

PRIOPĆAVANJE KLJUČNIH REVIZORSKIH PITANJA REVIZIJSKIH IZVJEŠTAJA ODABRANIH HRVATSKIH LISTANIH DRUŠTAVA

Bačić, Petra

Master's thesis / Diplomski rad

2021

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://um.nsk.hr/um:nbn:hr:124:989526>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-08-16**

Repository / Repozitorij:

[REFST - Repository of Economics faculty in Split](#)



SVEUČILIŠTE U SPLITU
EKONOMSKI FAKULTET

DIPLOMSKI RAD

**PRIOPĆAVANJE KLJUČNIH REVIZORSKIH
PITANJA REVIZIJSKIH IZVJEŠTAJA
ODABRANIH HRVATSKIH LISTANIH
DRUŠTAVA**

Mentor:

doc.dr.sc. Čular Marko

Student:

Bačić Petra

Split, travanj, 2021.

SADRŽAJ:

1. UVOD	1
1.1. Problem istraživanja	1
1.2. Predmet istraživanja	2
1.3. Cilj i svrha istraživanja	3
1.4. Istraživačke hipoteze	3
1.5. Doprinos istraživanja	5
1.6. Metodologija istraživanja	5
1.7. Struktura diplomskog rada	6
2. REVIZIJA I REVIZIJSKA OBILJEŽJA	7
2.1. Revizija -pojam i vrste	7
2.2. Vrste revizijskih mišljenja	9
2.3. Razlika eksterne i interne revizije.....	11
2.3.1. Potražnja za revizijom.....	12
2.4.Regulativni okvir eksterne revizije u Republici Hrvatskoj	14
2.4.1. Zakon o računovodstvu	14
2.4.2. Zakon o reviziji	15
2.5. Hrvatska revizijska komora	15
2.6. Međunarodni revizijski standardi (MrevS)	16
2.7. Načela i standardi revizije	17
2.8 Proces revizije financijskih izvještaja	19
3. KLJUČNA REVIZIJSKA PITANJA	22
3.1. Određivanje ključnih revizijskih pitanja	22
3.2 Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja	24
3.3. Utjecaj ključnih pitanja na izvještaj neovisnog revizora.....	24
3.4. Usporedba starog i novog modela izvještavanja.....	25
3.5. Važnost financijskih izvještaja- podloga za obavljanje revizije.....	28
4. EMPIRIJSKA ANALIZA	29
4.1. Metodologija i uzorak istraživanja	29
4.2. Rezultati provedenog istraživanja	31
4.2.1. Deskriptivni primjer ključnih revizijskih pitanja	31
4.2.2. Broj ključnih revizijskih pitanja.....	36
4.2.3. Revizijsko mišljenje i broj ključnih revizijskih pitanja	39

4.2.4. Djelatnost poduzeća i ključna revizijska pitanja.....	41
4.3. Osvrt na provedena istraživanja	43
5. ZAKLJUČAK.....	45
POPIS LITERATURE	47
POPIS SLIKA	49
POPIS TABLICA.....	49
POPIS GRAFOVA	50
SAŽETAK.....	51
SUMMARY	52

1.UVOD

1.1. Problem istraživanja

Revizija financijskih izvještaja je provjera i ocjenjivanje godišnjih financijskih izvještaja i godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja i drugih financijskih izvještaja te podataka i metoda korištenih prilikom njihova sastavljanja i na temelju toga, davanje neovisnog stručnog mišljenja o tome prikazuju li financijski izvještaji u svim značajnim odrednicama istinit i fer prikaz financijskog položaja i uspješnosti poslovanja te novčanih tokova u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja. Revizija financijskih izvještaja obuhvaća zakonsku reviziju i druge revizije financijskih izvještaja.¹

Razni korporativni skandali koji su se dogodili u cijelom svijetu, uključujući i Hrvatsku, otvorili su i dalje će otvarati brojna pitanja vezana uz financijsko izvještavanje poslovnih subjekata. Brojni primjeri prijevarnog financijskog izvještavanja iznova su aktivirali teme o pouzdanosti informacija uključenih u financijske izvještaje posrnulih poslovnih subjekata.²

Proces revizije obuhvaća složene aktivnosti koje za cilj imaju revizorovo mišljenje. Svaka faza revizijskog procesa, ovisno o potrebama, raščlanjuje se na veći ili manji broj pod faza. Kvaliteta aktivnosti u jednoj fazi uvjetuje kvalitetu aktivnosti u sljedećoj i na taj način doprinosi kvaliteti jedinstvenog procesa revizije. Kojoj će se fazi cjelokupnog procesa revizije i postupcima unutar nje pridavati veće značenje, ovisi o profesionalnoj prosudbi revizora i njegovoj spremnosti preuzimanja rizika i odgovornosti za iskazano mišljenje.³

Međunarodni revizijski standard (MRevS) 701, Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora predstavlja standard koji se bavi odgovornošću revizora da ključna revizijska pitanja priopći u revizorovu izvješću. Ovaj MRevS stupa na snagu za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja završavaju na 15. prosinca 2016. ili nakon tog datuma.

Ciljevi revizora su odrediti ključna revizijska pitanja i nakon formiranja mišljenja o financijskim izvještajima, priopćiti ta pitanja opisujući ih u revizorovu izvješću. Svrha

¹ Narodne novine (2017.): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d., broj 127/17

² Filipović Ivica (2019): Revizija, Sinergija nakladništvo d.o.o., Zagreb

³Tušek, B., Filipović, D., Filipović, I.(2009): Research into relationship between external auditing and supervisory boards in Croatia

priopćavanja ključnih revizijskih pitanja je povećati komunikacijsku vrijednost revizorova izvješća osiguravanjem boljeg uvida u obavljenju reviziju. Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja osigurava dodatne informacije namjeravanim korisnicima financijskih izvještaja kako bi im pomogle u shvaćanju onih pitanja koja su, po revizorovoj profesionalnoj prosudbi, od najveće važnosti u reviziji financijskih izvještaja tekućeg razdoblja⁴.

Istraživanje će se provesti na temelju podataka dostupnih sa Zagrebačke burze, sa ciljem otkrivanja broja i detaljnosti ključnih revizijskih pitanja. Istraživati će se i njihove koristi koje mogu biti brojne, a odnose se na povećanje kvalitete izvješća i razrješavanje problema s kojima se susreću ulagatelji, a koji su vezani uz sposobnost obrade informacija koje su im dostupne.

1.2. Predmet istraživanja

Ključna revizorska pitanja predstavljaju pitanja koja po prosudbi revizora imaju najveću važnost u reviziji financijskih izvještaja, odnosno predstavljaju pitanja koja su bila predmet komuniciranja između onih koji su zaduženi za upravljanje. Točan broj revizorskih pitanja nije propisan kako prevelik broj tih pitanja ne bi odvratio pozornost korisnika od ostalih dijelova financijskih izvještaja.

Revizor određuje ona pitanja koja su tijekom obavljanja revizije zahtijevala revizorovu pozornost.

U postupku odlučivanja uzima u obzir sljedeće:

- područja s višim procijenjenim rizikom ili sa značajnim rizicima prepoznatim u skladu sa MRevS-om 315
- revizorove procjene vezane za područja u izvještajima koje uključuju važne procjene menadžmenta
- efekt na reviziju na temelju bitnih događaja ili transakcija

Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja omogućava detaljnije informacije korisnicima, te osigurava lakše razumijevanje pitanja, subjekata i područja o kojima se raspravljalo.

⁴ Međunarodni revizijski standard 701 Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora (<http://www.revizorska-komora.hr/pdf/MRevS/2015%20IAASB%20Handb%20MRevS%20701.pdf>)

Predmet ovog istraživanja je analiza revizorskih izvješća poduzeća koja kotiraju na Zagrebačkoj burzi. Analiza se provela na izvještajima za 2018. i 2017. godinu sa ciljem usporedbe broja ključnih revizorskih pitanja, te detaljnosti pitanja sadržanih u financijskim izvještajima.

1.3. Cilj i svrha istraživanja

Cilj ovog istraživanja je prvotno definirati pojam revizije, ključnih revizorskih pitanja, a zatim i definirati njihov utjecaj kroz usporedbu odabranih listanih društava. Naglasak kod ključnih revizorskih pitanja biti će na prednostima i nedostacima njihovog uvođenja, te njihov utjecaj na investitore. Cilj je i provesti analizu prirode ključnih revizijskih pitanja, te utvrditi njihovu učestalost u izvještajima.

Razradba će se odnositi i na promjene koje su nastale usporedbom dvije godine, cilj se odnosi i na uočavanje promjena u broju revizorskih pitanja u 2018. godini u odnosu na 2017. godinu. Također će se istraživati i povezanost pitanja sa djelatnosti koju poduzeće obavlja te je li mišljenje revizora ima utjecaj na broj revizijskih pitanja.

1.4. Istraživačke hipoteze

S obzirom na prethodno naveden problem, predmet i cilj istraživanja, postavljene su tri hipoteze:

H1: Ne postoji značajna razlika u broju ključnih revizijskih pitanja za promatranu 2017. i 2018. godinu

Revizor će odrediti koja od pitanja su od najveće važnosti u reviziji financijskih izvještaja tekućeg razdoblja i stoga jesu ključna revizijska pitanja. Revizorov postupak odlučivanja u određivanju pitanja je oblikovan da bi se izdvojio manji broj pitanja između pitanja o kojima se komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje.

Prema MRevs 701 ni nema točno određenog broja ključnih revizorskih pitanja. Poželjno je da pitanja bude što manje kako bi korisnici bili više skoncentrirani na financijske izvještaje i kako bi im pridavali više pažnje.

Očekuje se da neće postojati značajna razlika u broju ključnih revizijskih pitanja jer će se u promatranim godinama uzimati podatci za ista revizijska društva sa burze, pristupi će biti isti, a klijenti se poznaju od prije.

H2: Ne postoji razlika u broju revizijskih pitanja s obzirom na mišljenje revizora

Cijeli proces revizije može se definirati kao mišljenje revizora, odnosno cilj je da se utvrdi da zaključci predstavljaju mišljenje stručnjaka.

Vrste mišljenja koja mogu biti izražena u revizorovom izvješću su: pozitivno mišljenje, mišljenje s rezervom, suzdržanost od mišljenja i negativno mišljenje.

Prema Međunarodnom revizijskom standardu (MRevS) 705 ustanovljenje su tri vrste modificiranog mišljenja: mišljenje s rezervom, negativno mišljenje i suzdržanost od mišljenja. Odluka o vrsti modificiranog izvještaja ovisi o vrsti pitanja koja uzrokuje modifikaciju i revizijskoj posudbi. Kada se odredi da su izvještaji usklađeni sa okvirom izvještavanja dati će se pozitivno mišljenje, a u situaciji kada raspoloživi dokazi nisu dovoljni daje se modificirano izvješće.

Pretpostavlja se da će poduzeća koja imaju pozitivno mišljenje imati i manji broj ključnih revizijskih pitanja, jer se pozitivno mišljenje izražava kada ne postoji kršenje računovodstvenih načela, ne postoji sumnja o vremenskoj neograničenosti poslovanja klijenta, objavljivanje je primjereno, te je revizor sve nužne postupke proveo.

H3: Broj ključnih revizijskih pitanja ovisi o djelatnosti koju poduzeće obavlja

Poduzeća se razlikuju prema vrsti djelatnosti koju obavljaju a također je moguća i njihova razlika prema veličini, ključnom resursu, vlasništvu, pravnom obliku. S obzirom da postoji razlika u djelatnostima poduzeća u ovoj hipotezi će se istraživati je li ta vrsta te djelatnosti utječe na broj ključnih revizijskih pitanja.

1.5. Doprinos istraživanja

Doprinos ovog istraživanja se temelji na proširenju postojeće literature što se postiže analizom revizorskih izvješća koja kotiraju na Zagrebačkoj burzi. Koristeći različite metode istraživanja utvrdit će se utjecaj ključnih revizijskih pitanja na odabrana listana društva. Utvrdit će se primjena i implementacija MRevS-a 701 u praksi i reviziji kod različitih revizijskih društava, odnosno potreba njihovog uključivanja u financijske izvještaje. Dobiveni zaključci mogu poslužiti za daljnja istraživanja veze između ključnih revizijskih pitanja i same kvalitete revizorskog izvještaja.

1.6. Metodologija istraživanja

U svrhu razradbe problematike ovo istraživanja provest će se teorijsko i empirijsko istraživanje pomoću različitih metoda. U skladu sa različitostima zahtjeva svakog pojedinog dijela ovog rada, koriste se različite metodologije, a sve u cilju potvrđivanja, odnosno odbacivanja postavljene hipoteze.

U teorijskom dijelu koristiti će se sljedeće znanstveno- istraživačke metode:

Komparativna metoda- uspoređivanje istih ili srodnih činjenica, pojava, procesa i odnosa.

Deskriptivna metoda- postupak jednostavnog opisivanja ili očitovanje činjenica, procesa i predmeta u prirodi i društvu, te njihovih empirijskih potvrđivanja odnosa i veza, ali bez znanstvenog tumačenja.

Metoda kompilacije- preuzimanje tuđih rezultata znanstveno- istraživačkog rada, odnosno tuđih opažanja, stavova, zaključaka i spoznaja. Ova metoda je neizostavna kod pisanja istraživačkih i diplomskih radova, gdje se sukladno pravilnicima citira sva korištena literatura za pisanje rada. Ova metoda se uvijek koristi u kombinaciji s drugim metodama.

Metoda sinteze- postupak znanstvenog istraživanja putem spajanja dijelova ili elemenata u cjelinu, sastavljanje jednostavnih misaonih tvorevina.⁵

⁵ Zelenika R., (2000.): Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog djela, Sveučilište u Rijeci, Rijeka, str.322. - 350.

Za obradu podataka koristiti će se deskriptivna statistika, metoda korelacije, te relevantni neparametrijski testovi, a uzeti će se podatci iz revizorskih izvješća za poduzeća te podatci o trgovanju sa Zagrebačke burze.

U radu će se koristiti različite metode kako bi se problematika koja se istražuje prikazala na što jednostavniji način.

Empirijski dio rada će se temeljiti na statističkim metodama te će obuhvaćati prikupljanje, obradu i prezentaciju dobivenih podataka, a obradit će se preko statističkog programa SPSS.

1.7. Struktura diplomskog rada

Struktura ovog rada je podijeljena na pet dijelova.

Prvi dio se odnosi na Uvod u kojem je definiran pojam revizije, predmet istraživanja diplomskog rada, cilj istraživanja, navedene istraživačke hipoteze, te sam doprinos i struktura rada.

Drugi dio objašnjava Zakon o reviziji, definira obveznike revizorskog izvještavanja, te je opisan okvir koji uređuje reviziju financijskih izvještaja u Republici Hrvatskoj. Također, navodi se razlika između interne i eksterne revizije, te se stavlja naglasak na utjecaj Hrvatske revizijske komore, kao najvažnije revizorske institucije u Republici Hrvatskoj.

Treći dio se odnosi na ključna revizijska pitanja, kao temelj revizijskog izvještavanja, te njihovo priopćavanje u revizijskim izvještajima. Na odabranim društvima i na primjerima iz prakse, prikazat će se njihov utjecaj na povećanje komunikacijske vrijednosti revizorova izvješća, osiguranje boljeg uvida u reviziju koja se obavlja.

Četvrti dio se sastoji od empirijskog istraživanja u kojem će se testirane hipoteze prihvatiti ili odbaciti, a samo istraživanje će se provesti na temelju podataka o poslovanju poduzeća s Zagrebačke burze i ostalih relevantnih podataka.

U posljednjem dijelu diplomskog rada doneseni su zaključci na temelju provedenog istraživanja. Nakon zaključka navesti će se popis korištene literature, popis tablica i slika, te sažetak cijelog rada na hrvatskom i engleskom jeziku.

2. REVIZIJA I REVIZIJSKA OBILJEŽJA

2.1. Revizija -pojam i vrste

U literaturi postoje mnoge definicije revizije, ali među njima ne postoje neke razlike koje su značajne.

Riječ revizija vuče korijene od glagola *revidere*, što u prijevodu s latinskog jezika znači ponovno vidjeti. U zemljama engleskog govornog područja rabi se termin „*auditor*“ (revizor) odnosno „*auditing*“ (revizija). Termin „*auditor*“ karakterističan je za početak razvoja revizijske profesije.

Uzimajući u obzir razne definicije može se reći da revizija predstavlja analizu, odnosno ispitivanje izvještaja, poslovnih knjiga i podataka koji su vezani uz poslovanje kako bi se dobilo pouzdano mišljenje ekonomskog i financijskog položaja klijenta.

Tablica 1: Obilježja revizije- svrha i cilj

Elementi	Obilježja revizije
Poslovni subjekti	Područje ispitivanja
Kompetentna i nezavisna osoba	Kvalifikacija revizora
Prikupljanje i ispitivanje činjenica	Metode revizije
Usklađenost s utvrđenim kriterijima	Cilj revizije
Izražavanje mišljenja, odnosno davanje zaključaka i prijedloga	Rezultat revizije

Izvor: Izrada autorice prema Popović Žarko, Vitezović Neda

Revizije koje susrećemo u praksi dijele se prema:

- Subjektu koji je provodi
- Objektu ispitivanja

Prema objektu ispitivanja razlikuje se:⁶

- Revizija financijskih izvještaja
- Revizija podudarnosti

⁶ Messier, W.F., Revizija- priručnik za revizore i studente, Zagreb, 1998., str. 11-12.

- Revizija poslovanja

Revizija financijskih izvještaja utvrđuje jesu li izvještaji objavljeni u skladu s definiranim kriterijima. Ova vrsta revizije primjenjuje se na financijske izvještaje (bilanca, račun dobiti i gubitka, izvještaj o novčanom toku, izvještaj o promjenama kapitala te bilješke).⁷

Revizija podudarnosti utvrđuje kolika je usklađenost s zakonima, pravilima i propisima.

Revizija poslovanja predstavlja istraživanje ukupnih aktivnosti ili dijela aktivnosti kako bi se unaprijedilo poslovanje društva.

Razlika revizije poslovanja od revizije financijskih izvještaja je u tome što se ona se promatra kao revizija u širem smislu.

Prema subjektu koji obavlja reviziju razlikuju se:⁸

- Interna revizija
- Državna revizija
- Eksterna revizija koja uključuje posebne revizije

Karakteristike revizije:

- Obavlja se od strane kompetentne osobe koja je stručna i neovisna u svom radu
- Obavlja se u skladu sa Međunarodnim standardima revizije
- Izvješće revizora raspoloživo je javnosti
- Revizijom se nastoji odrediti je li financijski izvještaji prikazuju stvarno stanje i poslovanje društva i je li se oni prikazuju objektivno
- Predstavlja kriterije koji se koriste za ocjenjivanje i objektivnost izvještaja

⁷ Međunarodni računovodstveni standard 1- Prezentiranje financijskih izvještaja

⁸ Spremić, I. et al., Revizija, str. 11



Kriterij za ocjenu realnosti i objektivnosti financijskih izvještaja

Izvor: Izrada autorice na temelju Filipović Ivica 2009., Revizija

2.2. Vrste revizijskih mišljenja

Prema revizorskom standardu izvještavanja revizor ima obavezu prikazati svoje mišljenje o tome je li izvještaji predstavljaju fer i istinito financijski položaj, rezultate poslovanje i novčani tijek u skladu sa međunarodnim standardima financijskog izvještavanja. U slučaju postojanja određene greške ili određenog ograničenja u provođenju revizije, revizor neće biti u mogućnosti izdavanja izvještaja standardnog oblika.

Revizor koristi četiri opcije u izvještavanju:

1. Pozitivno mišljenje
2. Mišljenje s rezervom
3. Negativno mišljenje i
4. Suzdržanost od mišljenja

Pozitivno mišljenje

Ovo izvješće može biti izdano samo ako:

- Ne krše se načela koja su općeprihvaćena
- Objava je primjerena

- Revizor je imao mogućnost da obavi sve postupke koji su bili potrebni
- Nisu se dogodile nikakve promjene u načelima računovodstva
- Revizor je obavljao svoju funkciju potpuno neovisno
- Ne sumnja se u vremensku neograničenost poslovanja

Modificirano izvješće

Postoji potreba za korištenjem objašnjavajućeg odjeljka kako bi se objasnila:

- nedosljedna primjena računovodstvenih načela
- sumnja o vremenskoj neograničenosti poslovanja
- odudaranje od načela računovodstva radi sprječavanja pogrešnog tumačenja izvještaja
- dio revizije koju je obavio neki drugi revizor

Mišljenje s rezervom

Izražava se radi:

- objavljivanja koje je neprimjereno
- ograničenja djelokruga
- odstupanja koje je neopravdano i značajno

Negativno mišljenje

Nakon dobivanja dostatnih revizijskih dokaza revizor dolazi do zaključka da su prikazi koji su pogrešni prožimajući i značajni za financijske izvještaje.

Revizor iznosi negativno izvješće kada smatra da financijski izvještaji dovode korisnika u zabludu radi:

- nedostataka objava koje su značajne
- odstupanja koje je značajno i neopravdano

Suzdržano mišljenje

Revizor ne izražava svoje mišljenje jer nije bio dovoljno neovisan ili nije bio u mogućnosti prikupiti dovoljno dokaza kako bi formirao mišljenje o ispravnosti izvještaja.

Razlozi za to su sljedeći:

- tvrtka za reviziju nije namijenjena za provođenje revizije
- ograničenje djelokruga

- postoji sumnja o vremenskoj neograničenosti poslovanja klijenta

2.3. Razlika eksterne i interne revizije

Nadzor financijskog poslovanja određenog trgovačkog društva prema subjektu koji ga provodi se klasificira na:

- Interni
- Eksterni nadzor

Da bi neko trgovačko društvo funkcioniralo, te prikazivalo svoje stanje istinito i objektivno potrebno je izgraditi nadzor koji bi kontrolirao provođenje pravila, normi i kriterija koji su utvrđeni.

Za obavljanje internog nadzora zaduženo je osoblje koje radi unutar društva, dok su za eksternu reviziju zadužene osobe koje rade za druga društva, odnosno zaposleni su u drugim ustanovama.

Na interni nadzor trgovačko društvo može utjecati. Eksterni nadzor zapravo predstavlja preventivni oblik nadzora.

Interni nadzor provodi se kroz:

- Internu reviziju i kontrolu i
- Kontroling

Interna revizija predstavlja naknadni, a interna kontrola prethodni nadzor.

Osnovni zadatci interne revizije su:

- Ocjena ispravnosti sustava internih kontrola i ispitivanje navedenih sustava kontrole
- Predlaganje određenih mjera kako bi se poboljšao sustav internih kontrola
- Određivanje povezanosti između planova i ciljeva koji su postavljeni
- Određivanje razine pouzdanosti informacija za donošenje odluka poslovanja od strane uprave

Postoje tri hijerarhijske razine interne revizije:⁹

- Financijska
- Upravljačka i
- Revizija poslovanja

Financijska revizija predstavlja reviziju koja je usmjerena na izvještaje, te istraživanje i utvrđivanje postupaka i podataka, koji su vezani uz financije.

Istraživanje djelotvornosti operativnog poslovanja predstavlja **reviziju poslovanja**, dok **istraživačka revizija** ima fokus na ciljevima trgovačkog društva, odnosno na maksimiziranje učinkovitosti poslovanja.

Eksterna revizija je vezana uz aktivnosti revizora ovlaštenih za rad koje se odnose na iskazivanje mišljenja da li su izvještaji pripremljeni i prikazani na temelju okvira koji je primjenjiv.

Obavlja se od strane osoba koje nisu djelatnici subjekta čiji se izvještaji revidiraju. Predstavlja podvrstu posebne revizije koja se odvija prema zakonskim odredbama o trgovačkim društvima.

2.3.1. Potražnja za revizijom

Prijenos računovodstvenih informacija do stranaka koje su zainteresirane i potencijalnih korisnika predstavlja potražnju za revizijom.

Ono što revizija zapravo donosi komunikacijskom procesu vezano je uz informacije koje se prenose, odnosno vezano je uz kvalitetu tih informacija, ali je vezano i za želju korisnika kojima se prenose informacije da procijene njihovu kvalitetu prije samog korištenja.

Potreba za trećom stranom koja će odrediti usklađenost tvrdnji menadžmenta i korisnika rezultat je:¹⁰

- sukoba interesa
- posljedica
- složenosti i

⁹ Popović, Ž., Vitezović N., Revizija i analiza- instrumenti uspješnog donošenja poslovnih odluka, Sveučilište u Rijeci, Zagreb, 2000., str. 91-92

¹⁰ Soltani, B., op. cit., str. 46.

- udaljenosti

Navedeni uvjeti predstavljaju glavne razloge koji opravdavaju potražnju za revizijom.

Sukob interesa

Do potražnje za revizijom može doći zbog postojanja informacija koje su pristrane, a prenose se korisnicima. Razlog pojave nepristranih informacija može biti sukob između izvora samog podatka i korisnika informacije.

Postoji mogućnost da menadžment namjerno kreira pristrane informacije kako bi ostvario neke svoje vlastite interese. Također moguće je da menadžment kreira informacije koje su pristrane, ali to radi nenamjerno.

Posljedice

Do potrebe za revizijom dolazi i zbog posljedica koje mogu nastati nakon objave izvještaja. Informacija može imati posljedice koje su značajne (npr. za ulagatelje, kreditore i sl.).

Kao primjer ekonomske posljedice koja može imati utjecaj na mišljenje revizora može se navesti promjena cijene dionica čime se mijenja i datum kada će se objaviti revizorsko mišljenje.

Složenost

Do potražnje za revizijom može doći i onda kada korisnici koji primaju informacije očekuju izvještaje visoke kvalitete. U slučaju da podatci budu složeni, a proces kojim se ti podatci prenose u informacije bude kompliciran doći će do veće potrebe za ovjeravanjem izvještaja

Udaljenost

Udaljenost predstavlja fizičko odvajanje, određena vremenska ili troškovna ograničenja. Navedena ograničenja i fizičko odvajanje mogu spriječiti korisnika da sami obavljaju reviziju. Zapravo udaljenost predstavlja spriječenost korisnika financijskih izvještaja da procjenjuju kvalitetu informacija kojima raspolazu.

Tablica 2: Razlika interne i eksterne revizije

INTERNA REVIZIJA	EKSTERNA REVIZIJA
Obavlja je osoblje zaposleno u trgovačkom društvu	Obavlja je osoblje koje je zaposleno u drugom trgovačkom društvu tj. instituciji
Na interni nadzor trgovačko društvo može utjecati	Nema utjecaja trgovačkog društva
Fokus je na ukupnom poslovanju trgovačkog društva i ispitivanju poslovnih funkcija	Fokus je na reviziji financijskih izvještaja
Cilj interne revizije je u pomaganju upravi pri donošenju poslovnih odluka	Cilj eksternih revizora je izražavanje mišljenja o istinitosti i objektivnosti financijskih izvještaja
Interni revizori obavljaju reviziju prema standardima koje je donio međunarodni Institut internih revizora	
Nije obavezna	Revizija zakonski obavezna
Izvješća se ne trebaju predavati	Izvješća je potrebno predavati

Izvor: Izrada autorice na temelju Stanišić (2015) i Filipović (2019).

2.4.Regulativni okvir eksterne revizije u Republici Hrvatskoj

Do visoke potrebe za regulacijom eksterne revizije dolazi zbog velikih troškova koji se s njom povezuju. U Hrvatskoj eksterna revizija je uređena *Zakonom o reviziji i Zakonom o računovodstvu* pri čemu se revizija obavlja u skladu sa okvirom revizijskih standarda i Kodeksom etike za profesionalne računovođe.

2.4.1. Zakon o računovodstvu¹¹

Zakon o računovodstvu obuhvaća i reviziju godišnjih financijskih izvještaja i godišnjeg izvješća. Prema članku 20. Zakona o računovodstvu obveznici revizije su: godišnji odvojeni i konsolidirani financijski izvještaji subjekta od javnog interesa te velikih i srednjih poduzetnika koji nisu subjekti od javnog interesa. Također obvezi podliježu i poduzetnici koji su matična društva velikih i srednjih grupa.

U slučaju da nisu obveznici revizije, obvezi revizije podliježu i odvojeni i konsolidirani godišnji financijski izvještaji dioničkih društava te komanditna društva i društva s ograničenom odgovornošću čiji odvojeni, konsolidirani podatci u godini koja prethodi reviziji prelaze pokazatelje u dva od sljedeća tri uvjeta: 1.iznos ukupne aktive 15.000.000,00 kuna, 2. iznos

¹¹ Zakon o računovodstvu NN 120/16, 116/18

prihoda 30.000.000,00 kuna te 3. prosječan broj radnika tijekom poslovne godine iznosi najmanje 25.

2.4.2. Zakon o reviziji¹²

Zakonom o reviziji (čl. 1) uređuje se :

- Obavljanje revizorskih usluga,
- Osobe ovlaštene za obavljanje revizorskih usluga
- Izdavanje i ukidanje odobrenja za rad
- Osnivanje i nadzor poslovanja Hrvatske revizijske komore
- Revizijski odbor i sustav nadzora i javnog nadzora
- Ministarstvo financija daje odobrenje za rad odnosno za obavljanje revizijskih usluga fizičkoj osobi koja ima položen revizorski ispit te koja ima dobar ugled. Odobrenje za rad predstavlja javna isprava.

Usluge revizije predstavljaju one usluge koje se obavljaju u skladu sa Zakonom, u skladu sa Međunarodnim revizijskim standardom, te u skladu sa ostalim pravilima i propisima koji su propisani.

2.5. Hrvatska revizijska komora

Hrvatska revizijska komora predstavlja strukovnu organizaciju društava revizije, revizora koji su samostalni, ovlaštenih revizora i vježbenika. Osnovana je 18. ožujka 2006. godine.

Temeljne zadaće i ovlasti komore su:

1. Prevođenje i objavljivanje standarda na hrvatski jezik
2. Donošenje nacionalnih revizijskih standarda
3. Prevođenje i objavljivanje etičkih standarda
4. Određivanje programa revizorskog ispita te određivanje naknade za njegovo provođenje
5. Provođenje ispita za revizore
6. Izbor oblika programa i naknade posebnog ispita
7. Zaštita interesa članova

¹² Zakon o reviziji NN 127/17

Tijela komore su:

1. Skupština
2. Upravno vijeće
3. Predsjednik
4. Odbor koji nadzire financijsko poslovanje i
5. Sud časti

Također postoje i tri odbora, a to su odbor zadužen za standarde i etiku, odbor zadužen za stručno osposobljavanje te odbor zadužen za suradnju sa sličnim i strukovnim organizacijama.

Ministarstvo financija zaduženo je za nadzor i provjeru kvalitete rada revizora i revizijskih društava, odnosno Komora nije nadležna za navedeno. Također Ministarstvo financija određuje mjere koje su vezane za eliminiranje nezakonitosti, radi poslove vezane uz odobrenje ili ukidanje mogućnosti rada revizorima, društvima i ostalima. Ministarstvo je zaduženo i za vođenje registara, izdavanje potvrda, te suradnju sa drugim nadzornim tijelima. Uz navedene poslove ministarstvo obavlja i još niz drugih poslova.

2.6. Međunarodni revizijski standardi (MrevS)

Međunarodni revizijski standardi namijenjeni su primjeni kod revizije financijskih izvještaja. Također njihova namjena odnosi se i na reviziju drugih informacija i usluga koje su povezane. Sadrže načela i postupke kako bi pružili naputke o korištenju Međunarodnih revizijskih standarda.

Sljedeće su organizacije i kotirajuća poduzeća posebno zainteresirani za korištenje i primjenu MrevS-ova:¹³

- Velike međunarodne računovodstvene tvrtke zanima korištenje MrevS-ova kao temelja za svjetske revizijske standarde
- Globalna javna poduzeća koja izvještavaju izvan nacionalnih granica

¹³ Soltani B. Revizija, Međunarodni pristup, str. 131

- Poduzeća uključena u izdavanje vrijednosnica u prekograničnim financijskim transakcijama
- Poduzeća koja izdaju vrijednosnice na vlastitim financijskim tržištima
- Globalne organizacije, koje su podržale uporabu MrevS-ova u reviziji financijskih izvještaja u svojim zakonodavstvima
- Računovodstvena tijela koja koriste MrevS-ove kao temelj za nacionalne revizijske standarde

2.7. Načela i standardi revizije

Razvojem teorije dolazi i do razvoja te mijenjanja revizijskih načela. Razvojem načela dolazi do stvaranja uvjeta u kojima će se razvijati standardi revizije. Razvojem načela revizije stvaraju se pretpostavke (postulati) koje se koriste za oblikovanje standarda revizije.



Slika 1: Povezanost standarda i načela revizije

Izvor: Izrada autorice na temelju Filipović Ivica 2009., Revizija

U revizijskoj praksi i teoriji uobičajeno se navode i koriste sljedeća revizijska načela:¹⁴

- načelo zakonitosti
- načelo profesionalne etike
- načelo neovisnosti

¹⁴ Tušek, B., Žager, I., op. Cit., str.64-69.

- načelo stručnosti i kompetentnosti
- načelo odgovornosti
- načelo dokumentiranosti
- načelo konkretnog izvješćivanja

Načelo zakonitosti predstavlja jedno od starijih načela. Podrazumijeva ispitivanje stvarnog stanja s zakonskim propisima.

Načelo profesionalne etike predstavlja načelo prema kojem se revizor u svom radu treba pridržavati pravila ponašanja radi zaštite revizije kao profesije. Zbog toga dolazi do donošenja nacionalnih kodeksa profesionalne etike koji se sastoje od obveznih pravila ponašanja za sve revizore.

Načelo neovisnosti zahtjeva da revizori moraju biti neovisne i samostalne osobe. To je razlog obavljanja eksterne revizije od strane revizorskih društava čije osoblje nije ni u kakvoj vezi s poslovanjem klijenta. Predstavlja jedno od temeljnih načela revizije.

Načelo stručnosti i kompetentnosti zahtjeva da osim moralnih normi revizor mora imati potrebno znanje kako bi mogao obavljati reviziju.

Načelo odgovornosti predstavlja revizorovu obvezu da treba odrediti odgovornost za nepravilnosti koje su nastale kod klijenta, odnosno kod njegovog poslovanja. Odgovornost revizora postoji i u situaciji u kojoj je revizor angažirao eksperta za određene poslove. Odgovornost revizora se najčešće preispituje kada je utvrđeno da je poduzeće imalo gubitak jer se koristilo mišljenje koje je iskazano od strane revizora.

Načelo dokumentiranosti predstavlja jedno je od starijih načela, povezuje se s načelima urednog knjigovodstva. Ovo načelo podrazumijeva da se revizorovo mišljenje treba temeljiti na dokumentiranim dokazima. Značaj dokumentacije dolazi do izražaja ako dođe do sporova, ako se traži naknada štete i slično.

Načelo konkretnog izvješćivanja odnosi se na izražavanje mišljenja revizora koje bi trebalo biti ispravno. Jedna od temeljnih zapreka za izražavanje mišljenja je da revizor nije u mogućnosti da dođe do potrebne dokumentacije. Potrebno je da revizorovo mišljenje bude utemeljeno u radnoj dokumentaciji.

Svako načelo koje je navedeno potrebno je poštovati tijekom revizijskog postupka. Ona nisu nepromjenjiva i stalna. Razvojem teorije i prakse dolazi i do njihovih promjena.

2.8 Proces revizije financijskih izvještaja

Prethodna revizija

Prethodna revizija predstavlja reviziju koja se obavlja do datuma na koji se financijski izvještaji izdaju. Započinje sa prihvaćanjem klijenta ili se zadržava klijent od prije. Drugi i treći korak predstavlja upoznavanje poslovanja klijenta, te se navedeni koraci odvijaju paralelno. Četvrti korak odnosi se na ocjenjivanje interne kontrole.

Završna revizija

Završna revizija obavlja se nakon datuma na koji se financijski izvještaji izdaju. Najznačajnija faza cijelog procesa je pribavljanje dokaza i izrađivanje dokumentacije. Na osnovi dokaza iskazuje se mišljenje. Prije nego formira mišljenje revizor provodi kontrolu cjelokupno obavljene revizije. Također pregledava svu radnu dokumentaciju te radi usporedbu dokaza koje je prikupio s programom revizije. Nakon svega navedenog revizor provodi procjenu značajnosti koja je konačna. Ako se ustanovi da nema novih područja za rizik, revizor izdaje izvješće.

Nekoliko je faza kroz koje revizor prolazi prilikom izrade izvještaja:

- Predrevizijske radnje
- Planiranje revizije
- Razmatranje sustava internih kontrola i provođenje testova kontrole
- Završavanje revizije i
- Izdavanje izvješća

Predrevizijske radnje

Prije procesa planiranja revizije revizor odlučuje hoće li zadržati postojećeg ili će odabrati novog klijenta, također razvija komunikaciju sa odborom, priprema pismo o preuzimanju revizije i ocjenjuje rad internog revizora.

Postoji razlika između radnji koje se poduzimaju prema novom i radnji koje se poduzimaju prema postojećem klijentu. Prije nego prihvati klijenta revizor treba provesti sva potrebna ispitivanja. Što se tiče komunikacije potrebno je da revizor dobije dopuštenje od mogućeg

klijenta kako se ne bi otkrile informacije koje su povjerljive. Ako se nastavi suradnja sa postojećim klijentom revizoru je dostupno više informacija o poslovanju klijenta.

U okviru definiranja uvjeta revizije važne upute revizoru pruža MrevS 21- Uvjeti preuzimanje obveza revizije.¹⁵ U skladu sa tim standardom očekuje se da se s klijentom usuglase uvjeti angažiranja. Dokumentiranje se postiže tako da što revizor šalje klijentu pismo o preuzimanju revizije ili neku drugu vrstu ugovora. U tom pismu sadržane su obveze obiju stranaka.

Planiranje revizije

Kako bi se revizija učinkovito obavljala potrebno je detaljno isplanirati revizijsko poslovanje. Instruktivni okvir za tu fazu revizije revizijskih aktivnosti revizori pronalaze u MrevS-u 30- Planiranje revizije financijskih izvještaja.

Planiranje revizije uključuje:

- Opisivanje vrste, rasporeda i obujma planiranih postupaka kod procjene rizika
- Opisivanje vrste, rasporeda i obujma daljnjih planiranih postupaka revizije za značajne transakcije, objavu i stanja na računu
- Druge postupke revizije koji se trebaju napraviti (naprimjer komunikacija sa odvjetnicima od klijenta i slično).

Razmatranje sustava internih kontrola i provođenje testova kontrole

Interne kontrole se međusobno razlikuju između subjekata. Na sam oblik sustava utjecaj imaju mnogi čimbenici kao što je na primjer sposobnost zaposlenika. Cilj je da troškovi postupka kontrole budu manji od koristi koje se očekuju.

Mrevs 315- „ Razumijevanje poslovnog subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja“ sadržava upute revizoru za bolje razumijevanje poslovnog subjekta i njegova okruženja.¹⁶

Ovaj standard također sadrži i upute revizoru kako bi se interne kontrole bolje razumjevale.

¹⁵ Međunarodni revizijski standardi Mrevs 210- Uvjeti preuzimanja obveza revizije, op.cit., str 74-84

¹⁶ Međunarodni revizijski standardi, Mrevs 315- Razumijevanje poslovnog subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja, op.cit., str. 156-194

Na djelotvornost internih kontrola mogu utjecati mnoga ograničenja kao što su sporazumi koji su tajni, greške djelatnika, te menadžersko nepoštivanje internih kontrola.

Sustav internih kontrola sklon je ograničenjima kao što su:¹⁷

- Greške radnika
- Postojanje tajnih sporazuma
- Nepoštivanje od strane menadžmenta sustava internih kontrola

Dovršavanje revizije

Nakon provođenja dokaznih testova, dokazi koji su se prikupili se povezuju te se nakon toga ocjenjuju. Najvažniji procesi unutar ove faze su analiziranje mogućih obveza, analiziranje događaja nastalih nakon datuma bilance te završni proces u kojem se radi procjena dokaza. Svi navedeni procesi odnose se na cijeli financijski izvještaj.

Oblikovanje i izdavanje revizorskog izvješća

Izdavanjem revizijskog izvještaja korisnicima se daje revizijski nalaz, odnosno rezultat revizije. Predstavlja završni dio procesa u kojem se prikupljaju dokazi koji su dovoljni.

¹⁷ Messier, W.F., op.cit., str. 199-200

3. KLJUČNA REVIZIJSKA PITANJA

3.1. Određivanje ključnih revizijskih pitanja

Mnogi korporativni skandali doveli su do porasta potražnje za podacima koji se nalaze unutar izvještaja. Sukladno tome došlo je do rasprave je li potrebno proširiti revizijska mišljenja te samim time osigurati više informacija korisnicima. Kao rezultat tih napora razvio se projekt koji dovodi do razvoja novog Međunarodnog računovodstvenog standarda.

Ključna revizijska pitanja označavaju pitanja koja su najbitnija kod revizije financijskih izvještaja koji se odnose na tekuće razdoblje.

Ovaj MRevS 701 stupa na snagu za sve revizije financijskih izvještaja koja završavaju na 15. prosinca 2016. ili nakon tog datuma. Prema ovom standardu ciljevi se odnose se određivanje ključnih revizijskih pitanja, te nakon formiranja mišljenja o izvještaju priopćavanje tih pitanja skupa sa njihovim opisivanjem u revizorovu izvješću.

Prema MRevS-u 701 iskazivanje ključnih revizijskih pitanja u mišljenju revizora vezano je za revizora koji ima formirano cjelokupno mišljenje.

Prema ovom standardu priopćavanje ključnih revizijskih pitanja ne predstavlja:

- Zamjenu za objavljivanje u financijskim izvještajima
- Zamjenu za revizorovo izražavanje modificiranog mišljenja kada je zahtijevano okolnostima određenog revizijskog angažmana u skladu s izmjenama MRevS-om 705¹⁸
- Zamjenu za izvješćivanje u skladu s MRevS-om 570¹⁹ (izmijenjenom) kada postoji značajna neovisnost u vezi s događajima ili uvjetima koji mogu stvarati određenu sumnju koja može biti značajna
- Mišljenje koje je odvojeno u definiranom pitanju

¹⁸ MRevS 705 (izmijenjen) Modifikacije mišljenja u izvješću neovisnog revizora

¹⁹ MRevS 570 (izmijenjen) Vremenska neograničenost poslovanja, točke 22-23

Također MRevS 701 podrazumijeva i definiranje revizijskih pitanja koja su ključna, odnosno zahtjeve koji trebaju biti zadovoljeni.

Prema tome prilikom definiranja, odnosno određivanja revizor uzima u obzir sljedeće (točka 9):

- Područja kod kojih je rizik pogrešnog prikazivanja znatan ili s znatnim rizicima u skladu s MRevS-om 315 (izmijenjenom)²⁰
- Bitne procjene revizora vezane za područja koja uključuju procjene menadžmenta koje su bitne, te procjene računovodstva za koje se smatralo da postoji procjena koja je nesigurna
- Utjecaj na reviziju prilikom bitnih događaja i transakcija

Na temelju navedenog određuje se koja su pitanja u skladu sa točkom 9, koja su najbitnija za reviziju, te koja pitanja zapravo jesu ključna.

Revizorov opis ključnih revizijskih pitanja

U izvještaju neovisnog revizora opis ključnog revizijskog pitanja podrazumijeva:

- odgovor zašto je određeno pitanje određeno kao najznačajnije
- kakva se obrada provela na pitanje koje se obrađivalo
- da su potrebna, odnosno da postoje određena objavljivanja

Prilikom opisa ključnih revizijskih pitanja, revizor uključuje:

- značenje odgovora koje je najbitnije za određeno pitanje
- sažeti pregled procedura koje su se obavile
- krajnji rezultat procedura koje su se provele
- shvaćanja koja su ključna, a koja su vezana za pitanja

²⁰ MRevS 315 (izmijenjen), Prepoznavanje i procjenjivanje rizika značajnih pogrešnih prikazivanja tijekom stjecanja razumijevanja subjekta i njegovog okruženja

3.2 Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja

Revizor opisuje sva ključna pitanja korištenjem određenog podnaslova u dijelu revizorova izvješća pod naslovom „Ključna revizijska pitanja“.

U uvodnom tekstu navedenog odjeljka revizor navodi:

- da su pitanja revizije ona koja su po njegovoj procjeni najbitnija za provođenje revizije
- da se revizijska pitanja navode kao cjeline

Ključna revizijska pitanja ne predstavljaju zamjenu za izražavanje modificiranog mišljenja, odnosno revizor neće priopćiti pitanje kada njegov učinak bude da se mišljenje modificira u skladu sa MRevSom 705.

Revizor će opisivati svako ključno pitanje u revizorovom mišljenju osim ako (točka 14):

- ako se ne zabranjuje javna objava o tom pitanju zakonski ili nekom regulativom
- ako je revizor odredio da se pitanje neće prikazati u mišljenju revizora jer bi mogle postojati određene posljedice koje bi mogle biti negativne

3.3. Utjecaj ključnih pitanja na izvještaj neovisnog revizora

Izvještaj revizora predstavlja konačni rezultat revizorova rada. Ulagateljima i ostalim klijentima potrebni su izvještaji kako bi dobili što bitnije, odnosno značajnije informacije.

Prednosti korištenja MSR 701 u izvještajima su:

- bolja komunikacija revizora i ulagatelja
- veće povjerenje korisnika
- dostupnost informacija je veća
- povećava se kvaliteta revizije
- naglasak je na onim pitanjima koja bi trebala biti razlog komunikacije

Nedostaci korištenja ključnih revizijska pitanja su:

- vrijeme koje je potrebno za komunikaciju odbora i revizora
- što je više pitanja korisnici imaju manje pozornosti za ostale dijelove
- njihovim objavljivanjem veća je i odgovornost revizora
- predstavljaju dodatne troškove

Potrebno je znati da ključna revizijska pitanja ne predstavljaju zamjenu za ostale objave, nisu zamjena za modificirano mišljenje, nisu posebno mišljenje o određenim pitanjima, te da ne predstavljaju zamjenu za izvještavanje o neograničenosti poslovanja

Prikaz pojedinačnih ključnih pitanja

Pri određivanju ključnog pitanja revizor mora paziti da tekst bude formiran na način na koji će ga njegovi korisnici shvatiti, odnosno shvatiti samo značenje tog pitanja, ali i odnos ostalih elemenata i ključnih pitanja. Potrebno je da način, odnosno stil pitanja koji će se upotrebljavati u opisivanju ključnog pitanja neće navesti klijenta na zaključak da revizor nije riješio pitanje na pravilan način. Potrebno je zaobilaziti da se ključna revizijska pitanja priopćavaju u obliku fraza. Pri određivanju teksta kojim se vrši objava ključnog pitanja revizor mora uzeti u obzir oblik na koji je o navedenom pitanju klijent revizije pisao u svojim napomenama.

3.4. Usporedba starog i novog modela izvještavanja

Prema Zakonu o reviziji određen je sadržaj revizijskog izvješća. Prema Zakonu o reviziji (NN 143/05, 139/08, 127/17) ono mora biti u pisanom obliku te mora sadržavati (članak 58 NN):

- informacije o subjektu čiji su izvještaji predmet revizije
- službeni naziv, datum i razdoblje za koje se odnosi
- okvir izvještavanja koji se primjenjivao tijekom sastavljanja izvještaja
- prikaz obujma zakonske revizije i načela na temelju koji se obavila revizija
- mišljenje revizora može biti pozitivno, s rezervom ili negativno
- ukazivanje na sva pitanja na koje se upozoravalo od strane društva
- mišljenje o tome je li izvješće koje je dalo poslovodstvo u skladu sa financijskim izvještajem, je li sukladan zakonu i je li revizor odredio greške koje bi mogle biti znatne
- izvješće o neizvjesnošću vezano za događaje koji dovode u pitanje mogućnost subjekta za nastavak poslovanja koje je vremenski neograničeno
- informacija o sjedištu društva
- u slučaju zakonske revizije subjekata od javnog interesa dodatno i elemente propisane člankom 10, Uredbe (EU) br. 537/2014.

Razlike stari & novi model

Stari model MRevS 700 odnosio se na reviziju financijskih izvještaja za razdoblja koja su započela 15. prosinca 2009. godine ili nakon tog datuma, dok je novi model MRevS 700(izmijenjen) na snazi za revizije financijskih izvještaja za razdoblja koja završavaju na 15. prosinca 2016. ili nakon tog datuma. Razne situacije i okolnosti dovele su do izmjena u navedenim modelima.

Prema starom modelu revizijsko izvješće je trebalo sadržavati:

1. Naslov
2. Naslovnik
3. Uvodni odjeljak
4. Odgovornost menadžmenta za financijske izvještaje
5. Revizorova odgovornost
6. Revizorovo mišljenje
7. Druge odgovornosti izvještavanja
8. Potpis revizora
9. Revizorova adresa

Novim modelom uvele su se određene promjene, odnosno u novom modelu revizijsko izvješće treba sadržavati:

1. Naslov
2. Naslovnik
3. Revizorovo mišljenje
4. Osnovu za mišljenje
5. Vremensku neograničenost poslovanja
6. Ključna revizijska pitanja
7. Druge informacije
8. Odgovornost za financijske izvještaje
9. Revizorovu odgovornost za provedenu reviziju
10. Smještaj opisa revizorove odgovornosti za reviziju financijskih izvještaja
11. Ostale odgovornosti
12. Ime partnera koji je angažira
13. Potpis revizora
14. Adresa revizora

15. Datum izvješća

Iz navedenog se može zaključiti kako je novi model dosta opširniji s obzirom na stari. Naslov u kojem je navedeno da se radi o izvješću neovisnog revizora i naslovnik koji se odnosi se na to da će revizorovo izvješće biti naslovljeno prema zahtjevima okolnosti angažmana nisu se mijenjali u novom u odnosu na stari model.

Iza naslova i naslovnika javljaju se modifikacije u modelima. Novi model u usporedbi sa starim nema uvodni odjeljak. Taj uvodni model u starom modelu sadržavao je:

- subjekte kojima su se izvještaji revidirali,
- izjavu o revidiranju izvještaja
- naziv svakog izvješća u financijskom izvještaju
- poziv na sažetak računovodstvenih politika i druge informacije
- nadnevak svakog financijskog izvještaja

U novom modelu nakon naslova i naslovnika umjesto uvodnog odjeljka dolazi revizorovo mišljenje, koje sadrži i sve podatke koje su u starom modelu bile sadržane u uvodnom odjeljku.

Razlika novog u odnosu na stari model je i dio osnova za mišljenje. Taj dio sadrži:

- navod da je revizija obavljena u skladu sa Međunarodnim revizijskim standardima
- navod o revizijskoj neovisnosti i o tome da su ispunjene ostale odgovornosti
- navod je li revizor vjeruje da su dokazi koji su prikupljeni primjereni i dovoljni da se osigura osnova za mišljenje

Iza osnove za mišljenje u novom modelu dolazi vremenska neograničenost poslovanja, gdje je moguće primijeniti, a nakon toga dolazi dio ključna revizijska pitanja koja su prethodno objašnjena.

Nakon ključni revizijskih pitanja u novom modelu izvještavanja slijedi dio sa ostalim informacijama. U novom modelu zatim slijedi odjeljak odgovornosti za financijske izvještaje u kojem se opisuju odgovornosti menadžmenta za sastavljanje financijskih izvještaja, procjenjivanje sposobnosti subjekta da nastavi s poslovanjem po vremenski neograničenom poslovanju.²¹ Zatim slijedi odgovornost revizora i druge odgovornosti koje su sa odgovornosti za financijske izvještaje u starom modelu bile navedene nakon uvodnog odjeljka.

²¹ MRevS 570 (izmijenjen), točka 2.

Nakon revizijskih odgovornosti u novom modelu slijedi odjeljak „Ime angažiranog partnera“ koji u starom modelu nije postojao. Nakon toga slijede dijelovi „Potpis revizora“ i „Revizorova adresa“ koji su postojali i u starom modelu izvještavanja. Jedina razlika je da u novom modelu dio „Revizorova adresa“ ide prije dijela „Datum revizorova mišljenja“.

3.5. Važnost financijskih izvještaja- podloga za obavljanje revizije

Osnovni cilj eksterne revizije je omogućiti da izvještaji prikazuju istinit i fer prikaz financijskog položaja i učinkovitost poslovanja. Kako bi eksterni revizor mogao obaviti reviziju kvalitetno potrebno je da se pridržava svih pravila i politika. Njegova osnova zadaća je zapravo otkrivanje grešaka ili manipulacija zbog kojih su pogreške unutar financijskih izvještaja značajne.

Kako bi se navedeno omogućilo revizijskim postupcima se vrši:

- (a) provjera prisustva i djelovanje sustava internih kontrola,
- (b) ispitivanje poslovnih događaja s namjerom da se odrede moguće greške ili manipulacije i
- (c) ispitivanje načina sastavljanja izvještaja, odnosno utvrđivanje je li se prilikom sastavljanja izvještaja pridržavalo propisanih pravila, to jest jesu li pozicije iz glavne knjige

Eksterna revizija osigurava kvalitetu financijskih izvještaja na način da:

- radi provjeru revizorske kuće i revizora koji su angažirani
- prije nego započne reviziju prikuplja sve potrebne podatke o budućem klijentu, provodi razne upitnike i analize. Pri tome je bitno menadžmentu postaviti pitanja o prijevarama i potencijalnim prijevarama, o tome kakve spoznaje imaju o mogućim prijevarama, kako funkcionira interna kontrola i kakva je komunikacija između osoblja, menadžmenta poduzeća i slično
- prilikom planiranja potrebno je provesti raspravu o promjenama, te o mogućim materijalnim nepravilnostima
- potrebno je pratiti odnosno provjeravati događaje koji nisu običajni, te utvrđivati događaje koji će imati neke buduće utjecaje na izvješća koja se revidiraju
- tijekom završne revizije revidirati pozicije računa dobiti i gubitka, bilance i drugih izvještaja, pažnja se treba usmjeriti i na prihode i rashode, odnosno njihovo priznavanje

4. EMPIRIJSKA ANALIZA

Empirijski dio ovog rada vezan je uz istraživanje koje se odnosi na ostvarivanje navedenih ciljeva. Cilj je analizirati kako su zahtjevi novog Međunarodnog revizijskog standarda korišteni u praksi. Cilj empirijskog dijela rada je odrediti i definirati moguće razlike u strukturi, broju i detaljnosti, odnosno informativnosti ključnih revizijskih pitanja za uzorak listanih poduzeća u 2018. u odnosu na 2017. godinu.

U prvom potpoglavlju ovog dijela opisat će se uzorak istraživanja i metodologije koje će se koristiti. Drugi dio sadrži rezultate provedenog istraživanja, a treći dio osvrt na istraživanje koje se provelo.

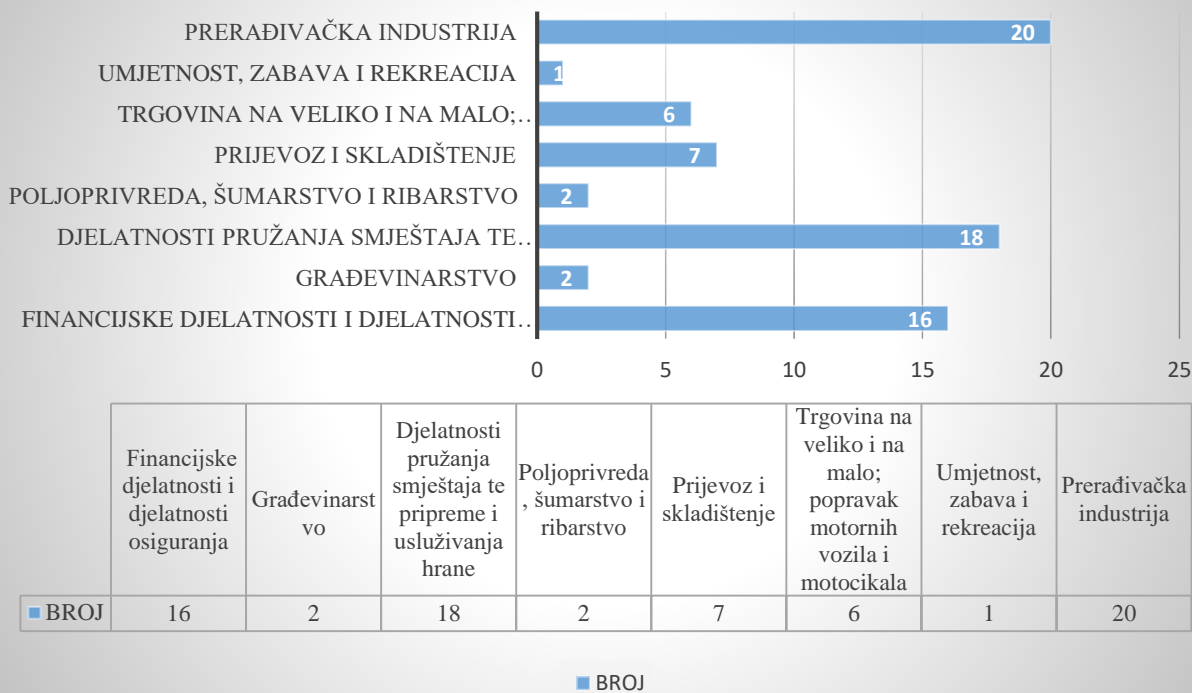
4.1. Metodologija i uzorak istraživanja

Istraživanje se provelo nad financijskim izvještajima poduzeća listanih na Zagrebačkoj burzi. Poduzeća koja su predmet istraživanja predstavljaju društva koja su kategorizirana kao društva od javnog interesa. Na temelju podataka sa Zagrebačke burze za konačan uzorak prikupili su se podatci za 72 poduzeća. Podatci koji su se koristili su prikupljeni iz financijskih izvještaja navedenih poduzeća, te su prikupljeni za 2017. i 2018 godinu.

Statistički testovi koji će se koristiti su t-test kojim će se u prvoj hipotezi testirati aritmetičke sredine dva zavisna uzorka. U drugoj hipotezi koristit će se Mann-Whitney U test koji se koristi za uzorke koji su nezavisni i na kraju će se koristiti Kruskal Wallis test, za testiranje nezavisnih uzoraka koji se mjere uz pomoć redoslijednih skala.

Poduzeća koja su se koristila u istraživanju predstavljaju poduzeća iz različitih djelatnosti. U nastavku će se grafikonom prikazati broj poduzeća iz uzorka prema njihovim glavnim, odnosno primarnim djelatnostima.

Broj poduzeća u uzorku prema djelatnosti



Izvor: Samostalna izrada autorice prema prikupljenim podacima

Graf 1: Broj poduzeća u uzorku prema djelatnostima

Iz prethodnog grafa se može vidjeti da se najveći broj poduzeća bavi prerađivačkom industrijom odnosno djelatnosti, njih čak 20 od ukupno 72 poduzeća. Nakon prerađivačke industrije najveći broj poduzeća bavi se Djelatnosti pružanja smještaja i usluživanja hrane (18 od 72 poduzeća), zatim financijska djelatnost i djelatnost osiguranja (16 od ukupno 72 poduzeća). Najmanji broj poduzeća bavi se umjetnošću, zabavom i rekreacijom (samo 1 od ukupno 72 poduzeća).

4.2. Rezultati provedenog istraživanja

4.2.1. Deskriptivni primjer ključnih revizijskih pitanja

Prije samog istraživanja, odnosno istraživanja hipoteza u nastavku će se prikazati primjeri pozitivnog mišljenja i mišljenja s rezervom. Primjeri su prikupljeni tijekom prikupljanja podataka potrebnih za istraživanje sa Zagrebačke burze.

Ključna revizijska pitanja (nastavak)

<i>Ključno revizijsko pitanje</i>	<i>Kako je tijekom revizije adresirano pitanje</i>
<p>Vrednovanje ulaganja u nekretnine <i>Obratite pozornost na bilješke 2, 3 i 18 u financijskim izvještajima</i></p> <p>Procjena fer vrijednosti nekretnina za Grupu predstavlja zahtjevan proces s obzirom na kompleksnost metode procjene vrijednosti.</p> <p>Grupa kod naknadnog mjerenja ulaganja u nekretnine primjenjuje model fer vrijednosti. Prilikom naknadnog mjerenja dobiti ili gubici proizašli iz promjena fer vrijednosti ulaganja u nekretnine se uključuju u dobit ili gubitak razdoblja u kojem su nastali. Procjene se izrađuju svake godine u skladu s računovodstvenim standardom.</p> <p>Uprava Društva procijenila je fer vrijednost ulaganja u nekretnine na dan 31.12.2017. godine u iznosu od 395 milijuna kuna s smanjenjem dobiti koja je evidentirana u računu dobiti i gubitka u iznosu od 4,2 milijuna kuna za godinu koja je završila 31.12.2017. godine. Za potrebe procjene vrijednosti ulaganja u nekretnine pribavljene su studije neovisnog procjenitelja za cjelokupni portfelj koje Grupa posjeduje. Procjene vrijednosti nekretnina ovisne su o određenim ključnim pretpostavkama, visini zakupnine na tržištu, stopi kapitalizacije i tržišnoj vrijednosti zemljišta.</p>	<p>Naše revizijske procedure koje se odnose na vrednovanje ulaganja u nekretnine od strane Uprave Grupe uključuju:</p> <ul style="list-style-type: none">- Ocjenu sposobnosti, nadležnosti te objektivnosti neovisnog procjenitelja;- Procjenu korištenih metodologija te prikladnost korištenih glavnih pretpostavki u skladu sa našim poznavanjem industrije;- Na temelju uzorka, provjeru točnosti i značajnosti korištenih podataka; te <p>Pregledali smo i informacije objavljene u financijskim izvještajima vezano za dodatne informacije o vrednovanju nekretnina.</p>

Slika 2 : Objava KRP-pozitivno mišljenje

Izvor: Revizijsko izvješće društva X d.d. za 2017. godinu

Ključna revizijska pitanja (nastavak)

<p>Umanjenje vrijednosti danih zajmova <i>Obratite pozornost na bilješke 2 i 20 u financijskim izvještajima</i></p> <p>U skladu sa Međunarodnim računovodstvenim standardom 39 – financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje (dalje u tekstu: MRS 39), Grupa ima opće rezervacije za cijeli portfelj danih zajmova te pojedinačne rezervacije po danim zajmovima drugim društvima.</p> <p>Dani zajmovi drugim društvima na dan 31. prosinca 2017. godine iznose do 21% ukupne imovine Grupe. Portfelj danih zajmova sastoji se većinom od društva iz industrije osiguranja te društava koje posjeduju stanice za tehničke preglede vozila.</p> <p>Portfelj danih zajmova sastoji se od velikih pojedinih zajmova što od Grupe zahtijeva nadziranje dužnikove mogućnosti otplate te potrebu za procjenom budućih novčanih tijekova temeljnih na operativnom poslovanju pojedinog dužnika i kolateralima, primjerice nekretninama.</p> <p>Umanjenje vrijednosti danih zajmova za Grupu predstavlja izuzetno bitan proces jer zahtjeva primjenu prosudbi i subjektivnih procjena Uprave Društva prvenstveno vezano za procjenu budućih slobodnih novčanih tokova zajmoprimaca, poslovne perspektive zajmoprimaca te vrednovanja kolaterala po danim zajmovima.</p>	<p>Naše revizijske procedure kao odgovor na definirani specifični rizik Grupe, a koje se odnose na procjenu Uprave Društva o potrebnoj rezervaciji za pojedine dane zajmove, uključuju sljedeće:</p> <ul style="list-style-type: none">- Razumijevanje politike davanja zajmova Grupe te procjenu postupka identifikacije naznaka za umanjene vrijednosti zajmova.- Izabrali smo uzorak danih zajmova za pregled.- Za dane zajmove po kojima nije bilo otplata, procijenili smo očekivanja Uprave Društva o budućim novčanim tokovima, vrednovanju kolaterala, očekivanoj mogućnosti naplate i ostalim izvorima otplate. Procijenili smo konzistentnost korištenih glavnih pretpostavki.- Za pojedine dane zajmove provjerili smo točnost podataka koji se nalaze u računovodstvenim evidencijama.- Za dane zajmove koji su osigurani kolatralom nekretnine iznos potrebne rezervacije izračunate na temelju očekivanih budućih novčanih tokova, preispitali smo uzimajući u obzir fer vrijednost predmetne nekretnine umanjenu za troškove prodaje, korišteni faktor umanjenja te očekivani period naplate.- Za neosigurane dane zajmove provjerili smo dužnikov slobodni novčani tok za potrebe otplate zajmova.- Za dane zajmove po kojima je bilo otplata provjerili smo da dužnik nije ostvario gubitke ili da nisu nastupile druge okolnosti koje bi mogle dovesti u pitanje mogućnost otplate zajmova. <p>Pregledali smo i informacije objavljene u financijskim izvještajima Grupe da bismo ocijenili njihovu dostatnost u smislu razumljivosti.</p>
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Slika 3: Objava KRP-pozitivno mišljenje

Izvor: Revizijsko izvješće društva X za 2017. godinu

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA (nastavak)

Izvešće o reviziji financijskih izvještaja (nastavak)

Ključna revizijska pitanja (nastavak)

<p>Vrednovanje nelikvidnih financijskih instrumenata <i>Obratite pozornost na bilješke 2, 3 i 19 u financijskim izvještajima</i></p> <p>Vrednovanje financijskih instrumenata Grupe (dionice dioničkih društava i društava koja kotiraju na burzi bez značajnog trgovanja) je bilo ključna točka fokusa revizije zbog kompleksnosti kod vrednovanja pojedinih instrumenata, koje je vršila Uprava Društva, te značajnosti prosudbi i procjena Uprave Društva vezano za odabir društva sličnih značajki koja su korištenja u benchmark analizi te odabir prosječnih ponderiranih kamatnih stopa. Točnije, određivanje cijena za financijske instrumente u čijem izračunu su korišteni inputi koji nisu javno dostupni.</p> <p>Na 31.12.2017. godine, 16% (309 milijuna kuna) ukupne imovine Grupe koje su vrednovane prema fer vrijednosti su klasificirane na razini 3, tj. koje su izračunate korištenjem inputa koji nisu javno dostupni. Financijski instrumenti razine 3 su pretežito sastavljeni od dionica koje ne kotiraju i dionica koje kotiraju na burzi, ali bez značajnog trgovanja.</p>	<p>Naše revizijske procedure koje se odnose na vrednovanje nelikvidnih financijskih instrumenata od strane Uprave Društva uključuju:</p> <ul style="list-style-type: none">- Za dionice koje su nelikvidne pri trgovanju provjerili smo prikladnosti korištenih metodologija vrednovanja.- Za uzorak financijskih instrumenata sa značajnim vrijednostima, a gdje parametri procjene nisu dostupni, koristili smo interne stručnjake kako bi kritički procijenili pretpostavke korištene pri vrednovanju te podatke korištene od strane Uprave Društva ili proveli neovisne procjene vrijednosti sa naznakom na alternativne metode korištene od strane drugih sudionika na tržištu i analizu osjetljivosti ključnih faktora. <p>Također, pregledali smo i informacije objavljene u financijskim izvještajima Grupe da bismo ocijenili njihovu dostatnost u smislu razumljivosti i procijenili smo da objave u financijskim izvještajima prikladno iskazuju izloženost Grupe riziku vrednovanja financijskih instrumenta. Procijenili smo politiku hijerarhije fer vrijednosti sa zahtjevima međunarodnog standarda financijskog izvještavanja 13 – mjerenje fer vrijednosti.</p>
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Slika 4: Objava KRP-pozitivno mišljenje

Izvor: Revizijsko izvješće društva X. za 2017. godinu

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA (nastavak)

Izvjješće o reviziji financijskih izvješćaja (nastavak)

Ključna revizijska pitanja (nastavak)

<p>Vrednovanje tehničkih pričuva <i>Obratite pozornost na bilješke 2 i 29 u financijskim izvješćajima</i></p> <p>Tehničke pričuve Grupe, koje uključuju pričuve za prijavljene, a neisplaćene štete i pričuve za ne istekle rizike, odražavaju neizvjesnost koja je sastavni dio osiguravateljne industrije.</p> <p>Izračun tehničkih pričuva je zahtjevan jer uključuje visoku razinu procjene i kompleksne matematičke i statističke izračune. Kod pričuva za prijavljene, a neisplaćene štete, Odjel šteta određuje iznos pričuve nakon obrade svih dostupnih informacija.</p> <p>Podaci o štetama se agregiraju i promatraju na skupnoj razini kako bi se odredio ukupan iznos gubitaka koji će nastati za sve police po vrsti osiguranja. Modeli pričuva šteta uzimaju u obzir iskustvo, razvoj šteta, tržišne uvjete, kao i pretpostavke koje su osjetljive na pravne, ekonomske i razne druge faktore nesigurnosti kako bi se procijenili gubici. Pričuva za neistekle rizike se računa uzimajući u obzir knjižene premije, prirodu rizika i općeprihvaćene metode vrednovanja.</p> <p>Uprava provjerava štete i premije, ulazne pretpostavke za modele i odgovorni su za imenovanje ovlaštenog neovisnog aktuara koji ima zadatak pregledati procijenjene pričuve kako bi se osiguralo da su adekvatne.</p>	<p>Prilikom revizije tehničkih pričuva, napravili smo provjeru dizajna i implementacija kontrola, test detalja i analitičke procedure na tehničkim pričuva Grupe. Također smo usporedili aktuarske metode i pretpostavke koje koristi Uprava s podacima unutar tržišta osiguranja i s priznatim aktuarskim procedurama.</p> <p>Naše procedure uključuju pregled pretpostavki koje je koristio nezavisni kvalificirani ovlašteni aktuar, provjeru ulaznih podataka za izračun tehničkih pričuva razumijevanje donesenih zaključaka, ocjenu konzistentnosti metodologije u usporedbi s prethodnim godinama te ocjenu jesu li promjene u aktuarskim modelima u skladu s našim očekivanjima proizašlima iz razvoja u samom poslovanju i na tržištu.</p> <p>Angažirali smo neovisnog ovlaštenog aktuara kako bismo analizirali i kritički preispitali kalkulaciju pričuva koje su najviše podložne neizvjesnosti i koje su najveće po iznosima. Usporedili smo neovisnu analizu i onu koju je provela Uprava te smo dobili objašnjenja značajnih razlika, ukoliko ih je bilo.</p> <p>Pregledali smo i informacije objavljene u financijskim izvješćajima Grupe da bismo ocijenili njihovu dostatnost u smislu razumljivosti same transakcije korisnicima financijskih izvješćaja.</p>
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Slika 5: Objava KRP-pozitivno mišljenje

Izvor: Revizijsko izvješće društva X. za 2017. godinu

Iz slika 2, 3, 4 i 5 vidljivo je da poduzeće ima 4 ključna revizijska pitanja koja se odnose na vrednovanje ulaganja u nekretnine, umanjeње vrijednosti danih zajmova, vrednovanje nelikvidnih financijskih instrumenata, te vrednovanje tehničkih pričuva. Vrednovanje ulaganje u nekretnine vezano je za procjenu fer vrijednosti. Revizori su u skladu s tim proveli ocjenu sposobnosti i objektivnost neovisnog procjenitelja kojeg je društvo angažiralo, također je provedena i procjena metodologija koje su se koristile, te se provela i provjera točnosti podataka koji su se koristili.

Drugo ključno pitanje vezano je za umanjeње vrijednosti danih zajmova. Revizorska procedura koja se provela za navedeno društvo bila je vezana uz procjenu uprave o neophodnoj rezervaciji za dane zajmove. Za istraživanje revizori su uzeli nekoliko zajmova koje su pregledali,

provjeravali su točnost za određene zajmove, odnosno podatke vezane za njih u evidenciji računovodstva, za zajmove koji nisu osigurani provjeravao se dužnikov novčani tok za potrebe otplate i sl.

Treće ključno revizijsko pitanje kod ovog primjera odnosi se na vrednovanje nelikvidnih financijskih instrumenata. Za navedeno revizori su proveli provjeru prihvatljivosti metodologija za nelikvidne dionice, te se za uzorak, gdje parametri nisu bili dostupni koristilo znanje internih stručnjaka.

Četvrto ključno pitanje vezano je za vrednovanje tehničkih pričuva kod kojeg su revizori proveli procedure u kojima su angažirali aktuara radi analize kalkulacije rezervi koje su neizvjesne i koje su najveće po iznosima. Također procedura je uključivala i pregled informacija koje su objavljene u izvještajima poduzeća.

Na slici 6 prikazana je objava ključnog revizijskog pitanja na primjeru poduzeća Y za koje je revizor 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 godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja tekućeg razdoblja i uključuju prepoznate najznačajnije rizike značajnog pogrešnog prikazivanja uslijed pogreške ili prijevare s najvećim učinkom na našu strategiju revizije, raspored raspoloživih naših resursa i utrošak vremena angažiranog revizijskog tima. Tim pitanjima smo se bavili u kontekstu naše revizije godišnjih financijskih izvještaja kao cjeline i pri formiranju našeg mišljenja o njima, i mi ne dajemo zasebno mišljenje o tim pitanjima.

Vrednovanje zaliha

S obzirom na djelatnost Grupe, zalihe se ključna imovina kojom Grupa upravlja da bi ostvarivalo prihode. S obzirom na kompleksnost poslovanja i visinu zalihe koju Grupa posjeduje postoji rizik da su zalihe iskazani u višem iznosu od onog koji Grupa može ostvariti njihovom realizacijom.

Naši revizijski postupci obuhvaćaju testove detalja kako bi se provjerila nadoknadivost knjigovodstvene vrijednosti zaliha.

Na statistički izabranom uzorku, testirali smo je li neto utrživa vrijednost zaliha veća od knjigovodstvene vrijednosti na dan 31. prosinca 2018. godine.

Također, pregledali smo starosnu strukturu zaliha na dan 31. prosinca 2018. godine kako bi se uvjerali postoje li nekurentne zalihe kojima vrijednost nije umanjena.

Prilikom prisustvovanja inventuri obratili smo pozornost na stanje zaliha i način postupanja s oštećenom zalihom.

Slika 6: Objava KRP-a- mišljenje s rezervom

Izvor: Revizijsko izvješće društva Y za 2018. godinu.

Iz slike 6 vidimo da je iskazano mišljenje s rezervom. Ključno revizijsko pitanje odnosi se na vrednovanje zaliha koje predstavljaju ključnu imovinu za ostvarivanje prihoda poduzeća. U navedenom slučaju postoji mogućnost da su zalihe iskazane u iznosu koji je viši od stvarnog iznosa koje poduzeće može ostvariti.

4.2.2. Broj ključnih revizijskih pitanja

Prva istraživačka hipoteza koja će se istraživati odnosi se na broj ključnih revizijskih pitanja iskazanih u financijskim izvještajima poduzeća sa burze za 2017. i 2018. godinu.

H1: Ne postoji značajna razlika u broju KRP-a za 2017. i 2018. godinu

Kao što je prethodno navedeno kod ključnih revizijskih pitanja bitnija je kvaliteta od kvantiteta. Samim time u novom MRevS-u 701 taj broj ključnih revizijskih pitanja nije propisan.

Također bolje je da je taj broj ključnih revizijskih pitanja manji kako bi pozornost korisnika izvještaja ostala i na drugim dijelovima izvještaja a ne samo na dijelu gdje su navedena ključna revizijska pitanja. U nastavku grafikonom će se prikazati prosječan broj ključnih revizijskih pitanja na temelju svih revidiranih poduzeća koji su u uzorku, za 2017. i 2018. godinu.

Tablica 3: Srednje vrijednost KRP-ova za 2017

N=72	KRP 2017
Aritmetička sredina	1,4028
Medijan	1
Mod	1
Standardna devijacija	1,2964
Minimum	0
Maksimum	8

Izvor: Izračun autorice

Tablica 4: Srednje vrijednosti KRP-ova za 2018

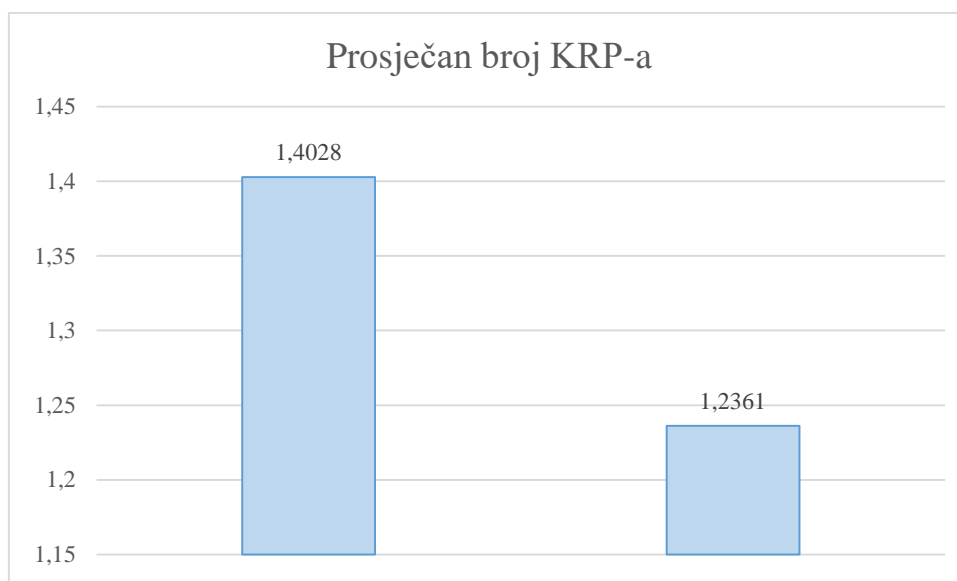
N=72	KRP 2018
Aritmetička sredina	1,2361
Medijan	1
Mod	1
Standardna devijacija	0,9857
Minimum	0
Maksimum	4

Izvor: Izračun autorice

Iz tablice 3 i tablice 4 vidimo kako se prosječan broj ključnih revizijskih pitanja razlikuje u 2017. i 2018. godini. Medijan koji predstavlja srednju vrijednost koja dijeli statistički niz na dva dijela, u omjeru 1:1, jednak je za promatrane godine, što znači da je 50% revizorskih izvještaja imalo jedno ili nijedno ključno revizijsko pitanje, dok je 50% ostalih poduzeća imalo više od jednog ključnog revizijskog pitanja. Mod koji predstavlja vrijednost koja se najviše pojavljuje u nekom nizu jednak je za 2017. i 2018. godinu i iznosi 1, odnosno u revizorskim izvještajima za promatrane godine najčešće je bilo jedno ključno revizijsko pitanje.

Minimalan broj KRP-ova u 2017. i 2018. je jednak (0). Kod maksimuma postoji razlika za promatrane godine. Maksimalan broj KRP-ova u 2017. godini je 8 dok je u 2018. godini maksimalan broj ključnih revizijskih pitanja 4.

Također osim razlike u maksimumu postoji i razlika kod standardne devijacije. Standardna devijacija koja predstavlja mjeru prosječnog odstupanja od aritmetičke sredine, veća je u uzorku iz 2017. godine.



Graf 2: Prosječan broj KRP-ova za 2017. i 2018

Izvor: Izračun autorice

Iz prethodno prikazanog grafa zaključujemo da broj ključnih revizijskih pitanja nije jednak za promatrane godine.

U nastavku će se koristiti programski paket SPSS te će se testirati hipoteza o razlici prosječnih vrijednosti dva zavisna skupa.

Tablica 5: Rezultat aritmetičke sredine dva zavisna uzorka

Statistika zavisnih uzoraka					
Par 1		Prosjek	N	Standardna devijacija	Prosječna standardna greška
	KRP_2017	1,40	72	1,296	,153
	KRP_2018	1,24	72	,986	,116

Izvor: izračun autorice u SPSS-u.

Tablica 5 predstavlja iste rezultate kao i prethodno prikazan graf i tablica prosječnog broja ključnih revizijskih pitanja za 2017. i 2018. godinu u kojoj su prikazani aritmetička sredina, mod, medijan, standardna devijacija, minimum i maksimum.

Tablica 6: Rezultat testa aritmetičkih sredina dva zavisna skupa

Test zavisnih uzoraka									
		Razlike između parova				t	df	Signifikantnost (2-tailed)	
		Prosjek	Standardna devijacija	Prosječna standardna greška	95% vjerojatnosti, interval razlike				
Par 1	KRP_2017	,167	1,048	,124	Donji	Gornji	1,349	71	,182
	KRP_2018				-080	,413			

Izvor: Izračun autorice u SPSS-u

Na temelju granične signifikantnosti koja je prikazana u tablici 6 i iznosi 18.2%, što je veće od graničnih 5% što znači da se nulta hipoteza ne može odbiti. Prva istraživačka hipoteza koja je postavljena u ovom istraživanju se prihvaća.

4.2.3. Revizijsko mišljenje i broj ključnih revizijskih pitanja

Druga hipoteza u ovom istraživanju glasi:

H2: Ne postoji razlika u broju ključnih revizijskih pitanja u odnosu na mišljenje revizora

Kao što je prethodno navedeno revizijsko mišljenje može biti pozitivno, mišljenje s rezervom, suzdržanost od mišljenja i negativno mišljenje. Posljednja tri predstavljaju modificirano mišljenje. Ovisno o vrsti pitanja koja izaziva modifikaciju i revizijskoj prosudbi odlučuje se o vrsti modificiranog izvješća.

Pretpostavlja se da će poduzeća koja imaju pozitivno mišljenje imati i manji broj ključnih revizijskih pitanja, jer se pozitivno mišljenje izražava kada ne postoji kršenje računovodstvenih načela, ne postoji sumnja o vremenskoj neograničenosti poslovanja klijenta, objavljivanje je primjereno, te je revizor obavio sve postupke koji su bili potrebni.

Očekuje se da neće postojati značajna razlika u rezultatima za promatrane godine. Navedena hipoteza će se testirati Mann-Whitney U-testom, s obzirom da su u pitanju dva nezavisna uzorka.

Tablica 7: Rangovi izvještaja prema vrsti mišljenja koje je iskazano

Rangovi				
	Mišljenje 2017	N	Prosječni rang	Suma rangova
KRP 2017	Pozitivno mišljenje	43	28,20	1212,50
	Mišljenje s rezervom	19	38,97	740,50
	Ukupno	62		

Izvor: Izračun autorice u SPSS-u

Tablica 8: Rezultati Mann-Whitney U-testa za 2017

Mann-Whitney U	266,500
Wilcoxon W	1212,500
Z	-2,314
Signifikantnost (2-tailed)	,021

Izvor: Izračun autorice u SPSS-u

Tablica 7 prikazuje rangove uzoraka revizijskih izvještaja prema vrsti mišljenja koje je iskazano, a tablica 8 predstavlja rezultate testa koji se proveo, odnosno Mann-Whitney U testa.

Iz tablice 7 vidimo da je u 2017. godini od ukupno 62 revizorskih izvještaja, 43 imalo pozitivno mišljenje, dok je 19 imalo mišljenje s rezervom.

Iz tablice 8 vidimo da empirijska signifikantnost iznosi 0,021 što je 2,1%. S obzirom da je empirijska signifikantnost manja od 5%, zaključuje se da je razlika koja postoji statistički značajna u broju ključnih revizijskih pitanja, u odnosu na iskazano mišljenje uz signifikantnost testa od 5%.

Isto testiranje se provelo i za 2018. godinu. Kao i za 2017 godinu uzorak iznosi 62 izvještaja koja su imala pozitivno ili modificirano izvješće. Ostali izvještaji su imali suzdržano mišljenje ili podaci za promatrane godine nisu bili dostupni, jer su određena poduzeća na burzi tek od kasnijih godina.

Tablica 9: Rangovi izvještaja prema vrsti mišljenja koje je iskazano

Rangovi				
	Mišljenje 2018	N	Prosječni rang	Suma rangova
KRP 2018	Pozitivno mišljenje	45	28,76	1294,00
	Mišljenje s rezervom	17	38,76	659,00
	Ukupno	62		

Izvor: Izračun autorice u SPSS-u

Iz tablice 9 vidimo da je u 2018. godini od ukupno 62 izvještaja, 45 imalo pozitivno mišljenje, dok je 17 iskazalo mišljenje s rezervom. Uzorak je manji kao i u 2016. godini zbog prethodno navedenih razloga.

Tablica 10: Rezultati Mann-Whitney U-testa za 2018

Mann-Whitney U	259,000
Wilcoxon W	1294,000
Z	-2,147
Signifikantnost (2-tailed)	,032

Izvor: Izračun autorice u SPSS-u

Iz tablice 10 vidimo da signifikantnost iznosi ,032 odnosno 3,2%. S obzirom da je signifikantnost manja od 5%, zaključuje se da postoji razlika koja je statistički značajna u broju ključnih revizijskih pitanja, u odnosu na mišljenje koje je iskazano, uz signifikantnost od 5%.

Rezultati provedenog istraživanja su jednaki i za 2017. i za 2018. godinu. Hipoteza se ne prihvaća jer se pokazalo da postoji razlika koja je statistički značajna u broju ključnih revizijskih pitanja, u odnosu na mišljenje koje se iskazalo.

4.2.4. Djelatnost poduzeća i ključna revizijska pitanja

Treća istraživačka hipoteza u ovom istraživanju glasi:

H3: Broj ključnih revizijskih pitanja ovisi o djelatnosti koju poduzeće obavlja

Treća hipoteza ovog istraživanja pretpostavljala je da postoji veza između djelatnosti koje poduzeće obavlja i broja ključnih pitanja. Podatci koji su namijenjeni za određivanje razvoja

gospodarstva i društva , te podatci o kretanju u pojedinim područjima života vezanog za društvo i gospodarstvo u Republici Hrvatskoj prikupljaju se, vrši se njihova obrada, te se na kraju to prikazuje prema nacionalnoj klasifikaciji.

S obzirom da postoji razlika u složenosti, ali i u rizicima djelatnosti, pretpostavlja se da će postojati razlika ključnih revizijskih pitanja u odnosu na vrstu djelatnosti.

Testiranje treće hipoteze provesti će se preko Kruskal Wallisovog testa. Navedeni test upotrebljava se za više od dva nezavisna uzorka. Prije samog provođenja testa potrebno je odrediti rangove prosječnog broja ključnih revizijskih pitanja s obzirom na djelatnosti koje su različite.

Tablica 11: Rangovi broj KRP 2017 prema djelatnosti

	Rangovi		Prosječni rang
	Djelatnost	N	
Broj KRP 2017	0	12	33,96
	1	3	23,50
	2	19	34,71
	3	7	37,43
	4	2	59,50
	5	6	46,25
	6	9	34,83
	7	2	31,00
	8	4	35,25
	9	2	42,25
	10	1	31,00
	11	1	8,50
	12	2	42,25
	13	2	53,50

Izvor: Izračun autorice u SPSS-u

Tablica 12: Rangovi broj KRP 2018 prema djelatnosti

	Rangovi		Prosječni rang
	Djelatnost	N	
Broj KRP 2018	0	12	33,25
	1	3	25,17
	2	19	35,29
	3	7	43,36
	4	2	67,00
	5	6	52,00
	6	9	34,83
	7	2	32,0
	8	4	35,63
	9	2	33,50
	10	1	33,50
	11	1	8,50
	12	2	33,50
	13	2	21,00

Izvor: Izračun autorice u SPSS-u

Oznake djelatnosti u tablicama 11 i 12 su: 0-Financijske djelatnosti i djelatnosti osiguranja, 1- građevinarstvo, 2- Djelatnosti pružanja smještaja te pripreme i usluživanje hrane, 3-Prijevoz i skladištenje, 4- Proizvodnja transportne opreme, 5- Trgovina na veliko i malo, 6-Proizvodnja prehrambenih proizvoda, 7- Umjetnost, zabava i rekreacija, 8- Pravne, računovodstvene, upravljačke djelatnosti, 9- Proizvodnja proizvoda od drva i papira, tiskanje, 10- Proizvodnja tekstila, 11- Proizvodnja računala, 12- Poljoprivreda, ribarstvo i šumarstvo, 13- Proizvodnja električne opreme

Tablica 13: Rezultati Kruskal-Wallis testa

	Broj KRP 2017	Broj KRP 2018
Kruskal-Wallis H	9,759	14,475
Stupnjevi slobode	13	13
Signifikantnost	,714	,341
a.Kruskal Wallis Test		
b.Varijabla po kojoj se grupiralo: Djelatnost		

Izvor: Izračun autorice u SPSS-u

Iz tablice 13 se može vidjeti kako empirijska signifikantnost u 2017 godini iznosi 0,714 što je 71,4%. S obzirom da je ona veća od 5%, zaključuje se da ne postoji ovisnost kod obilježja koja su se promatrala.

U 2018 godini empirijska signifikantnost iznosi 0,341 što je 34,1%. budući da je empirijska signifikantnost veća od 5% također se zaključuje kao i za 2017. godinu da ne postoji ovisnost kod promatranih obilježja.

Na temelju dobivenih rezultat može se zaključiti da se treća hipoteza koja je glasila da broj ključnih revizijskih pitanja ovisi o vrsti djelatnosti koju poduzeće obavlja neće prihvatiti.

4.3. Osvrt na provedena istraživanja

Rad se temeljio na istraživanju 72 listanih poduzeća sa Zagrebačke burze. Istraživao se novi MRevS 701, utvrđivalo se je li postoji razlika u broju ključnih revizijskih pitanja u odnosu na promatrane godine, postoji li razlika u broju pitanja u odnosu na djelatnost koju poduzeće

obavlja, te postoji li razlika u broju ključnih pitanja u odnosu na mišljenje koje je revizor iskazao.

Na temelju svega navedenog odredile su se 3 istraživačke hipoteze koje su se istraživale, primjenom različitih statističkih metoda.

Prva istraživačka hipoteza pretpostavljala je da ne postoji značajna razlika u broju ključnih revizijskih pitanja za promatrane godine. Testiranjem se utvrdilo da razlika u broju ključnih revizijskih pitanja nije značajna, te se samim tim prva hipoteza i prihvatila.

Druga hipoteza ovog istraživanja glasila je da ne postoji razlika u broju ključnih revizijskih pitanja u odnosu na mišljenje koje je iskazao revizor. Ova hipoteza u ovom istraživanju se ne prihvaća. Rezultati koji su se dobili su jednaki za obje promatrane godine. Hipoteza se ne prihvaća jer se pokazalo da postoji razlika koja je statistički značajna u broju ključnih revizijskih pitanja, u odnosu na mišljenje koje se iskazalo.

Treća hipoteza ovog istraživanja glasila je da broj ključnih revizijskih pitanja ovisi o djelatnosti koju poduzeće obavlja. Testiranje koje se provelo dokazalo je da ne postoji ovisnost ključnih revizijski pitanja o djelatnosti, te se samim tim ova hipoteza nije prihvatila.

5. ZAKLJUČAK

Revizija predstavlja temeljni instrument komuniciranja i povjerenja između osoba koje izrađuju financijske izvještaje i korisnika koji te izvještaje koriste. Uzimanje mišljenja o financijskim izvještajima od revizora predstavlja sastavni dio korporativnog upravljanja.

Eksterna revizija predstavlja ispitivanje poslovanja poslovnog subjekta. Ispitivanje provode ovlaštene revizori koji su stručni i neovisni u svom rad, te su stekli certifikat od strane Komore za zvanje ovlaštenog revizora. Cilj eksterne revizije je zaštita interesa vlasnika kapitala te osiguravanje podataka koji su relevantni, a koji su potrebni za upravljanje. Eksterna revizija, odnosno sami proces eksterne revizije sastoji se od nekoliko faza kroz koje revizor prolazi pri reviziji, a završna faza vezana je uz izražavanje mišljenja o tome jesu li izvještaji u skladu sa standardima računovodstva.

Interna revizija za razliku od eksterne revizije štiti interese društva, dok eksterna revizija štiti vanjske korisnike i to predstavlja jednu od temeljnih razlika navedenih revizija. Revizijom se nastoji utvrditi jesu li izvještaji prikazani realno i objektivno, odnosno je li prikazuju položaj i poslovanje društva na istinit način.

Vrlo često se i postavlja pitanje zašto postoji potreba za revizijom. Odgovor na navedeno pitanje može se vidjeti u ekonomskom odnosu između određenih subjekata, ali i između subjekata i svih onih koji imaju određeni interes s njima.

Razni korporativni skandali doveli su do porasta potražnje za podacima koji su se nalazili unutar izvještaja. Na temelju navedenog dovelo se do rasprave o tome je li postoji potreba za proširenjem mišljenja revizora kako bi se na taj način osigurali potrebni podatci korisnicima. Rezultat ove rasprave je razvoj projekta koji je doveo do razvoja novog Međunarodnog standarda.

Ključna revizijska pitanja predstavljaju pitanja, koja su od najveće važnosti prema prosudbi revizora. Prema MRevS 701 iskazivanje ključnih pitanja u mišljenju revizora vezano je za revizora koji ima cjelokupno formirano mišljenje. Cilj im je povećati vrijednost izvješća revizora, na način da se osigura bolji uvid u reviziju koja se obavila. Sva ključna revizijska pitanja trebaju biti navedena u izvješćima revizora za revizije onih društava koja kotiraju na burzi. Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja koristi i namjeravanim korisnicima na način da im se njima osigurava osnovica za budući rad s menadžmentom, ali i onima koji su odgovorni za upravljanje na pojedinim pitanjima koja su u vezi s subjektom ili izvještajima koji su

revidirani. Prikaz ključnih revizijskih pitanja također je bitan. Bitno je da ona nisu prikazana kao fraze, da stil koji će se koristiti u opisivanju pitanja neće navesti klijenta na zaključak da revizor nije riješio pitanje i slično. Koristi ključnih revizijskim pitanja vezani su za veću transparentnost i veću razinu povjerenja u revizore.

Empirijski dio rada vezan je uz analizu zahtjeva novog Međunarodnog standarda, odnosno analiza kako su oni iskorišteni u praksi. Empirijski dio ovog rada predstavlja analizu ključnih revizijskih pitanja. Istraživanje se provelo nad financijskim izvještajima poduzeća listanih na Zagrebačkoj burzi. Predmet istraživanja su bila poduzeća koja su kategorizirana kao društva od javnog interesa. Cilj empirije bio je odrediti moguće razlike kod strukture, broja i detaljnosti ključnih revizijskih pitanja iz uzorka koji se testirao.

Na temelju dostupnih podataka za konačan uzorak prikupili su se podatci za 72 poduzeća. Podatci koji su se koristili su prikupljeni iz financijskih izvještaja navedenih poduzeća, te su prikupljeni za 2017. i 2018 godinu. Poduzeća iz uzorka obavljaju različite djelatnosti. Najveći broj poduzeća u uzorku se bavi prerađivačkom industrijom, dok se najmanji broj bavi umjetnošću, zabavom i rekreacijom. Poduzeća iz uzorka bave se i djelatnostima smještaja, usluživanja hrane, financijskom djelatnošću, djelatnošću osiguranja te mnogim drugim djelatnostima.

Empirijski dio rada pokazao je da se broj ključnih revizijskih pitanja nije značajno povećao u 2017 u odnosu na 2018 godinu. Postojala je razlika u broju ključnih pitanja, ali ona nije bila značajna. Cilj je da broj ključnih revizijskih pitanja bude što manji kako bi pozornost korisnika bila i na drugim dijelovima izvještaja, a ne samo da dijelu u kojem su navedena ključna pitanja. Istraživanje je također pokazalo i da postoji značajna razlika u broju ključnih revizijskih pitanja u odnosu na mišljenje koje je revizor iskazao, za obje promatrane godine, odnosno rezultati su bili jednaki i za 2017 i 2018 godinu. U ovom dijelu istraživanja u uzorku nisu bila sva poduzeća, jer su određena poduzeća na burzi bila tek od kasnijih godina. U zadnjem dijelu istraživanja utvrdilo se da broj ključnih revizijskih pitanja ne ovisi o djelatnosti koju poduzeće obavlja, iako se očekivalo da će postojati ovisnost o vrsti djelatnosti s obzirom da postoji i razlika u složenosti, ali i u samim rizicima djelatnosti svakog promatranog poduzeća. Empirijski dio rada sastoji se i od deskriptivnog dijela u kojem su se prikazala i objasnila ključna revizijska pitanja kod poduzeća u kojima je iskazano pozitivno mišljenje, te mišljenje s rezervom.

POPIS LITERATURE:

KNJIGE:

1. Carmichael, D.R, Willingham, J.J. (2000): Pojmovi i metode revizije: Vodič u suvremenu revizijsku praksu, Zagreb
2. Filipović, I. (2009): Revizija, Sinergija nakladništvo d.o.o., Zagreb
3. Messier, W.F.(2000) Revizija : priručnik za revizore i studente s rješenjima zadataka. 2. dopunjeno izd. Zagreb : Faber & Zgombić plus
4. Pandey, K. (2016): Audit, Lulu Publications, USA.
5. Stanišić, M. (2009): Revizija, 3. izdanje, Univerzitet Singidunum, Beograd.
6. Tušek,B., Žager,L.(2006), Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb
7. Zelenika, R., (2000.): Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog djela, Sveučilište u Rijeci, Rijeka, str.322. – 350
8. Soltani, B., (2009), Revizija: Međunarodni pristup, Zagreb: MATE

ČASOPISI:

1. Bartulović, M. i Filipović, I. (2014): Auditor independence as prerequisite of external audit efficiency, Contemporary Issues in Economy & Technology
2. Tušek, B., Filipović, D., Filipović, I.(2009): Research into relationship between external auditing and supervisory boards in Croatia
3. Vuko, T. (2016): Audit reporting: trends and changes, U 51. Jesensko savjetovanje Računovodstvo, revizija i porezi u praksi
4. Žager, L. i Mališ, S.S. (2014): Ključni elementi koji stvaraju okruženje za kvalitetu revizije, Računovodstvo i financije, 12, str. 65-78.

ZAKONI I PRAVILNICI:

1. Narodne novine, (2016): Zakon o računovodstvu, Narodne novine d.d., br. 120/16.
2. Narodne novine, (2017): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d., br. 127/17.

INTERNET IZVORI:

1. HRK, (2009): Međunarodni revizijski standard 700: Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima, [Internet], raspoloživo na: http://www.revizorskakomora.hr/pdf/MRevS/1_KB-za-CIP-124.pdf
2. HRK, (2016): Međunarodni revizijski standard 700 (izmijenjen): Formiranje mišljenja i izvješćivanje o financijskim izvještajima, [Internet], raspoloživo na: [http://www.revizorskakomora.hr/pdf/MRevS/2015%20IAASB%20Handb%20MRevS%20700%20\(izmijenjen\).pdf](http://www.revizorskakomora.hr/pdf/MRevS/2015%20IAASB%20Handb%20MRevS%20700%20(izmijenjen).pdf)
3. HRK, (2016): Međunarodni revizijski standard 701: Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora, [Internet], raspoloživo na: <http://www.revizorska-komora.hr/pdf/MRevS/2015%20IAASB%20Handb%20MRevS%20701.pdf>
4. HRK, (2016): Priručnik s Kodeksom etike za profesionalne računovođe. Hrvatska revizorska komora, Zagreb, [Internet], raspoloživo na: <https://hrcak.srce.hr/202154>
5. HRK: O nama, [Internet], raspoloživo na <http://www.revizorska-komora.hr/index.php/o-nama.html>
6. Hrvatska obrtnička komora: Nacionalna klasifikacija, [Internet], raspoloživo na <http://infos.hok.hr/faq/f-tehnicka-pitanja/f6-propisi-norme-i-standardi/sto-je-to-nd>
7. Kopun, D., i Muaremi, F. (2017): Prva godina primjene ključnih revizorskih pitanja Republici Hrvatskoj, Hrvatska revizorska komora, [Internet], raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Strucno%20savjetovanje_2017/2_KAM_ovi%20u%20RH.pdf
8. Lovrić, N. (2010): Proces revizije financijskih izvještaja, [Internet], raspoloživo na: <http://finance.hr/wp-content/uploads/2009/11/lnprfi.pdf>
9. Ministarstvo financija Republike Hrvatske: Revizija, [Internet], raspoloživo na <https://mfin.gov.hr/istaknute-teme/revizija/112>
10. Perica, I., Čular, M. (2017): Rotacija revizijskih društava, Zbornik radova Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru, No.23, [Internet], raspoloživo na: <https://hrcak.srce.hr/202154>
11. Stanišić, M. (2015): Različite uloge i odgovornosti interne i eksterne revizije, U Scientific Conference FINIZ 2015 – Contemporary Financial Management, [Internet], raspoloživo na <http://portal.finiz.singidunum.ac.rs/Media/files/2015/62-68.pdf>

12. [Šušak, T, Filipović, M. Međudnos javne objave iznosa naknada za usluge revizora i priopćavanje ključnih revizijskih pitanja,](https://hrcak.srce.hr/241610) [Internet], raspoloživo na <https://hrcak.srce.hr/241610>
13. Vićentijević K.: Nova forma i sadržaj izvještaja neovisnog revizora, [Internet], raspoloživo na: <https://www.researchgate.net/profile/Kosana-Vicentijevic/publication/317580171f>
14. Vićentijević K.: Postupci revizora za identificiranje ključnih revizijskih pitanja, [Internet], raspoloživo na: <https://www.researchgate.net/profile/Kosana-Vicentijevic/publication/320979648/Postupci-revizora-za-identifikovanje-kljucnih-pitanja-revizije/links/5a3d2e69aca272d294430180/Postupci-revizora-za-identifikovanje-kljucnih-pitanja-revizije.pdf>

POPIS SLIKA

Slika 1: Povezanost standarda i načela revizije.....	17
Slika 2: Objava KRP-pozitivno mišljenje	31
Slika 3: Objava KRP-pozitivno mišljenje	32
Slika 4: Objava KRP-pozitivno mišljenje	33
Slika 5: Objava KRP-pozitivno mišljenje	34
Slika 6: Objava KRP-a- mišljenje s rezervom	35

POPIS TABLICA

Tablica 1: Obilježja revizije- svrha i cilj	7
Tablica 2: Razlika interne i eksterne revizije	14
Tablica 3: Srednje vrijednost KRP-ova za 2017	36
Tablica 4: Srednje vrijednosti KRP-ova za 2018	37
Tablica 5: Rezultat aritmetičke sredine dva zavisna uzorka	38
Tablica 6: Rezultat testa aritmetičkih sredina dva zavisna skupa	39
Tablica 7: Rangovi izvještaja prema vrsti mišljenja koje je iskazano.....	40
Tablica 8: Rezultati Mann-Whitney U-testa za 2017	40
Tablica 9: Rangovi izvještaja prema vrsti mišljenja koje je iskazano.....	41

Tablica 10: Rezultati Mann-Whitney U-testa za 2018.....	41
Tablica 11: Rangovi broj KRP 2017 prema djelatnosti	42
Tablica 12: Rangovi broj KRP 2018 prema djelatnosti	42
Tablica 13: Rezultati Kruskal-Wallis testa.....	43

POPIS GRAFOVA

Graf 1: Broj poduzeća u uzorku prema djelatnostima.....	30
Graf 2: Prosječan broj KRP-ova za 2017. i 2018.....	38

SAŽETAK

S obzirom da su financijski izvještaji temelj analize poslovanja, odnosno da investitori donose odluke na temelju financijskih izvještaja sve informacije koje se nalaze unutar izvještaja trebaju biti točne i istinite. Sve navedeno bitno je za sami odnos i komunikaciju revizora i menadžmenta. Ovo istraživanje u fokusu razmatranja ima ključna revizijska pitanja.

Razvoj Međunarodnih revizijskih standarda doveo je do proširenja izvještaja neovisnih revizora te razvoja novog odjeljka u kojem su navedena ključna revizijska pitanja. Cilj uvođenja ključnih revizijskih pitanja je povećanje razine informativnosti izvješća, ali i osiguravanje bolje komunikacije vrijednosti izvješća na način da se osigurava veća transparentnost revizije koja se obavila, te na način da se korisnikova pozornost usmjeri na ključna pitanja koja su navedena u izvješću.

Cilj ovog istraživanja je bio utvrditi je li postoji razlika u broju, detaljnosti ili pak u strukturi ključnih revizijskih pitanja za uzorak poduzeća u 2018., u odnosu na 2017. godinu. Za potrebe istraživanja proveda se analiza ključnih revizijskih pitanja iz 72 različita revizorska izvještaja.

Provedenim istraživanjem utvrdilo se da ne postoji razlika koja je značajna u broju ključnih revizijskih pitanja. Maksimalan broj ključnih revizijskih pitanja u 2017. godini je bio 8, dok je u 2018. godini maksimalan broj bio 4. Daljnje istraživanje dokazalo je da postoji razlika u broju ključnih revizijskih pitanja u odnosu na mišljenje koje je iskazao revizor, iako se očekivalo da se rezultati neće razlikovati. Zadnji dio istraživanja bio je orijentiran na odnos broja ključnih revizijskih pitanja i djelatnosti koju poduzeća obavljaju. Utvrđeno je da ne postoji razlika koja je značajna statistički.

Ključne riječi: ključna revizijska pitanja, revizija, financijski izvještaji, revizijski izvještaji, eksterna revizija

SUMMARY

Financial statements are the basic analysis of the business. Investors make decisions based on the financial statements of all information contained within the report should be accurate and true. All of the above is important for the relationship and communication between the auditor and management. This research focuses on key audit issues.

The development of International Standards on Auditing has led to the expansion of independent auditors' reports and the development of new part that outlines key audit issues. The aim of introducing key audit issues is to increase the level of informativeness of the report, but also to ensure better communication of the report's values by ensuring greater transparency of audits performed, by focusing useful attention on the key issues identified in the report.

The aim of this research was to determine whether there is a difference in the number, detail or structure of key audit questions for the sample of companies in 2018, compared to 2017. For the purposes of the research, an analysis of key audit issues from 72 different audit reports was conducted.

Proven research has found that there is no difference that is significant in the number of key audit issues. The maximum number of key audit questions in 2017 was 8, while in 2018 the maximum number was 4. Further research proved that there is a difference in the number of key audit questions compared to the opinion expressed by the auditor, although it was expected that the results will not differ. The last part of the research was focused on the relationship between the number of key audit questions and the activities performed by the company. It was found that there is no difference that is significant statistically.

Keywords: key audit issues, audit, financial statements, audit reports, external audit