po novogradnjama kao razliku između očekivanih troškova svakog ugovora i ugovorene prodajne cijene. Ukupna rezerviranja za očekivane gubitke po MRS-u 11 iznose 80,7 milijuna kuna na datum bilance.	Procijenili smo konzistentnost primjene računovodstvene politike za priznavanje prihoda Društva. Tamo gdje je to bilo efikasno i učinkovito, testirali smo oblikovanje i operativnu učinkovitost kontrola unutar sustava priznavanja prihoda Društva kako bismo odredili razinu potrebnih testova detalja. Nismo identificirali značajna odstupanja prilikom provedbe naših testova kao niti značajne manjkavosti internih kontrola. Dodatno, testirali smo najznačajnije nove ugovore što je uključivalo pregled odgovarajuće dokumentacije (ugovora o izgradnji brodova, odobrenih procjena ukupnih troškova ugovora, sažetaka pregleda stvarno nastalih troškova, uzorka faktura i evidencije sati rada, analitike i slično) koja se odnosi na značajne projekte u tekućoj godini. Testiranjem odabranog uzorka transakcija prihoda provjerili smo da li je prihod priznat u skladu s odredbama MRS-a 11 usporedbom razdoblja priznavanja prihoda i stupnja dovršenosti određenog na temelju udjela nastalih troškova ugovora u ukupno procijenjenim troškovima ugovora. Našim testiranjem nismo uočili odstupanja. U svezi rezerviranja za očekivane gubitke po gradnjama priznatih na datum bilance, na temelju prikupljene dokumentacije i dobivenih obrazloženja prilikom obavljanja revizije smatramo da su procjene uprave prihvatljive. Naše procedure su također uključivale testiranje odabranog uzorka ručnih temeljnica evidentiranih na prihodima te nismo identificirali transakcije koje nisu bile potkrijepljene odgovarajućom dokumentacijom. Smatramo da su objave u financijskim izvještajima vezano uz računovodstveni tretman prihoda, rezervacija za očekivane gubitke i iznosa potraživanja/obveza po ugovorima o izgradnji adekvatne.

Slika 7: Objava ključnog revizijskog pitanja u slučaju pozitivnog revizijskog mišljenja

Izvor: Revizijsko izvješće za 2016. god.: 3. MAJ Brodogradilište d.d., http://zse.hr/default.aspx?id=10006&dionica=500

Na slici 8. prikazana je objava ključnog revizijskog pitanja na primjeru poduzeća Imperial d.d. za kojega je ovlašteni revizor (KPMG d.o.o.) izrazio mišljenje s rezervom.

Ključna revizijska pitanja

Ključna revizijska pitanja su ona pitanja koja su bila, po našoj profesionalnoj prosudbi, od najveće važnosti za našu reviziju financijskih izvještaja tekućeg razdoblja. Ta smo pitanja razmatrali u kontekstu naše revizije financijskih izvještaja kao cjeline i pri formiranju našeg mišljenja o njima te ne dajemo zasebno mišljenje o tim pitanjima. Nadalje, osim učinaka opisanih u *Osnovi za izražavanje mišljenja s rezervom* utvrdili smo pitanja navedena u nastavku kao ključna revizijska pitanja kako bi ih komunicirali u našem izvješću.

Vrednovanje turističkih objekata	
Knjigovodstvena vrijednost *nekretnina, postrojenja i opreme* Društva na dan 31. prosinca 2016. je iznosila 516.489 tisuća kuna. Pogledati Bilješke 2.4. i 2.6. unutar *Računovodstvenih politika*, Bilješke 4(a) i (c) unutar *Ključnih računovodstvenih procjena* i Bilješku 14 *Nekretnine, postrojenja i oprema* unutar financijskih izvještaja.	
Ključna revizorska pitanja	**Revizijski pristup**
Na dan 31. prosinca 2016. godine knjigovodstvena vrijednost nekretnina, postrojenja i opreme predstavlja približno 93% ukupne imovine Društva. Navedena imovina se mjeri po trošku stjecanja te većinom uključuje turističke objekte i s njima povezanu imovinu te jednom godišnje podliježe ispitivanju na umanjenje vrijednosti. U navedenom procesu, Društvo inicijalno identificira turističke objekte kod kojih postoje pokazatelji umanjenja vrijednosti. Identificirana imovina potom podliježe detaljnom ispitivanju na umanjenje vrijednosti kroz analizu vrijednosti pri uporabi (temeljena na internim modelima diskontiranog novčanog tijeka) ili procjeni fer vrijednosti imovine umanjenoj za troškove otuđenja. Procjene Društva se temelje na značajnim prosudbama i pretpostavkama o budućim novčanim tokovima iz turističke djelatnosti, uključujući: diskontne stope, stope rasta, stope popunjenosti, korisni vijek uporabe imovine, terminalne vrijednosti i prihode po raspoloživoj jedinici. Zbog navedenih razloga računovodstveni tretman turističkih objekata je identificiran kao ključno revizorsko pitanje.	Naše revizorske procedure, između ostalog, uključivale su: • Procjenu primjerenosti alokacije imovine na jedinice koje stvaraju novac. • Procjenu primjerenosti korištenih prosudbi od strane Društva u identifikaciji turističke imovine odnosno jedinica koje stvaraju novac koja bi mogla zahtijevati daljnje testiranje na umanjenje vrijednosti. Navedeno uključuje, ali nije ograničeno na usporedbu ostvarenog rezultata pojedine turističke imovine (ili jedinice koja stvara novac) s prethodnim planovima te analizu procjena budućeg poslovanja te imovine s internim planovima te eksternim tržišnim informacijama. • Preispitivanje ključnih pretpostavki korištenih u određivanju nadoknadive vrijednosti pojedine imovine odnosno jedinice koja stvara novac a koja zahtijeva daljnje ispitivanje umanjenja vrijednosti, usporedbom stopa popunjenosti, prihoda po raspoloživoj jedinici, stopu rasta tržišta na osnovi podataka dobivenih iz eksternih hotelskih izvješća te tržišnim cijenama za imovinu sličnih obilježja. • Analizu drugih ključnih pretpostavki modela ispitivanja umanjenja vrijednosti Društva, kao što su procijenjeni budući troškovi, diskontne stope, procjene korisnog vijeka uporabe imovine i multiplikatora terminalne vrijednosti te smo uzeli u obzir povijesno poslovanje objekata.

Slika 8: Objava ključnog revizijskog mišljenja u slučaju modificiranog revizijskog mišljenja

Izvor: Revizijsko izvješće za 2016. god.: Imperial d.d., http://zse.hr/default.aspx?id=10006&dionica=74

4.2. Vrste revizorovog mišljenja

Revizija je neovisno ispitivanje financijskih izvještaja te je takvo ispitivanje potaknuto s namjerom izražavanja mišljenja o poslovanju poduzeća. Sastavljanje revizijskog izvješća je završni dio procesa revizije financijskih izvještaja. Revizijsko izvješće je glavni output revizije, odnosi se na svako razdoblje za koje su predočeni financijski izvještaji te daje vrijednost i vjerodostojnost navedenim izvještajima zbog neovisnog mišljenja. Eksterni revizor je odgovoran za oblikovanje i izražavanje mišljenja o financijskim izvještajima, odnosno dužan je ocijeniti zaključke proizašle iz prikupljenih dokaza te dati razumno uvjerenje da financijski izvještaji daju istinit i fer prikaz poslovanja subjekta. Revizor treba jasno izraziti navedeno mišljenje u pisanom izvješću te objasniti osnovu za takvo mišljenje. Dakle, kao i svako drugo izvješće, izvješće revizora je komunikacijsko sredstvo - kroz izvješće revizor prenosi, u sažetom obliku, profesionalnu prosudbu o vlastitom klijentovu predstavljanju u financijskim izvještajima.

Vrste mišljenja koja mogu biti izražena u revizorovom izvješću su:

- pozitivno mišljenje
- mišljenje s rezervom
- suzdržanost od mišljenja
- negativno mišljenje

U slučaju kada revizor:[31]

- zaključi da, temeljeno na dobivenim revizijskim dokazima, financijski izvještaji kao cjelina nisu bez značajnog pogrešnog prikazivanja;
- ili ne može prikupiti dostatne i primjerene revizijske dokaze da bi zaključio kako su financijski izvještaji kao cjelina bez značajnog pogrešnog prikazivanja

revizor će modificirati mišljenje u revizorovom izvješću u skladu s MRevS-om 705.

Mišljenje s rezervom, suzdržanost od mišljenja i negativno mišljenje se prema MRevS-u 705 ubraja u modificirana mišljenja. Modificirana izvješća su ona izvješća koja se sastavljaju na temelju provedene revizije financijskih izvještaja, a značajno se razlikuju od standardnog

[31]Hrvatska revizorska komora, MRevS 705 izmijenjen): Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora, točka 4, str. 3, [Internet], raspoloživo na:http://www.revizorska-komora.hr/.../MRevS/2015%20IAASB%20Handb%20MRevS%2070.com (20.05.2017.)

pozitivnog izvješća. Revizor će izraziti modificirano mišljenje ukoliko pri obavljanju revizije ustanovi neku vrstu odstupanja te će u zasebnom odjeljku objasniti pitanja koja uzrokuju modifikaciju.

Spomenuti odjeljak u revizorovom izvješću se navodi nakon odjeljka s mišljenjem te se koristi odgovarajući podnaslov „Osnova za mišljenje s rezervom“, „Osnova za suzdržanost od mišljenja“ ili „Osnova za negativno mišljenje“. Ako su određeni iznosi u financijskim izvještajima pogrešno prikazani, revizor treba opisati i kvantificirati financijske učinke pogrešnog prikazivanja. Ako nije moguće kvantificirati financijske učinke, revizor također to treba navesti u odjeljku s osnovom za modifikaciju mišljenja.

4.2.1. Pozitivno mišljenje

Pozitivno ili bezuvjetno mišljenje revizor će izraziti kada zaključi da su priloženi financijski izvještaji sastavljeni, u svim značajnim elementima, u skladu s odgovarajućim okvirom financijskog izvještavanja, te da pružaju istinit i fer prikaz financijskog položaja društva, njegovu financijsku uspješnost i novčane tokove.

Pozitivno mišljenje može se izraziti samo ako:[32]

- ne postoje značajna kršenja općeprihvaćenih računovodstvenih načela;
- je objavljivanje primjereno;
- je revizor bio u mogućnosti obaviti sve potrebne postupke;
- nije bilo promjena u računovodstvenim načelima koja imaju značajan učinak na financijske izvještaje;
- je revizor obavio svoju revizijsku funkciju uz potpunu neovisnost; i
- ne postoji značajna sumnja o vremenskoj neograničenosti poslovanja klijenta

4.2.2. Mišljenje s rezervom

Kao što je već navedeno, mišljenje s rezervom se ubraja u modificirana revizorova mišljenja. Mišljenje s rezervom revizor će izraziti u slučajevima kada zaključi da ne može izraziti pozitivno mišljenje, a pritom divergencija s rukovodstvom ili ograničenja obujma revizije

[32] Soltani, B. (2009): Revizija: Međunarodni pristup, MATE d.o.o., Zagreb, str. 339.

nisu od tolikog značaja da bi se moralo izraziti negativno mišljenje ili suzdržanost od mišljenja. Najčešće se nakon odjeljka s mišljenjem nalazi odjeljak „Osnova za mišljenje s rezervom“ u kojem su objašnjeni razlozi koji su doveli do spomenutog mišljenja. Korištenjem izraza „osim za“, za efekte na koje se rezerva odnosi, izražava se mišljenje s rezervom.

4.2.3. Suzdržanost od mišljenja

Suzdržanost od mišljenja se događa obično onda kada su mogući učinci ograničenja obujma rada revizora izrazito značajni i prožimajući. U ovom slučaju, revizor nije mogao prikupiti dostatne i odgovarajuće revizijske dokaze te stoga ne može izraziti mišljenje o financijskim izvještajima, odnosno revizor nema dovoljno saznanja o istinitosti izjava menadžmenta u financijskim izvještajima.

4.2.4. Negativno mišljenje

Negativno mišljenje revizor će izraziti kada je efekt divergencije toliko značajan i prožimajući da zaključuje kako nije dovoljno izraziti mišljenje s rezervom, već da mora ukazati da financijski izvještaji ne prikazuju realno i objektivno financijsko stanje i rezultate poslovanja poduzetnika. Nakon odjeljka s mišljenjem slijedi odjeljak u revizorovu izvještaju u kojem se objašnjavaju razlozi za donošenje negativnog mišljenja. U praksi rijetko dolazi do izražavanja navedenog mišljenja jer će takvo mišljenje imati negativan efekt na korisnike financijskih izvještaja. Upravo zbog toga rukovodstvo teži pozitivnom mišljenju, te će ono poduzeti sve potrebne izmjene. U slučaju kada propadnu svi načini uvjeravanja klijenta da poduzme potrebne izmjene i uskladi svoje financijske izvještaje, revizor će izdati negativno mišljenje.

5. ANALIZA IZVJEŠĆA EKSTERNIH REVIZORA ZA SUBJEKTE OD JAVNOG INTERESA

U ovom poglavlju definira se i objašnjava uzorak za analizu te se prikazuju rezultati analize. Na temelju dobivenih rezultata provjeravaju se postavljene hipoteze. Predmet analize su financijski izvještaji, revizijska izvješća i ključna revizijska pitanja koja su dala revizijska društva.

5.1. Definiranje uzorka

Uzorak na temelju kojeg je provedeno istraživanje ključnih revizijskih pitanja formiran je iz baze podataka revidiranih financijskih izvještaja poduzeća listanih na Zagrebačkoj burzi, kategoriziranih kao društva od javnog interesa. Istraživanje obuhvaća podatke od 127 različita poduzeća u 2016. godini. Raniji podatci su također bili dostupni, ali novi model proširenog revizijskog izvješća se primjenjuje na izvještaje za razdoblja koja završavaju 15. prosinca 2016. ili nakon tog datuma.

Navedena baza podataka bila je prilagođena za potrebe istraživanja koje se baziralo na podatcima iz dva financijska izvještaja (Bilanca i Račun dobiti i gubitka) te na Izvješću neovisnog revizora. Na temelju navedenih podataka pristupilo se provedbi istraživanja ključnih revizijskih pitanja i njihovom odnosu s veličinom subjekta, djelatnosti i financijskim rezultatom

U istraživanju je korištena kategorija ukupne aktive iz bilance i kategorija neto financijskog rezultata iz računa dobiti i gubitka. Iz revizijskog izvješća preuzeti su podatci o broju KRP, području KRP, te o tome koje je revizijsko društvo (Velika četvorka ili ostali) revidiralo pojedino dioničko društvo od javnog interesa. U nastavku je tablica s prikazom djelatnosti zastupljenih u uzorku.

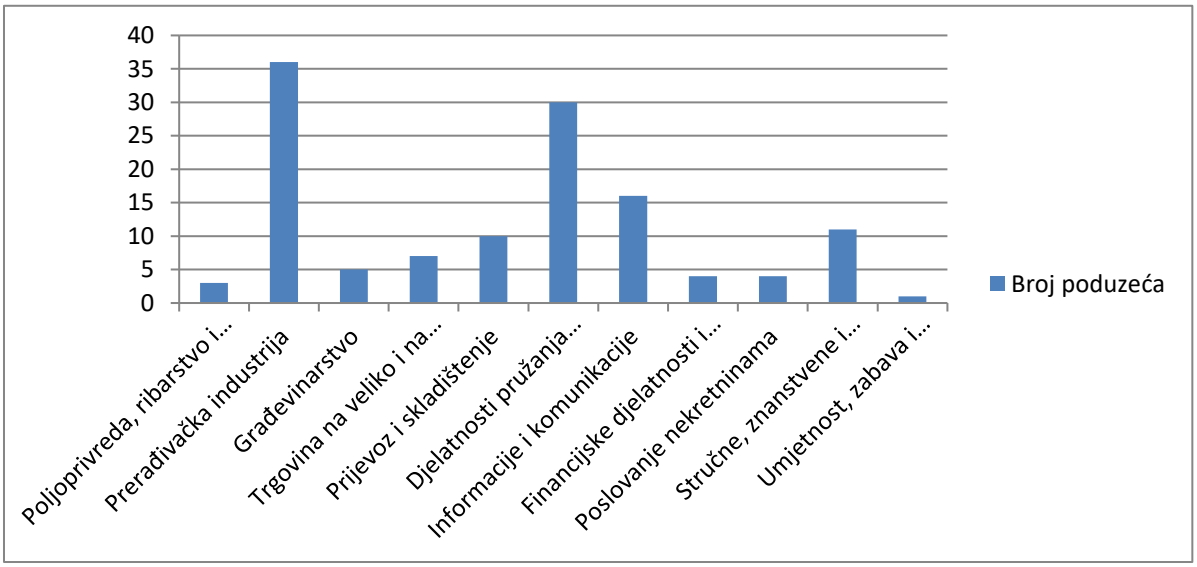
Tablica 2: Prikaz djelatnosti prikazanih u uzorku

Područja djelatnosti	Broj poduzeća	Postotak
Poljoprivreda, ribarstvo i šumarstvo	3	2,4
Prerađivačka industrija	36	28,3
Građevinarstvo	5	3,9
Trgovina na veliko i na malo; popravak motornih vozila i motocikala	7	5,5
Prijevoz i skladištenje	10	7,9
Djelatnosti pružanja smještaja te pripreme i usluživanja hrane	30	23,6
Informacije i komunikacije	16	12,6
Financijske djelatnosti i djelatnosti osiguranja	4	3,1
Poslovanje nekretninama	4	3,1
Stručne, znanstvene i tehničke djelatnosti	11	8,7
Umjetnost, zabava i rekreacija	1	0,8
Ukupno	**127**	**100**

Izvor: Prikaz autora na temelju podataka sa Zagrebačke burze

Tablica 2. prikazuje djelatnosti zastupljene u uzorku. Može se uočiti da je najviše poduzeća zastupljeno u prerađivačkoj industriji, njih čak 36 (28,3%). Zatim slijedi djelatnost pružanja smještaja te pripreme i usluživanja hrane sa 30 poduzeća (23,6%) te informacije i komunikacije sa 16 poduzeća (12,6%). Najmanje poduzeća je zastupljeno djelatnosti umjetnost, zabava i rekreacija, samo 1 (0,8%).

Podatci iz prethodne tablice se mogu prikazati stupičastim grafikonom koji se nalazi u nastavku.



Grafikon 1: Područja djelatnosti

Izvor: Prikaz autora na temelju podataka sa Zagrebačke burze

Dobiveni rezultati su prikazani i pomoću grafikona. Najuočljivija je prerađivačka industija koja ima maksimalnu vrijednost, dok djelatnost umjetnost, zabava i rekreacija ima minimalnu vrijednost.

.

5.2. Rezultati istraživanja i obrazloženje dobivenih rezultata

Do nezadovoljstva i nepovjerenja korisnika u financijsko izvještavanje dovele su krize na tržištima i razni korporativni skandali. Spomenuto nezadovoljstvo dosadašnjim modelom izvještavanja rezultiralo je zahtjevima investitora i drugih korisnika financijskih izvještaja za većom relevantnošću i transparentnošću izvješća neovisnog revizora. Upravo to dovodi do potrebe za uvođenjem ključnih revizijskih pitanja u revizijska izvješća. Cilj testiranja istraživačkih hipoteza je po prvi puta u Republici Hrvatskoj istražiti spomenuti koncept ključnih revizijskih pitanja te donijeti zaključke o broju i karakteristikama KRP te njihovoj vezi s veličinom poslovanja, vrstom djelatnosti, financijskim rezultatom poslovanja i vrstom revizorskog društva. U tom kontekstu, postavljene su i testirane sljedeće hipoteze:

H1: Broj KRP ovisi o veličini subjekta, djelatnosti i rezultatu poslovanja.

H1a: Ključna revizijska pitanja su pozitivno korelirana s veličinom subjekta.

Veličina poduzeća je čimbenik koji ima važnu ulogu u oblikovanju organizacijske strukture poduzeća. Budući da su veća poduzeća složenija očekuje se pozitivna veza između veličine poduzeća i broja KRP, odnosno može se očekivati da imaju i više KRP.

Pod pojmom korelacije podrazumijeva se povezanost, odnosno međuzavisnost slučajnih varijabli. Mjeru korelacije predstavlja mjera stupnja podudarnosti slučajnih varijabli. Korelacija može biti pozitivna i negativna (po smjeru). U slučaju kada rast jedne varijable prati rast druge varijable, radi se o pozitivnoj korelaciji. Negativna korelacija znači da rast jedne varijable prati pad druge varijable. Koeficijent jednostavne linearne korelacije je brojčani izraz kojim se mjeri stupanj i smjer povezanosti dviju varijabli koje su u linearnom statističkom odnosu.

Za ovu hipotezu korišten je Pearsonov koeficijent linearne korelacije, koji prikazuje postojanje ili odsutnost veze između promatranih varijabli. Pearsonov koeficijent korelacije koristi se u slučajevima kada između varijabli promatranog modela postoji linearna

povezanost i neprekidna normalna distribucija. Vrijednost Pearsonovog koeficijenta korelacije kreće se od +1 (savršena pozitivna korelacija) do –1 (savršena negativna korelacija). Ukoliko postoji, veza može biti pozitivna ili negativna (po smjeru) te slaba, umjerena ili jaka (po jakosti). Veličina poduzeća izračunata je kao prirodni logaritam (ln) od ukupne imovine poduzeća. Povezanost ključnih revizijskih pitanja i veličine subjekta prikazana je u Tablici 3.

Tablica 3: Povezanost KRP i veličine subjekta

Korelacija			
		KRP_broj	veličina poduzeća
KRP_broj	Pearsonov koeficijent korelacije	1	,425**
	Signifikantnost		,000
	N	127	127
veličina poduzeća	Pearsonov koeficijent korelacije	,425**	1
	Signifikantnost	,000	
	N	127	127
**. Korelacija je značajna na razini signifikantnosti od 1%			

Izvor: Izračun autora

Pearsonov koeficijent linearne korelacije iznosi 0,425 i statistički je značajan pa se može zaključiti da postoji pozitivna slaba veza (korelacija) između veličine pitanja i broja ključnih revizijskih pitanja. Dakle, kao što je i očekivano, što je poduzeće veće, to ima i više ključnih revizijskih pitanja. Iz navedene analize može se prihvatiti hipoteza H1a: Ključna revizijska pitanja su pozitivno korelirana s veličinom subjekta.

Druga istraživačka hipoteza glasi:

H1b: Postoje značajne razlike u broju ključnih revizijskih pitanja s obzirom na vrstu djelatnosti revidiranog subjekta.

Nacionalna klasifikacija djelatnosti pruža statističku klasifikaciju ekonomskih djelatnosti u Republici Hrvatskoj te omogućava bolju usporedivost podataka s gospodarstvima u Europi. Budući da se djelatnosti razlikuju po svojoj složenosti i rizicima poslovanja, očekuje se da će se broj KRP razlikovati s obzirom na vrstu djelatnosti.

Deskriptivna ili opisna statistika temelji se na potpunom obuhvatu statističkog skupa. Masu podataka, navedenog statističkog skupa, treba organizirano prikupiti, odabrati, grupirati, prezentirati te interpretirati dobivene rezultate analize. Kako bi se ispitala ova hipoteza, korištena je deskriptivna statistika te su podatci svrstani u kombinirane tablice i prikazani u

apsolutnim i relativnim iznosima u svrhu lakše interpretacije i donošenja zaključaka. Tablica 4. prikazuje poduzeća prema broju KRP i vrsti djelatnosti.

Tablica 4: Poduzeća prema broju KRP i vrsti djelatnosti

Poduzeća prema broju KRP i vrsti djelatnosti											
		Vrsta djelatnosti (NKD)									**Ukupno**
		0	1	2	3	4	5	6	7	9	
KRP_broj	0	0 (0%)	8 (6,3%)	2 (1,6%)	1 (0,8%)	5 (3,9%)	8 (6,3%)	6 (4,7%)	5 (3,9%)	0 (0%)	**35 (27,6%)**
	1	0 (0%)	4 (3,1%)	0 (0%)	1 (0,8%)	3 (2,4%)	18 (14,2%)	8 (6,3%)	0 (0%)	1 (0,8%)	**35 (27,6%)**
	2	1 (0,8%)	7 (5,5%)	7 (5,5%)	2 (1,6%)	2 (1,6%)	9 (7,1%)	4 (3,1%)	5 (3,9%)	0 (0%)	**37 (29,1%)**
	3	1 (0,8%)	2 (1,6%)	1 (0,8%)	0 (0%)	2 (1,6%)	4 (3,1%)	5 (3,9%)	1 (0,8%)	0 (0%)	**16 (12,6%)**
	4	1 (0,8%)	0 (0%)	1 (0,8%)	0 (0%)	1 (0,8%)	0 (0%)	1 (0,8%)	0 (0%)	0 (0%)	**4 (3,1%)**
Ukupno		**3 (2,4%)**	**21 (16,5%)**	**11 (8,7%)**	**4 (3,1%)**	**13 (10,2%)**	**39 (30,7%)**	**24 (18,9%)**	**11 (8,7%)**	**1 (0,8%)**	**127 (100%)**

Izvor: Izračun autora

Oznake djelatnosti su kako slijedi: 0 – Poljoprivreda, šumarstvo, ribarstvo; Rudarstvo i vađenje, 1 – Prerađivačka industrija, 2 – Prerađivačka industrija, 3 – Prerađivačka industija; Opskrba električnom energijom, plinom, parom i klimatizacija; Opskrba vodom: uklanjanje otpadnih voda, gospodarenje otpadom te djelatnosti sanacije okoliša, 4 – Građevinarstvo; Trgovina na veliko i na malo; Popravak motornih vozila i motocikala; Prijevoz i skladištenje, 5 - Prijevoz i skladištenje; Djelatnosti pružanja smještaja te pripreme i usluživanja hrane; Informacije i komunikacije, 6 - Informacije i komunikacije; Financijske djelatnosti i djelatnosti osiguranja; Poslovanje nekretninama; Stručne, znanstvene i tehničke djelatnosti, 7 - Stručne, znanstvene i tehničke djelatnosti; Administrativne i pomoćne uslužne djelatnosti, 8 - Administrativne i pomoćne uslužne djelatnosti; Javna uprava i obrana; Obvezno socijalno osiguranje; Obrazovanje; Djelatnosti zdravstvene zaštite i socijalne skrbi, 9 - Umjetnost, zabava i rekreacija; Ostale uslužne djelatnosti; Djelatnosti kućanstava kao poslodavaca; Djelatnosti kućanstava koja proizvode različitu robu i obavljaju različite usluge za vlastite potrebe; Djelatnosti izvan teritorijalnih organizacija i tijela.

Tablica 4. je kombinirana tablica s apsolutnim i relativnim frekvencijama izraženim kao postotak totala. Iz Tablice 4. se može uočiti da je najviše poduzeća koji imaju 1 KRP i djelatnost klasificiranu s 5 (prijevoz i skladištenje; djelatnosti pružanja smještaja te pripreme i usluživanja hrane; informacije i komunikacije). Slično vrijedi i za ukupni uzorak, najviše poduzeća je također u djelatnostima prijevoza i skladištenja, pružanja smještaja te pripreme u

usluživanja hrane te informacija i komunikacija, i sa 2 KRP. Promatrajući sve djelatnosti može se zaključiti da nema uočljivih razlika u broju KRP. U svakoj djelatnosti najmanji je broj poduzeća s 4 KRP, a najveća koncentracija je uglavnom kod jednog ili dva KRP.

Što se tiče postotaka, odnosno udjela poduzeća prema broju KRP i djelatnosti u odnosu na ukupni uzorak, najuočljivija vrijednost je 14,2%, odnosno 14,2% poduzeća ima 1 KRP i djelatnost klasificiranu kao 5 (prijevoz i skladištenje; djelatnosti pružanja smještaja te pripreme i usluživanja hrane; informacije i komunikacije). Zatim slijedi 7,1% poduzeća koja imaju 2 KRP i također spadaju u djelatnost klasificiranu s 5. Za ukupni uzorak slično vrijedi, najviše poduzeća ima 2 KRP i spadaju u djelatnosti prijevoza i skladištenja, pružanja smještaja te pripreme u usluživanja hrane te informacija i komunikacija (NKD klasifikacija 5), a zatim slijede poduzeća koja imaju 0 ili 1 KRP i djelatnost klasificiranu s 6, koja se odnosi na informacije i komunikacije, financijske djelatnosti i djelatnosti osiguranja, poslovanje nekretninama te stručne, znanstvene i tehničke djelatnosti. Iz tablice se može zaključiti da je u svakoj djelantnosti najmanji broj poduzeća s 4 KRP, a najveća koncentracija je kod 1 ili 2 KRP.

Kako bi se donio precizniji zaključak o ovoj hipotezi, potrebno je provesti Kruskal Wallis test, koji se primjenjuje za više od dva nezavisna uzorka koji se mjere pomoću redoslijedne skale.[33] Da bi se proveo taj test, najprije je potrebno izračunati prosječni broj KRP za svaku djelatnost posebno. Rezultati tog izračuna vidljivi su u tablici 5. Najveći prosječan broj KRP vidljiv je kod djelatnosti 0 (Poljoprivreda, šumarstvo, ribarstvo; Rudarstvo i vađenje), dok je najmanji u djelatnosti 9 (Umjetnost, zabava i rekreacija; Ostale uslužne djelatnosti; Djelatnosti kućanstava kao poslodavaca; Djelatnosti kućanstava koja proizvode različitu robu i obavljaju različite usluge za vlastite potrebe; Djelatnosti izvan teritorijalnih organizacija i tijela) Kod ostalih djelatnosti prosječan broj KRP otprilike je podjednak.

[33]Pivac, S., (2010.): Statističke metode, e-nastavni materijali, Ekonomski fakultet, Split, str.192.

Tablica 5: Prosječni broj KRP po djelatnostima

NKD djelatnost	Prosječni broj KRP
0	3,00
1	1,14
2	1,91
3	1,25
4	1,31
5	1,23
6	1,46
7	1,18
9	1,00
Ukupno	**1,36**

Izvor: Izračun autora

Rezultati Kruskal Wallis testa vidljivi su u tablicama 6 i 7. Iz tablice 7 može se zaključiti kako signifikantnost testa iznosi 43,3%, što je veće od graničnih 5%. Dakle, ne postoji statistički značajna razlika u prosječnom broju KRP s obzirom na različite djelatnosti. Zaključno, može se reći kako se ne može prihvatiti hipoteza H1b: Postoje značajne razlike u broju ključnih revizijskih pitanja s obzirom na vrstu djelatnosti revidiranog subjekta.

Tablica 6: Rangovi prosječnog broja KRP prema djelatnostima

Rangovi			
	NKD djelatnost	N	Prosječni rang
Prosječni broj KRP	0	1	9,00
	1	1	2,00
	2	1	8,00
	3	1	5,00
	4	1	6,00
	5	1	4,00
	6	1	7,00
	7	1	3,00
	9	1	1,00
	Ukupno	**9**	

Izvor: Izračun autora

Tablica 7: Rezultati Kruskal Wallis testa

Kruskal Wallis Test[a,b]	
	Prosječni broj KRP
Hi kvadrat	8,000
Stupnjevi slobode	8
Signifikantnost	,433
a. Kruskal Wallis Test	
b. Varijabla grupiranja (nezavisna): NKD djelatnost	

Izvor: Izračun autora

H1c: Broj ključnih revizijskih pitanja značajno se razlikuje između revidiranih subjekata koji posluju s pozitivnim i revidiranih subjekata koji posluju s negativnim financijskim rezultatom.

Negativni financijski rezultat ukazuje da subjekt ima financijskih poteškoća te je za pretpostaviti da će takva poduzeća imati veći broj pitanja koja zahtijevaju značajnu revizijsku pozornost.

Ova hipoteza ispitana je također kroz deskriptivnu statistiku u kombiniranim tablicama te kroz test analize varijance, kako bi se ispitao utjecaj financijskog rezultata na broj KRP.

Tablica 5: Poduzeća prema broju KRP i financijskom rezultatu

Poduzeća prema broju KRP i financijskom rezultatu				
		financijski rezultat		**Ukupno**
		negativan financijski rezultat	pozitivan financijski rezultat	
KRP_broj	0	15	20	**35**
	1	12	23	**35**
	2	7	30	**37**
	3	4	12	**16**
	4	1	3	**4**
Ukupno		**39**	**88**	**127**

Izvor: Izračun autora

Tablica 8. je kombinirana tablica s apsolutnim frekvencijama te se može zaključiti da je više poduzeća imalo pozitivan financijski rezultat (njih 88), nego li negativan (39). Također se može uočiti da je najviše poduzeća imalo 0, 1 ili 2 KRP, a najmanje 4 KRP.

Tablica 6: Prikaz apsolutnih i relativnih frekvencija poduzeća

Poduzeća prema broju KRP i financijskom rezultatu					
			financijski rezultat		**Ukupno**
			negativan financijski rezultat	pozitivan financijski rezultat	
KRP_broj	0	Broj poduzeća	15	20	35
		% od KRP_broj	42,9%	57,1%	100,0%
		% od financijski rezultat	38,5%	22,7%	27,6%
		% od ukupno	11,8%	15,7%	27,6%
	1	Broj poduzeća	12	23	35
		% od KRP_broj	34,3%	65,7%	100,0%
		% od financijski rezultat	30,8%	26,1%	27,6%
		% od ukupno	9,4%	18,1%	27,6%
	2	Broj poduzeća	7	30	37
		% od KRP_broj	18,9%	81,1%	100,0%
		% od financijski rezultat	17,9%	34,1%	29,1%
		% od ukupno	5,5%	23,6%	29,1%
	3	Broj poduzeća	4	12	16
		% od KRP_broj	25,0%	75,0%	100,0%
		% od financijski rezultat	10,3%	13,6%	12,6%
		% od ukupno	3,1%	9,4%	12,6%
	4	Broj poduzeća	1	3	4
		% od KRP_broj	25,0%	75,0%	100,0%
		% od financijski rezultat	2,6%	3,4%	3,1%
		% od ukupno	0,8%	2,4%	3,1%
Ukupno		Broj poduzeća	39	88	127
		% od KRP_broj	30,7%	69,3%	100,0%
		% od financijski rezultat	100,0%	100,0%	100,0%
		% od ukupno	30,7%	69,3%	100,0%

Izvor: Izračun autora

Iz tablica se može zaključiti kako je višestruko veći udio poduzeća koja su pozitivno poslovala u odnosu na one koji su poslovali negativno. Također, najveći je broj poduzeća koji su objavili po 2 ključna revizijska pitanja, nakon čega slijede ona poduzeća s jednim i nijednim pitanjem. Samo su 4 od ukupno 127 poduzeća objavila 4 ključna revizijska pitanja. Ukoliko se promotri udio prema financijskom poslovanju, vidi se kako od poduzeća s negativnim financijskim rezultatom njih najviše (38,5%) nije objavilo niti jedno ključno revizijsko pitanje te se taj broj dalje smanjuje s rastom broja objavljenim KRP. S druge strane,

kod poduzeća s pozitivnim rezultatom može se vidjeti da najveći udio čine poduzeća koja su objavila po 2 KRP, a slijede oni s jednim (26,1%) i nijednim (22,7%) pitanjem. Dakle, kod poduzeća koja su pozitivno poslovala, struktura je gotovo jednaka kao za ukupni uzorak, dok razlika postoji kod poduzeća s negativnim financijskim rezultatom. Iz navedene tablice može se zaključiti kako zapravo ne postoji značajna razlika u broju KRP između poduzeća s pozitivnim i poduzeća s negativnim financijskim rezultatom. Također, ovi rezultati nisu u skladu s očekivanjem da će poduzeća s negativnim rezultatom imati veći broj pitanja koja zahtijevaju značajnu revizijsku pozornost, već su potpuno u suprotnosti od očekivanja, s obzirom da se broj takvih poduzeća smanjuje kako se broj KRP povećava. Prema tome, ne može se prihvatiti hipoteza H1c: Broj ključnih revizijskih pitanja značajno se razlikuje između revidiranih subjekata koji posluju s pozitivnim i revidiranih subjekata koji posluju s negativnim financijskim rezultatom.

ANOVA test ispituje kako neki promjenjivi faktor utječe na neku numeričku varijablu. U ovom slučaju, ANOVA test ce se koristiti kako bi ispitao utjecaj promjenjivog faktora – financijskog rezultata (pozitivan ili negativan) na varijablu – broj KRP. U analizi se koristila kodirana varijabla, poduzeća koja su iskazala negativan rezultat su bila kodirana s 0, a pozitivna s 1. Kako bi se mogao provesti ANOVA test, potrebno je prije toga provesti Leveneov test homogenosti varijanci koji je prikazan u Tablici 10.

Tablica 7: Test homogenosti varijanci

Test homogenosti varijanci			
KRP_broj			
Leveneov test	df1	df2	Signifikantnost
,241	1	125	,624

Izvor: Izračun autora

Iz tablice 10. se može zaključiti kako je signifikantnost testa 62,4%, što je veće od 5% , što znači da vrijedi nulta hipoteza o homogenosti varijanci te je moguće nastaviti s ANOVA testom.

Tablica 8: Utjecaj financijskog rezultata na broj KRP

ANOVA					
KRP_broj					
	Zbroj kvadrata odstupanja	Stupnjevi slobode	Sredina kvadrata odstupanja	F-omjer	p-vrijednost
Između uzoraka	4,581	1	4,581	3,798	,054
Unutar uzoraka	150,758	125	1,206		
Ukupno	155,339	126			

Izvor: Izračun autora

Empirijska signifikantnost iznosi 0,054, odnosno 5,4% > 5%, iz čega slijedi da financijski rezultat ne utječe statistički značajno na broj ključnih revizijskih pitanja. S obzirom na to da je empirijska signifikantnost vrlo blizu graničnoj, moguće je i podignuti razinu granične signifikantnosti na 10%, nakon čega bi rezultat testa bio drugačiji. U tom slučaju, zaključilo bi se da financijski rezultat statistički značajno utječe na broj ključnih revizijskih pitanja. Međutim, s obzirom na podatke deskriptivne statistike koji ne pokazuju značajnu razliku između raspodjele broja KRP među poduzećima s pozitivnim i negativnim rezultatom, nema potrebe mijenjati graničnu signifikantnost i zaključke. Dakle, i ANOVA test upućuje na to da se ne može prihvatiti hipoteza H1c: Broj ključnih revizijskih pitanja značajno se razlikuje između revidiranih subjekata koji posluju s pozitivnim i revidiranih subjekata koji posluju s negativnim financijskim rezultatom.

H2: Postoji značajna razlika s obzirom na broj KRP između revizora iz skupine Velika četvorka i ostalih revizora.

Četiri najveće internacionalne revizorske tvrtke poznate pod nazivom "Velika četvorka" predstavljaju mreže profesionalnih usluga koje se uglavnom bave revizijom javnih trgovačkih društava, kreirajući oligopol u poslovanju u reviziji velikih kompanija. S obzirom na to da većinom obavljaju reviziju složenijih poduzeća što zahtijeva veću angažiranost i veći broj sudionika, za očekivati je da će imati i veći broj KRP.

Za ovu hipotezu korišten je Mann-Whitney U-test koji ispituje postoji li ili ne postoji razlika u broju KRP između dvije nezavisne grupe (velika četvorka i ostala revizijska društva) što je prikazano u Tablici 11. U analizi se koristila kodirana varijabla, velika četvorka je kodirana s 0 dok su ostala društva s 1.

Tablica 9: Rangovi prosječnog broja KRP prema vrsti revizijskog društva

Rangovi				
	vrsta revizijskog društva	N	Sredina rangova	Zbroj rangova
KRP_broj	velika četvorka	60	80,44	4826,50
	ostala revizijska društva	67	49,28	3301,50
	Ukupno	**127**		

Izvor: Izračun autora

Tablica 10: Rezultati Mann-Whitney U-testa za zadani uzorak

Test[a]	
	KRP_broj
Mann-Whitney U	1023,500
Wilcoxon W	3301,500
Z	-4,936
Signifikantnost	,000
a. Varijabla grupiranja: vrsta revizijskog društva	

Izvor: Izračun autora

Kao što je vidljivo u tablici, signifikantnost testa iznosi 0, što je manje od 5% te se može prihvatiti hipoteza da postoji statistički značajna razlika u broju KRP između revizora iz skupine Velike četvorke i ostalih revizijskih društava. Nakon što je utvrđena značajnost testa, promatra se tablica rangova ispitanika, gdje se može vidjeti da revizori iz skupine Velike četvorke imaju bolji rang broj KRP, koji iznosi 80,44, dok ostali revizori imaju lošiji rang koji iznosi 49,28. Dakle, može se zaključiti kako revizori iz skupine Velike četvorke imaju veći broj KRP, što je i u skladu s očekivanjem, s obzirom da uglavnom obavljaju reviziju složenijih poduzeća, koja traži veću angažiranost i veći broj sudionika.

Prema svemu navedenom, donosi se zaključak da se može prihvatiti hipoteza H2: Postoji značajna razlika s obzirom na broj KRP između revizora iz skupine Velika četvorka i ostalih revizora.

ZAKLJUČAK

Za potrebe tržišta kapitala značajno je objavljivanje fer i istinito sastavljenih financijskih izvještaja. Investitorima su neophodne pouzdane i istinite informacije na temelju kojih donose odluke o investiranju, stoga investitori potražuju i informacije iz revizijskog izvješća. Revizijsko izvješće glavni je output revizije i važan izvor informacija za korisnike financijskih izvještaja, a revizorovo mišljenje predstavlja snažan mehanizam koji signalizira istinitost i točnost tvrdnji priopćenih u financijskim izvještajima. Eksterni revizor dužan je ocijeniti zaključke proizašle iz prikupljenih dokaza te dati razumno uvjerenje da financijski izvještaji daju istinit i fer prikaz poslovanja subjekta. Revizor treba jasno izraziti navedeno mišljenje u pisanom izvješću te objasniti osnovu za takvo mišljenje.

Razni korporativni skandali i financijska kriza poljuljali su povjerenje korisnika u revidirane financijske izvještaje. Sukladno tome, investitori su tražili veću relativnost i transparentnost revizijskog izvješća u pogledu odgovornosti revizora, kao i uvid u ono što je revizor smatrao ključnim područjima revizije te opis kako su postupali s tim područjima, odnosno koje revizijske pristupe su koristili. Snažne inicijative investitora za promjenom dovele su do uvođenja novog, proširenog modela revizijskog izvještavanja.

Najznačajnija promjena u revizijskom izvješću je uvođenje koncepta "ključna revizijska pitanja". Navedeni koncept se ponajprije primjenjuje na sveukupne financijske izvještaje opće namjene za listana društva. Cilj priopćavanja ključnih revizijskih pitanja je poboljšati komunikacijsku vrijednost revizorova izvješća osiguravanjem veće transparentnosti obavljene revizije te korisnicima jasnije objasniti aspekte revizijskog posla. Na temelju pitanja koja su prethodno komunicirana s menadžmentom i s onima koji su zaduženi za upravljanje, revizor treba odrediti koja pitanja prema njegovoj profesionalnoj prosudbi su bila od najvećeg značaja za reviziju financijskih izvještaja tekućeg razdoblja, odnosno koja pitanja su najviše privukla njegovu pozornost. Ključna revizijska pitanja potrebno je navesti u zasebnom odjeljku te ih odgovarajuće opisati. Nadalje, pri opisivanju potrebno se pozvati na objavu u bilješkama uz financijske izvještaje koja se odnosi na ta pitanja te navesti zašto se smatra da je baš to pitanje jedno od najvećeg značaja u reviziji i kako je revizor tijekom obavljanja revizije pristupio tom pitanju. Također, u određenim okolnostima revizor ne mora priopćiti ključna revizijska pitanja.

U empirijskom dijelu rada analizirala su se revizijska izvješća za 2016. godinu, odnosno ključna revizijska pitanja. Ponajprije su prikupljeni podatci o poduzećima koja kotiraju na hrvatskom tržištu kapitala s javno dostupne stranice Zagrebačke burze koji su naknadno omogućili analizu postavljenih hipoteza putem statističkog programa SPSS (Statistical Package for the Social Sciences). Istraživanje je pokazalo da postoji pozitivna slaba veza (korelacija) između veličine poduzeća i broja ključnih revizijskih pitanja, odnosno što je poduzeće veće, to ima i više ključnih revizijskih pitanja. Također, može se zaključiti kako se broj ključnih revizijskih pitanja ne razlikuje značajno u različitim djelatnostima te da financijski rezultat ne utječe statistički značajno na broj ključnih revizijskih pitanja. Kao posljednja, testirala se hipoteza da postoji značajna razlika s obzirom na broj KRP između revizora iz skupine Velika četvorka i ostalih revizora. Kao što je i u skladu s očekivanjem, revizori iz skupine Velike četvorke imaju veći broj ključnih revizijskih pitanja s obzirom da uglavnom obavljaju reviziju složenijih poduzeća, koja traži veću angažiranost i veći broj sudionika.

Novi i izmijenjeni standardi se primjenjuju za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja završavaju na dan ili nakon 15. prosinca 2016. godine.

SAŽETAK

Financijski izvještaji temeljna su podloga i polazište za analizu poslovanja i ocjenu stanja poduzeća. Sukladno tome, u suvremenom poslovnom svijetu gdje glavnu ulogu većinom imaju društva kapitala, revizija financijskih izvještaja postaje neizostavan faktor. S obzirom da investitori donose odluke na temelju financijskih izvještaja, informacije sadržane u njima trebaju biti vjerodostojne i točne te suvremena revizija treba osigurati kvalitetniju i bolju komunikaciju između revizora i menadžera. Problem dosadašnjeg modela revizijskog izvještavanja je što je omogućavao revizoru samo ograničenu komunikaciju, uglavnom standardiziranog tipa s korisnicima financijskih izvještaja. Nezadovoljstvo dosadašnjim modelom izvještavanja rezultiralo je zahtjevima investitora i drugih korisnika financijskih izvještaja za većom relevantnošću i transparentnošću revizijskog izvješća. Upravo to je rezultiralo značajnim promjenama na području revizijskog izvještavanja. Uvođenjem novog koncepta „ključna revizijska pitanja“ u revizijska izvješća za listana društva, osigurava se kvalitetnija komunikacija, a samim tim i bolje razumijevanje financijskog izvještavanja. Novi koncept omogućava revizorima da upoznaju korisnike financijskih izvještaja s onim pitanjima koja su, prema njihovoj profesionalnoj prosudbi, bila od najvećeg značaja za reviziju financijskih izvještaja tekućeg razdoblja. Cilj priopćavanja ključnih revizijskih pitanja je poboljšati komunikacijsku vrijednost revizorova izvješća osiguravanjem veće transparentnosti obavljene revizije te usmjeriti pozornost korisnika na važna pitanja koja je revizor naveo u izvješću.

Ključne riječi: financijski izvještaji, revizijsko izvješće, ključna revizijska pitanja

SUMMARY

Financial reports are a basic platform for business analysis and grading the well doing of the company. Accordingly, in contemporary business world where the main role is played by capitalistic societes, audit of financial reports is slowly becoming infallible factor. Taking into consideration that decisions are brought according to financial reports, the informations that could be found in them should be reliable and rather accurate and contemporary audit should secure better communication beetwen the auditor and manager himself. The ongoing problem of a current model of audit reporting is the one where auditor had limited communication, mostly of standardized type with users of financial reports. The result of dissatisfaction with the current model of reporting has been an increased demand for better relevance and reliabily of the audit report. Due to that, big changes in audit reporting were made. Both better communication and understanding of financial reports were the result of implementation of new concept of "key audit matters" into the reports for different societes. New concept allows auditors to get to know users of financial reports with those type of questions that were, according to them, most important audit of financial reports of the following period. The main goal of such questions is to improve the communication beetwen the auditor of the financial report and the user.

Key words: financial reports, audit report, key audit matters

POPIS TABLICA

Tablica 1: Prikaz promjena u strukturi revizijskog izvješća 37
Tablica 2: Prikaz djelatnosti prikazanih u uzorku 56
Tablica 3: Povezanost KRP i veličine subjekta 58
Tablica 4: Poduzeća prema broju KRP i vrsti djelatnosti 59
Tablica 5: Poduzeća prema broju KRP i financijskom rezultatu 62
Tablica 6: Prikaz apsolutnih i relativnih frekvencija poduzeća 63
Tablica 7: Test homogenosti varijanci 64
Tablica 8: Utjecaj financijskog rezultata na broj KRP 65
Tablica 9: Rangovi prosječnog broja KRP prema vrsti revizijskog društva 66
Tablica 10: Rezultati Mann-Whitney U-testa za zadani uzorak 66

POPIS SLIKA

Slika 1: Faze revizijskih aktivnosti 211
Slika 2: Vrste revizorovog mišljenja 29
Slika 3: Očekivane vrijednosti novog modela 32
Slika 4: Proces utvrđivanja ključnih revizijskih pitanja 40
Slika 5: Prikaz odjeljka KRP kada nema KRP 488
Slika 6: Prikaz odjeljka KRP kada nema drugih pitanja osim onih navedenih u drugim odjeljcima 48
Slika 7: Objava ključnog revizijskog pitanja u slučaju pozitivnog revizijskog mišljenja 50
Slika 8: Objava ključnog revizijskog mišljenja u slučaju modificiranog revizijskog mišljenja 51

POPIS GRAFIKONA

Grafikon 1: Područja djelatnosti 56

LITERATURA

1. ACCA (2011): Enhancing the value of audit reporting: Exploring options for change, [Internet], raspoloživo na: https://www.ifac.org/system/files/.../5518-tech-cdr-1043.pdf (13.04.2017.)
2. Brekalo, F. (2004): Revizija financijskih izvještaja, Faber & Zgombić Plus d.o.o, Zagreb
3. Brekalo, F. (2007): Revizija financijskih izvještaja, Zgombić & Partneri – nakladništvo i informatika d.o.o., Zagreb, str. 47 - 50
4. Chartered Accountants (2015): The Future of Audit Reporting, [Internet], raspoloživo na: https://www.charteredaccountantsanz.com (28.03.2017.)
5. Čondić, B. (2011): Analiza poslovanja revizorskih društava, diplomski rad, Ekonomski fakultet, Split
6. Čular, M. (2012): Revizija – materijali s vježbi, Ekonomski fakultet, Split
7. Ernst & Young (2016): Enhanced auditor's reporting, [Internet], raspoloživo na: www.ey.com/...auditors-reporting/.../EY-enhanced-auditors-reporting.pdf (03.05.2017.)
8. Filipović, I. (2009): Revizija, Sinergija nakladništvo d.o.o., Zagreb
9. FINA, RGFI javna objava, [Internet], raspoloživo na: http://rgfi.fina.hr/JavnaObjava-web/jsp/prijavaKorisnika.jsp *(15.05.2017.)*
10. Financial Reporting Council (2015): Extended auditor's reports, [Internet], raspoloživo na: www.cafr.ro/uploads/3.%20Extended-auditors-reports-0773.pdf (28.03.2017.)
11. Financial Reporting Council (2016): Extended auditor's reports: A further review of experience, [Internet], raspoloživo na: https://www.frc.org.uk (07.05.2017.)
12. Hrvatska revizorska komora, [Internet], raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/ (22.04.2017.)
13. Hrvatska revizorska komora, MRevS 705 izmijenjen): Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora, [Internet], raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/.../MRevS/2015%20IAASB%20Handb%20MRevS%2070.com (20.05.2017.)
14. Hrvatska revizorska komora: O nama, [Internet], raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/index.php/o-nama.html (22.04.2017.)

15. Hrvatska revizorska komora, MRevS 701: Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora, [Internet], raspoloživo na: file:///C:/Users/USER/Downloads/2015%20IAASB%20Handb%20MRevS%20701.pdf (20.05.2017.)
16. International Auditing and Assurance Standards Board (2015.): Reporting on Audited Financial Statements – New and Revised Auditor Reporting Standards and Related Conforming Amendments, Final pronouncement. New York: International Federation of Accountants/IAASB
17. International Auditing and Assurance Standards Board (2016.): The New Auditor's Report, raspoloživo na: https://www.iaasb.org/new-auditors-report (20.05.2017.)
18. International Auditing and Assurance Standards Board (2016.): The New Auditor's Report: A Comparison between the ISAs and the US PCAOB Reproposal, raspoloživo na: https://www.ifac.org/publications-resources/new-auditor-s-report-comparison-between-isas-and-pcaob-reproposal (28.04.2017.)
19. Krečak, J.: Analiza izvješća neovisnog revizora i vrste mišljenja, diplomski rad, Ekonomski fakultet, Split
20. Međunarodni revizijski standardi, [Internet], raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr (28.03.2017.)
21. Popović, Ž., Vitezić, N. (2009): Revizija i analiza – instrumenti uspješnog donošenja poslovnih odluka, HZRFD, Zagreb
22. Pretnar Abičić, S. (2016): MRevS 701 - priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora, Računovodstvo, revizija i financije, RRiF, str. 129 – 136.
23. PWC (2015): The revolution in audit reports, [Internet], raspoloživo na: http://www.pwc.co.uk/services/audit-assurance/insights/the-revolution-in-audit-reports.html (04.05.2017)
24. Roso, J.: Formiranje revizorova mišljenja i izvještavanje o financijskim izvještajima, diplomski rad, Ekonomski fakultet, Split
25. Soltani, B. (2009): Revizija: Međunarodni pristup, MATE d.o.o., Zagreb
26. Vanstraelen, A. et al. (2011): Research project commissioned by Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), [Internet], raspoloživo na: www.accaglobal.com/.../audit.../extended_audit_reporting.pdf (03.05.2017.)
27. Vujević, I. (2003): Revizija, Ekonomski fakultet, Split

28. Vuko, T. (2015): Revizija – materijali s vježbi, Ekonomski fakultet, Split
29. Vuko, T. (2016): Trendovi i promjene u revizijskom izvještavanju, zbornik radova s 51. savjetovanja „Računovodstvo, revizija i porezi u praksi“, Udruga računovođa i financijskih djelatnika Split
30. Zagrebačka burza, [Internet], raspoloživo na: http://zse.hr/ (15.03.2017.)
31. Zagrebačka burza, Revizijsko izvješće za 2016. god.: 3. MAJ Brodogradilište d.d., [Internet], raspoloživo na: http://zse.hr/default.aspx?id=10006&dionica=500 (10.07.2017.)
32. Zagrebačka burza, Revizijsko izvješće za 2016. god.: Imperial d.d., [Internet], raspoloživo na: http://zse.hr/default.aspx?id=10006&dionica=74 (10.07.2016)
33. Zagrebačka burza, Revizijsko izvješće za 2016. god.: Maraska d.d., [Internet], raspoloživo na: http://zse.hr/default.aspx?id=77205 (20.06.2017.)
34. Zagrebačka burza, Revizijsko izvješće za 2016. god.: Terra Firma d.d., [Internet], raspoloživo na: http://zse.hr/default.aspx?id=76840 (20.06.2017.)
35. Zlomislić, I. (2012.): Karakteristike revizijskih društava i vrste revizijskih izvješća, diplomski rad, Ekonomski fakultet, Split
36. Žager, L., Sever Mališ, S. (2012): Izvješće neovisnog revizora o financijskim izvještajima, Računovodstvo i financije, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika (HZFRD), Zagreb
37. Žager, L.,Tušek, B. (2006): Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika (HZFRD), Zagreb