

**UNIVERZITET U ZENICI
EKONOMSKI FAKULTET**

**DOKTORSKI STUDIJ
SMJER: RAČUNOVODSTVO I REVIZIJA**

**KONAČNA VERZIJA PRIJAVE DOKTORSKE DISERTACIJE
AKADEMSKA 2021/2022 GODINA**

Potencijalni naslov doktorske disertacije:

**„Unaprijedeno revizorsko izvještavanje javnog sektora
u Bosni i Hercegovini u funkciji smanjivanja jaza očekivanja“**

**Student III ciklusa
Indeks broj: III-6/20
Said Piralić**

Zenica, 30. 9. 2022. godine

SADRŽAJ

Uvod	3
1. Specifičnost problema istraživanja.....	3
2. Pregled dosadašnjih istraživanja	7
3. Prikaz predmeta istraživanja	19
4. Identifikovanje ciljeva istraživanja	21
5. Definisane hipoteze i osnovnih varijabli istraživanja	22
6. Planirana metodologija istraživanja	24
7. Očekivani naučni i praktični doprinos	29
8. Okvirni sadržaj doktorskog rada	31
Okvirna literatura	32
Prilozi	41

Uvod

Konačna prijava za doktorsku disertaciju se odnosi na naučnu oblast društvene nauke, polje ekonomija i poslovanje, grana računovodstvo i revizija. Navedena grana ima klasifikacijsku oznaku 5.2.5, u Pravilniku o naučnim i umjetničkim oblastima, poljima i užim oblastima („Službene novine Zeničko-dobojskog kantona“ broj 7/2018).

Prijava za doktorsku disertaciju napisana je na 46 stranica teksta proreda veličine 1,15. Navedeno je 116 bibliografskih jedinica i to: 28 knjiga, 71 članak, 8 doktorskih radova, 12 publikacija, 14 propisa regulativnog okvira i 6 web internet stranica institucija revizije javnog sektora. U tekstu prijave su prezentovane 4 slike i 1 tabela. U priložima se nalazi spisak izvjava o zadacima revizora i upitnik.

Prijava za doktorsku disertaciju se sastoji od 11 dijelova kako slijedi: uvod, specifičnost problema, pregled dosadašnjih istraživanja, prikaz predmeta istraživanja, identifikovanje ciljeva istraživanja, definisanje hipoteza i osnovnih varijabli istraživanja, planirana metodologija istraživanja, očekivani naučni i praktični doprinos, okvirni sadržaj doktorskog rada, okvirna literatura i prilog.

Prijedlog okvirnog roka za odbranu doktorske disertacije jeste proljeće 2024. godine.

1. Specifičnost problema istraživanja

Revizija je prepoznata kao „društveni fenomen“ jer su njene funkcije kontinuirano podložne promjenama i zavise od komunikacije između revizorske profesije i javnosti (Flint, 1988; Power, 1997; Sikka et al, 1998). Promjene u okruženju utiču da napredak revizijske funkcije omogućava kontinuitet revizorske profesije, dok Flint (1988), Power (1994; 2000), Epstein&Geiger (1994) i Petland (2000) smatraju da je napredak bio odgovor na potrebu javnosti koja traži informacije ili uvjerenje o ponašanju drugih (preuzeto od Daud, 2007).

Finansijski izvještaji imaju za cilj da pruže informacije o finansijskom položaju, uspješnosti i promjenama finansijskog položaja preduzeća, što je korisno širem krugu korisnika u donošenju ekonomskih odluka (Jahić, et al, 2018).

Revizija je sistemski proces koji izvodi nezavisan i kompetentan revizor, koji skuplja i vrednuje dovoljne i relevantne dokaze o poslovnim transakcijama i njihovim posljedicama da bi utvrdio na koji je način stanje, vlasništvo, vrednovanje i objavljivanja tih akcija iskazano u računovodstvu i nivo saglasnosti iskazivanja tih promjena sa računovodstvenim standardima. Utvrđeni rezultati nalaza se, na standardizovan način, saopštavaju zainteresovanim korisnicima u vidu revizorskog izvještaja (Jahić, Andrić, Kuratanović, 2015).

Revizor, kao nezavisna treća strana, ima društvenu ulogu da potvrdi vjerodostojnost finansijskih izvještaja, smanjivanje informacijske asimetrije između menadžmenta i investitora kao i sticanje povjerenja u tržišta kapitala (Louwers, Ramsay, Strawser, & Thibodeau, 2011; Wilcox & Smith, 1977) (preuzeto od Doxey, 2014).

U tom smislu revizorski izvještaj predstavlja instrument komunikacije sa korisnicima finansijskih izvještaja. Kako bi ta komunikacija bila efikasna, standardizacija se odnosi na pojašnjenje odgovornosti menadžmenta i odgovornosti revizora u revizorskom angažmanu, s mišljenjem o tome prikazuju li finansijski izvještaji realno i fer finansijski položaj i uspješnost poslovanja klijenta. Jedna od značajnih primjedbi korisnika revidiranih finansijskih izvještaja, koja proizilazi iz jaza očekivanja, jeste neefikasnost revizora u otkrivanju prevara u finansijskim izvještajima. Naprijed navedeno iskazuje potrebu za unapređenje komunikacijske i informativne vrijednosti revizorskog izvještaja (Mališ, 2021).

Iz istraživanja (Doogar et al. 2015; Sikka 2009) se konstatovalo da standardni revizorski izvještaj nije informisao o finansijskim rizicima tokom finansijske krize jer je većina finansijskih institucija od strane revizora ocijenjena nemodificiranim mišljenjem. Uvođenje ISA 700 (revizijski standard za Veliku Britaniju i Irsku) je omogućilo revizorima da prilagode prijenos informacija koje mogu unaprijediti razumijevanje procesa revizije od strane korisnika finansijskih izvještaja. Naime, dodatna objavljivanja o rizicima materijalno značajnih pogrešnih prezentovanja, značajnosti i obimu revizije korisnicima daju informaciju o revizijskom postupku prilikom donošenja kvalifikacije o finansijskim izvještajima.

Među osnovnim strateškim ciljevima budućeg razvoja državne revizije u Bosni i Hercegovini (u nastavku teksta: BiH) identifikovan je značaj kontinuiranog usklađivanja metodologije i principa državne revizije u BiH sa međunarodnim revizorskim standardima i dobrim revizorskim praksama za njen kvalitetan budući razvoj (Šnjegota, 2015).

Imajući u vidu da su Međunarodni revizijski standardi (eng. International Standards on Auditing - ISA), koje izdaje IAASB, (eng. International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB) u osnovi ugrađeni u Međunarodne standarde vrhovnih revizijskih institucija (eng. International Standards of Supreme Audit Institutions - ISSAI) koje razvija Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija (eng. International Organisation of Supreme Audit Institutions - INTOSAI), (ISSAI 100, t.11), i isti potrebu za revizijom primarno vide u jačanju kredibiliteta revidiranih finansijskih izvještaja, tj. u povećanju stepena povjerenja u informacije prezentovane u revidiranim finansijskim izvještajima, a sve radi evidentnog informacijskog jaza između internih i eksternih korisnika finansijskih izvještaja (Isaković-Kaplan, 2016).

Državna revizija u BiH je zakonom definisana pod nazivom Vrhovne revizijske institucije u Bosni i Hercegovini (u nastavku teksta: VRI) i sastoji se od četiri službe ili ureda za eksternu reviziju institucija javnog sektora kako slijedi: Ured za reviziju institucija BiH (VRI BiH), Ured za reviziju institucija Federacije BiH (VRI FBiH), Glavna služba za reviziju javnog sektora Republike Srpske (GSR RS) i Ured za reviziju javne uprave i institucija u Brčko Distriktu BiH (VRI BDBiH).

Izvještavanje revizora je od posebnog značaja u javnom sektoru, jer se izvještava o načinu utroška novca poreskih obveznika. Zato bi vrhovna revizijska institucija trebala pružiti nepristrane i objektivne procjene o finansijskim izvještajima subjekata revizije kao instrumentima prezentiranja načina njihova funkcionisanja te o tome jesu li subjekti revizije uspjeli postići željeni cilj, a to je djelovati za dobrobit široke javnosti. (Mamić Sačer, Vuković, Pavić, 2006). Subjekti revizije u oblasti javnog sektora u BiH su državni, entitetski, kantonalni i lokalni budžetski organi, javne ustanove, javni fondovi, javna preduzeća i drugi korisnici javnih sredstava.

U ekonomskoj teoriji (preuzeto od Elsayed, 2020) suprotstavljene pozicije vlasnika i zastupnika imaju za posljedicu informacijsku asimetriju koja utiče na potrebu za višim nivoom objavlivanja informacija s ciljem smanjivanja jaza očekivanja i umanjnjem problematike agencijskog odnosa (Verrecchia, 1982; Diamond, 1985; Healy i Palepu, 2001; Lambert et al, 2007).

Materijalnost omogućuje revizoru da dobije uvjerenje da finansijski izvještaji ne sadrže „neispravljena i neotkrivena“ značajna pogrešna prikazivanja koja prekoračuju referentnu vrijednost koju je postavio revizor (IAASB, 2009). Zhou i Zhou (2011) predlažu da, iako je značajnost obično rezultat kvantitativnih faktora, značajnost u javnom sektoru treba se više fokusirati na kvalitativne faktore, kao što su bilo koji politički osjetljivi iznosi/transakcije, područja od javnog interesa, vrsta fonda koji se revidira i, kao i u privatnom sektoru, revizorovo znanje i iskustvo sa subjektom revizije.

Materijalnost stvara zabunu među korisnicima u vezi s metodom kojom su revizori došli do značajnih iznosa. Houghton et al. (2011) predlažu da se izraz „materijalnost“ treba zamijeniti izrazom „dopuštena greška“ jer bi ga korisnici mogli lakše razumjeti (Ellul & Scicluna 2022).

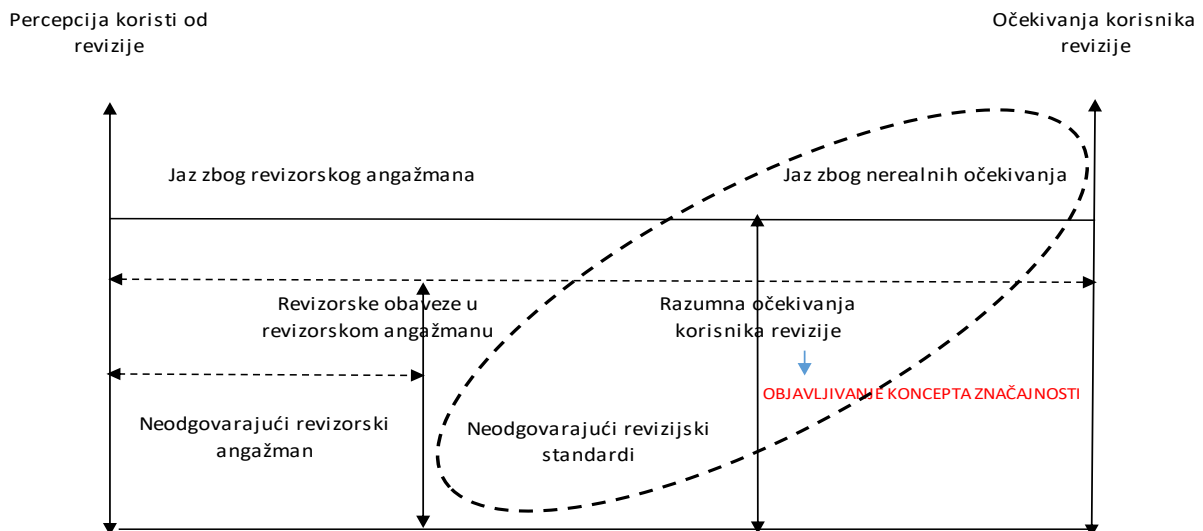
U dostupnoj literaturi (preuzeto od Deepal, Jayamaha, 2022) ne postoji opšteprihvaćena definicija revizijskog jaza očekivanja, već većina naučnika (Liggio, 1974; Cohen, 1978; Humphrey, 1991; Power, 1998; Salehi et al, 2009) za jaz očekivanja uglavnom sugerirše razliku između dobijenih i očekivanih usluga koje su realizovali revizori. Kao rezultat toga, prisustvo jaza očekivanja između mišljenja revizora i korisnika revizorskog izvještaja eksplicitno je potvrđeno u postojećoj literaturi (Best et al, 2001; Cohen, 1978; Humphrey, 1991; Liggio, 1974; Porter, 1993; Power, 1998; Ruhnke i Schmidt, 2014; Salehi, 2016; Siddiqui et al, 2009). Liggio (1974) je prvobitno predstavio koncept revizijskog jaza očekivanja u teoriji revizije i definisao ga kao „razliku između nivoa očekivanog angažmana kako planira nezavisni računovođa i korisnik finansijskih izvještaja“. Empirijska istraživanja o postojanju jaza očekivanja i uzrocima tog jaza su većim dijelom provedena u kontekstu privatnog sektora u mnogim razvijenim zemljama i zemljama u razvoju širom svijeta, dok su istraživanja u javnom sektoru oskudna.

Definicije koje su dali brojni autori o konceptu revizijskog jaza očekivanja fokusirane su na uobičajene teme kao što su revizorska profesija (Jenninqs et al,1993; Masoud, 2017; Salehi, 2011), revizorski angažman (Ebimobowei i Kereotu, 2011; Liggio, 1974; Porter, 1993; Porter et al, 2012), te dužnosti i odgovornosti revizora (Guy i Sullivan, 1988; Monroe i Woodliff, 1993; Ruhnke i Schmidt, 2014).

Moglo bi se zaključiti da je većina definicija zasnovana na Porterovoj (1993) osnovnoj definiciji kojom se revizijski jaz očekivanja odnosi na jaz između očekivanja korisnika i angažmana revizora. Porter (1993) je identifikovao da je polovina problema (50%) koji uzrokuje revizijski jaz očekivanja zbog neadekvatnih standarda, 34% je zbog nerealnih očekivanja korisnika revizorskih izvještaja, a 16% je rezultat neadekvatnog revizorskog angažmana, te se na taj način percepcija revizorskog angažmana i adekvatnost revizijskih standarda mogu porediti, a uticaj svake komponente revizijskog jaza očekivanja kvantifikovati.

Porterov (1993) prilagođeni model za ovu doktorsku disertaciju sa specifičnošću problema istraživanja revizorskog izvještavanja (označeno isprekidanom linijom) o revizijskom jazu o informaciji za koncept značajnosti u finansijskim izvještajima u finansijskoj reviziji VRI predstavljen je na slici broj 1.

Slika broj 1: Porterov model prilagođen za revizorsko izvještavanje VRI sa specifičnošću problema



Izvor: Porterov model (1993) prilagođen za unaprijeđeno revizorsko izvještavanje VRI.

S obzirom na to da je revizorsko okruženje u BiH, a posebno revizija javnog sektora u posljednjih nekoliko godina kontinuirano pod kritikama na račun adekvatnosti revizorskog angažmana, a u skladu sa istraživanjem Porter (1993) i Lee (2007), pojava kritika demonstrirana od strane javnosti ukazuje na postojanje revizijskog jaza očekivanja.

Na osnovu naprijed navedenog obrazloženja specifičnosti problema istraživanja, te činjenice da se većina prethodnih istraživanja provodila u anglosaksonskim zemljama i u zemljama u razvoju iz Azije i Afrike u privatnom sektoru (Daud, 2007), a da je još uvijek nedovoljno istraživanja u pogledu zemalja kontinentalne Europe naročito u javnom sektoru (Quick, 2020), može se konstatovati da postoji naučni i stručni interes da se izvrši istraživanje i analiza revizijskog jaza očekivanja u javnom sektoru u BiH u kontekstu revizorskog izvještavanja u finansijskoj reviziji VRI sa fokusom na objavljivanja koncepta značajnosti.

Ovo je područje interesantno kako naučnoj i akademskoj zajednici, tako i javnosti, koja informacije iz finansijskih izvještaja koristi s ciljem uvida u trošenje budžetskog novca. Dodatna informacija iz rezultata istraživanja ove doktorske disertacije će se pružiti kreatorima standarda i propisa iz oblasti revizije javnog sektora u BiH, s ciljem unapređenja revizorskog izvještavanja javnog sektora u BiH.

2. Pregled dosadašnjih istraživanja

Prije odabira filozofske pozicije koja uslovljava izbor metoda istraživanja (Neuman, 2014), značajan korak u sprovođenju istraživanja je pregled akumuliranog znanja o definisanom istraživačkom pitanju i to za sve vrste istraživanja i istraživačkih pitanja. Zato je u dijelu ove prijave pod naslovom „Pregled dosadašnjih istraživanja“, u prvoj fazi istraživanja obavljen sistematski pregled literature i predstavljen sveobuhvatan teoretski okvir konceptata koji su predmetom istraživačkog fokusa i to kako u privatnom tako i u javnom sektoru iz područja dodatnog revizorskog izvještavanja, istraživanja u vezi dodatnog objavljivanja koncepta značajnosti te istraživanja revizijskog jaza očekivanja. Primijenjene su različite naučne metode kao što su metoda analize i sinteze, metoda indukcije i dedukcije kao i komparativna metoda. Osim toga, u fazi operacionalizacije mjernih skala, tj. u procesu traženja adekvatnih mjernih instrumenata za sve definisane varijable i kauzalne odnose, vršena je kvalitativna analiza relevantnih radova (Neuman, 2006).

Rezultati dosadašnjih istraživanja o uticaju dodatnog objavljivanja koncepta značajnosti u revizorskim izvještajima i koristima za korisnike finansijskih izvještaja su zastupljena u manjem broju iz jednostavnog razloga što se procesi (regulatorni okvir) koji se odnose na ove oblasti dešavaju u posljednjih 7-8 godina (FRC, 2013). U nastavku ovog dijela prijave za doktorsku disertaciju bit će prezentovana dosadašnja istraživanja iz oblasti objavljivanja koncepta značajnosti, a prema dostupnim podacima ista su istraživana samo za privatni sektor. Ovom doktorskom disertacijom bi fokusiranje istraživanja na objavljivanje koncepta značajnosti u revizorskim izvještajima VRI bilo po prvi put istraženo, što je bitno sa naučnog i praktičnog doprinosa, naročito, imajući u vidu važnost subjekata revizije u javnom sektoru i broj zainteresovanih korisnika finansijskih izvještaja tih subjekata.

Na osnovu prezentovane specifičnosti problema istraživanja kao relevantne osnove za teorijski okvir za objavljivanje u revizorskim izvještajima kako u privatnom tako i u javnom sektoru, izdvajaju se: institucionalna teorija i teorija legitimiteta, a od ekonomskih teorija, agencijska teorija, teorija moralnog hazarda, a zatim i teorija atribucije i teorija podrške.

Agencijska teorija ima u fokusu ugovorni odnos kojim se uređuje relacija između dvije strane – principala (npr. vlasnici) i agenata (npr. menadžment), pri čemu agent obavlja poslove u ime principala i uz delegiranje ovlaštenja za donošenje određenih odluka (Fama&Jensen, 1983). Agencijska teorija pretpostavlja oportunitizam pojedinca, odnosno konstantno nastojanje maksimizacije vlastitih interesa agenata (Bohren, 1998). U uslovima nepotpunih informacija i neizvjesnosti, tipičnim za poslovno okruženje, pojavljuju se dva problema: negativna selekcija i moralni hazard (Eisenhardt, 1989). Negativna selekcija podrazumijeva mogućnosti da će agent lažno prikazati vlastite sposobnosti, vještine i znanje neophodne za obavljanje radnih zadataka. Principal se suočava sa problemom utvrđivanja da li agent zaista posjeduje vještine i sposobnosti koje predstavlja da posjeduje, svjesno ili nesvjesno uslijed nerealne slike o vlastitim kvalitetima. S druge strane, moralni hazard podrazumijeva mogućnost da će agenti djelovati u vlastitom interesu, suprotno ciljevima principala u situacijama gdje principali nemaju mogućnost adekvatnog nadzora nad djelovanjem agenata.

Teorijski koncept doktorske disertacije koja je predmetom ove prijave je između ostalog zasnovan i na agencijskoj teoriji. Revizorskim izvještavanjem javnog sektora u BiH se

potvrđuje/negira kvaliteta finansijskih izvještaja javnog sektora i s tim u vezi adekvatnost upravljanja u javnom sektoru. Principale predstavljaju zastupnici u parlamentima u BiH, odnosno lica na izborima izabrana od strane građana BiH (poreskih obveznika čijim novcem se upravlja u javnom sektoru) dok agenta predstavlja menadžer u javnom sektoru (direktor, ministar, upravnik i druga imenovana lica).

Postojeća istraživanja (Lev, 1988; Diamond i Verrecchia, 1991; Leuz i Verrecchia, 2000; Verrecchia, 2001; Healy i Palepu, 2001; Bushman i Smith, 2001; Jezgra, 2001; Easley et al, 2002; Easley i O'Hara, 2004; Lambert et al, 2007; Kothari et al, 2009; Leuz i Wysocki, 2016; Liu i Wysocki, 2017) konstatuju da su dodatna objavljivanja u revizorskim izvještajima povezana s mnogim ekonomskim koristima, poput smanjenja informacijske asimetrije kompanija (tj. veće tržište likvidnost), stabilnijeg prinosa dionica i snižavanja troška kapitala (preuzeto od Elsayed, 2020).

U doktorskoj disertaciji Doxey (2014) je istražio kako unaprijeđeno revizorsko izvještavanje u privatnom sektoru u skladu sa Međunarodnim standardom revizije 700 za Ujedinjeno Kraljevstvo i Irsku (engl. International Standard of Auditing 700 United Kingdom and Ireland - ISA 700 (UK i Irska)) utiču na percepciju revizora i klijenata. Istraživanje je zasnovano na teoriji atribucije (Kelley, 1973) i teoriji podrške (Tversky & Koehler, 1994) a provedeno je putem eksperimenta na 80 studenata MBA (računovodstveni modul), od čega je prikupljeno 73 odgovora. Kako je svaki sudionik zajednički ocjenjivao par preduzeća i izvršio raspodjelu ulaganja između dviju kompanija, 73 odgovora daje 146 opservacija. Korišten je upitnik sa Likertovom skalom za procjenu nezavisnosti revizora (sedam pitanja) i kvalitetu finansijskog izvještavanja (pet pitanja). Sudionici eksperimenta su procijenili i moguće pogrešno prezentovanje (0 posto - 100 posto) za četiri područja (ukupno, procjena ulaganja, trošak garancija i „bilo gdje u finansijama“). Nakon upitnika, sudionici su rasporedili ulaganje od 50.000 dolara između dvije kompanije. Na kraju istraživanja, sudionici su odgovorili na niz demografskih pitanja i pitanja vezanih uz njihovo iskustvo korištenja finansijskih izvještaja i revizorskih izvještaja. Konstatovano je da unapređenje revizorskog izvještavanja omogućava kvalitetnim revizorima i menadžmentu priliku da korisnicima dokažu nezavisnost i kvalitetu revizora i vjerodostojnost menadžmenta.

Zakonodavna regulativa i revizijski standardi u vezi sa revizorskim izvještavanjem u oblasti objavljivanja koncepta značajnosti su se unapređivali od 2013. godine. Tako, Financial Reporting Council - FRC u skladu sa ISA 700 (UK i Irska) od revizora zahtijeva da u svoje podatke uključe dodatne informacije specifične za izvještaje privrednih subjekata koji kotiraju na berzi izdavanjem „Izvještaj nezavisnog revizora o finansijskim izvještajima” (FRC 2013). Konkretno, paragraf 19A ISA 700 (UK i Irska) zahtijeva od revizora: (1) da opiše rizike materijalno značajnih pogrešnih izvještavanja koji su imali najveći uticaj na reviziju, (2) da objavi kako je revizor primijenio koncept značajnosti, uključujući nivo/e značajnosti za izvještaje kao cjelinu, i (3) da objasni obim revizije, uključujući način na koji se odnosi na materijalno pogrešno iskazane stavke u izvještaju. Ovaj zahtjev je obavezan za privredne subjekte koji kotiraju na Londonskoj berzi za fiskalne godine koje počinju na dan ili nakon toga 1.10.2012. godine.

The Netherlands Institute of Chartered Accountants - Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants – NBA od 2014.g. u skladu sa Standardom 702N: Additions Regarding the Reporting on a Complete Set of General Purpose Financial Statements at a Public Interest

Entity od revizora zahtijeva da u Izvještaju revizora o finansijskim izvještajima objave kako je revizor primijenio koncept značajnosti, uključujući prag značajnosti za izvještaje kao cjelinu. Ovaj je zahtjev obavezan za reviziju subjekata od javnog interesa (koji kotiraju na berzi i koji su od interesa države).

U skladu sa Direktivom 2014/56/EU Evropskog parlamenta i Vijeća od 16. aprila 2014. o izmjeni Direktive 2006/43/EZ o zakonskim revizijama godišnjih finansijskih izvještaja i konsolidiranih finansijskih izvještaja i Uredbom (EU) 537/2014 Evropskog parlamenta i Vijeća od 16. aprila 2014. u članu 11. je propisan dodatni izvještaj za revizorski odbor kojim se u stavu (2) revizorskom odboru objašnjavaju rezultati provedene revizije te obavezno pod tačkom (h) objavljuje kvantitativni nivo značajnosti koji se primjenjuje za provođenje revizije za finansijske izvještaje u cjelini, a kada je to primjenjivo, nivou ili nivoima značajnosti za određene klase transakcija, bilanse ili objavljivanje podataka o transakcijskim računima, te objavljuje kvalitativne faktore koji su razmatrani prilikom određivanja nivoa značajnosti.

Kontinuirana potreba za povećanjem komunikacijske i informativne vrijednosti revizorskih izvještaja uticalo je da je IAASB - Odbor za međunarodne revizijske standarde i izražavanja uvjerenja objavio nove standarde izvještavanja u nastojanju da revizorski izvještaj bude komunikativniji i relevantniji: Međunarodni revizijski standard 700 (revidiran) - formiranje mišljenja i finansijsko izvještavanje, i Međunarodni standard revizije 701 - komuniciranje ključnih revizijskih pitanja u revizorskom izvještaju. Standardi su na snazi za revizije finansijskih izvještaja za period koji završava na dan ili nakon 15.12.2016. godine.

U Velikoj Britaniji o objavljivanju koncepta značajnosti u revizorskom izvještaju u privatnom sektoru prezentuje se dotadašnji napredak u publikaciji The Financial Reporting Council iz 2016. godine, gdje su navedeni ključni nalazi kako slijedi:

- „Investitori su ocijenili pozitivnim proširene revizorske izvještaje te s tim u vezi i unapređenje informiranosti. Dodatna vrijednost može biti naročito važna za one subjekte revizije gdje je manje izvora drugih informacija, uključujući manja preduzeća;
- Investitori smatraju da bi se još moglo učiniti više kako bi se poboljšali revizorski izvještaji uključujući: procjenu revizora o kvaliteti internih kontrola subjekta koje informišu o njihovoj značajnoj procjeni rizika; i revizorov stav o primjerenosti procjena uprave.
- Jedan negativni aspekt izvještavanja iz perspektive mnogih investitora, s kojima je obavljen razgovor, jeste nedostatak revizorskog obrazloženja prilikom izmjene u revizijskom pristupu, u nivou materijalnosti koju su koristili ili u procijenjenim rizicima.
- I dalje postoji usklađenost između izvještavanja za odbor za reviziju i revizorskog izvještaja.
- Materijalnost i dalje predstavlja područje izazova, uprkos inovativnim pristupima usvojenim u prvoj godini. Još uvijek postoje samo ograničeni komentari revizora o razlozima korištenja ili promjene određenih načina mjerenja značajnosti ili o razlozima značajnih promjena na ukupnom nivou značajnosti korištenih za finansijske izvještaje u cjelini.
- Što se tiče “praga materijalnosti za revizorski angažman” – vrlo malo revizorskih društava objavljuje informacije o osnovanosti praga materijalnosti.

- Mnogi investitori su iskazali sklonost prema unaprijeđenom objavljivanju svih aspekata materijalnosti i načina na koji to utiče tokom revizije.

Institut ovlaštenih računovođa u Engleskoj i Walesu (the Institute of Chartered Accountants in England and Wales – ICAEW) u publikaciji „Prošireni revizorski izvještaji: Istraživanje izazova i prilika u praksi“, iz maja 2016. godine u zaključnim razmatranjima navodi da povećana transparentnost proširenih izvještaja uveliko doprinosi smanjenju rizika investitora u vezi revizije, te da većina investitora zahtijeva daljnji napredak u ovom pravcu.

Istraživanje na uzorku od 350 privrednih subjekata koji kotiraju na Londonskoj berzi u periodu 2012-2014 godine (700 opservacija) ispituje rezultate proširenih objavljivanja u revizorskim izvještajima za koncept značajnosti koje zahtijeva ISA 700 (UK i Irska) na komunikacijsku vrijednost revizorskog izvještaja. Koristeći mjere analize sadržaja, čitljivost i ton, kao zamjenske vrijednosti za komunikacijsku vrijednost, konstatovano je da se u periodu nakon usvajanja ISA 700 (UK i Irska): 1) poboljšava čitljivost revizorskog izvještaja i 2) mijenja ton revizorskog izvještaja s većim brojem negativnih riječi (mišljenja u revizorskim izvještajima imaju negativan predznak). Istraživanje u doktorskoj disertaciji je ostvarilo doprinos u pružanju informacija kreatorima standarda i regulatora o načinu revizije preduzeća koja su implementirale ISA 700 (UK i Irska) i povratnu informaciju korisnika finansijskih izvještaja, te se uticalo na postavljanje standarda u ovom području. Istraživanjem je potvrđeno da su revizorski izvještaji čitljiviji u periodu nakon usvajanja standarda ISA 700 (UK i Irska), što poboljšava komunikacijsku vrijednost (Smith, 2016).

Istraživanjem na Malti na uzorku od 2311 revizora u privatnom sektoru, konstatovalo se da revizori nisu skloni objavljivanju praga materijalnosti jer smatraju da su nedostaci veći od njihove potencijalne prednosti. Skloni su objavljivanju prema odborima za reviziju u skladu sa članom 11. stav 2. tačke (h) Uredbe EU br. 537/2014. Smatra se da objava praga materijalnosti nije primjerena za Maltu jer ne postoji dovoljno obrazovanih korisnika izvještaja za takvo objavljivanje kako je to slučaj u Velikoj Britaniji, Irskoj i Nizozemskoj. Preporučuju se daljnja istraživanja na ovu temu uzimajući u obzir ostale korisnike revidiranih finansijskih izvještaja, kao i reviziju u javnom sektoru. Istraživanje je kreirano mješovitom metodom koja se sastoji od kvantitativne faze nakon koje slijedi kvalitativna faza. Podaci su prikupljeni od revizora, prvo pomoću upitnika, a zatim je obavljen intervju. Upitnik je koristio Likertovu skalu. Kvantitativni podaci su obrađeni deskriptivnom statistikom, Fridmanovim testom, Pearsonovim korelacijskim testom. Kreiran je regresioni model kako bi se kvantitativno obrazložila nespremnost revizora prema objavljivanju materijalnosti u revizorskim izvještajima. (Baldacchino, Tabone, Demanuele, 2017).

Grupa autora (Christensen, et. al, 2018) je putem eksperimentalne studije manipulirala sa pragom materijalnosti od 4% i 10% i na uzorku od 246 profesionalnih investitora (120 je iz SAD-a, a 126 iz UK) i konstatovala da se vrijednost informacija iz revizorskih izvještaja za finansijski obrazovane korisnike povećava objavljivanjem detalja o materijalnosti.

Rezultati istraživanja (Iwanowiwc&Iwanowiwc, 2019) putem kros-sekcionalne analize na uzorku od 317 firmi (158 sa Varšavske berze i 159 sa Londonske berze), obavljenog u Poljskoj, pokazuju da implementacija Međunarodnog revizijskog standarda 701, koji definiše

objavljivanje ključnih revizorskih pitanja i informacija o značajnosti, smanjuje jaz u revizijskim očekivanjima.

Istraživanja provedena za period 2013-2017 godine na uzorku od 340 firmi koje kotiraju na Londonskoj berzi i podliježu ISA 700 (UK i Irska) (Bens, Chang, Huang, 2019), korištenjem deskriptivne statistike, regresije i korelacione analize, rezultirala su saznanjem da kada prošireni revizorski izvještaji sadrže više informacija o nivou i ključnim revizorskim pitanjima, tada se nesigurnost tržišta smanjuje kako investitori saznaju za ove informacije koje su ključne za planiranje revizije, kao i da dolazi do povećanja mjera kvalitete finansijskog izvještavanja prema novim standardima proširenog revizorskog izvještavanja.

Rezultati istraživanja u Hrvatskoj (Tušek&Ježovita, 2020) pokazuju da je većina revizora spremna otkriti pojedinosti o značajnosti u izvještaju nezavisnog revizora. Korištenjem klaster analize, neparametarskim testovima i regresijskom analizom konstatovano je da je više od 55% revizorskih izvještaja na uzorku od 474 izvještaja preduzeća, koja kotiraju na Zagrebačkoj berzi u periodu od 2016. do 2019. godine, objavilo pojedinosti o materijalnosti. Konstatovano je i da nema razlike u objavljivanju informacija o značajnosti između „velikih“ i „malih“ revizora u Hrvatskoj. Za razliku od drugih zemalja (EU, UK, SAD) koje preferiraju korištenje dobiti prije oporezivanja kao kriterij materijalnosti, hrvatski revizori preferiraju prihod. Utvrđeno je i da u slučaju korištenih nižih postotaka značajnosti revizori češće izražavaju modificirano mišljenje i ističu pitanje o neograničenosti poslovanja. To bi moglo dovesti do zaključka da su revizori oprezniji, a sam proces revizije ozbiljniji ako u preliminarnoj fazi revizorskog angažmana određuju inherentne i kontrolne rizike na višim nivoima što dovodi do nižeg nivoa materijalnosti. Utvrđeno je i da nekoliko „velikih“ revizora u Hrvatskoj nije spremno otkriti pojedinosti o značajnosti u svojim izvještajima i povećati svoju informacijsku vrijednost.

Istraživanje za doktorsku disertaciju provedeno od strane Elsayed (2020) kros-sekcionalnom analizom i panel analizom na revizorskim izvještajima 188 korporacija, odnosno za 276 opservacija za period 2013-2014 prije i poslije uvođenja ISA 700 (UK i Irska), a koje kotiraju na Londonskoj berzi (LSE - the London Stock Exchange), konstatovalo je da objavljivanje koncepta značajnosti unapređuje razumijevanje revizorskog postupka i vrijednost finansijskih izvještaja.

U BiH do sada nisu realizovana istraživanja u oblasti objavljivanja koncepta značajnosti u revizorskim izvještajima niti u privatnom niti u javnom sektoru. Jedino istraživanje o objavljivanju u revizorskim izvještajima je obavljeno u 2021. godini za privatni sektor i isto se odnosilo na podatak o stepenu uključivanja informacije o ključnim revizijskim pitanjima s ciljem poboljšanja transparentnosti i korisnosti revizorskih izvještaja. Za potrebe tog istraživanja prikupljeni su i sistematizovani podaci iz objavljenih revizorskih izvještaja (86 iz FBiH i 60 iz RS), a zatim su analizirani deskriptivnim statističkim metodama. Rezultati istraživanja pokazuju da većina revizorskih izvještaja ne uključuje objavljivanje dijelova o ključnim revizijskim pitanjima, ali, za razliku od Velike četvorke, koja objavljuje minimalno jedno ključno revizijsko pitanje, druge revizorske firme uopšte ne prezentuju nijedno iz čega proizlazi različit stepen transparentnosti revizorske profesije u BiH. (Grbavac, Hladika, Poljašević, 2021)

U oblasti revizijskog jaza očekivanja između revizora i korisnika revizorskih izvještaja imamo veći broj istraživanja (Deepal, Jayamaha, 2022). Najvećim dijelom istraživanja revizijskog jaza očekivanja su obavljena u privatnom sektoru i ista za rezultat imaju podržanu teorijsku osnovu o postojanju revizijskog jaza očekivanja. U nastavku ovog dijela prijave doktorske disertacije bit će prezentovan zbirni pregled najčešće korištenih metoda istraživanja, ispitanici te koncepti koji su korišteni u mjerenju revizijskog jaza očekivanja kako u privatnom tako i u javnom sektoru. Nakon toga će biti prezentovana pojedinačna dostupna istraživanja revizijskog jaza očekivanja u javnom sektoru. Većina prethodnih istraživanja provodila se u anglosaksonskim zemljama i u zemljama u razvoju iz Azije i Afrike, poput npr. Irana i Nigerije. Još uvijek je nedovoljno istraživanja u pogledu zemalja kontinentalne Europe (Quick, 2020). Za razliku od situacije u privatnom sektoru, istraživanje revizijskog jaza očekivanja u javnom sektoru je oskudno istraženo, te su do 2007. godine (Daud, 2007) samo Pendlebury i Shreim (1990; 1991), Chowdhury i Innes (1998) i Chowdhury et al. (2005) obavili istraživanje revizijskog jaza očekivanja u javnom sektoru.

Što se tiče istraživačkog pristupa, kvantitativni istraživački pristup je bio istaknut u istraživanjima o jazu očekivanja, a ankete putem upitnika bile su najčešće sredstvo prikupljanja podataka (Quick, 2020). Nakon toga, vrlo je evidentno da je Mann-Whitney U test, vrsta neparametarskog testa, postao najraširenija tehnika statističke analize među istraživačima (Akther i Xu, 2020; Best et al, 2001; Dixon et al, 2006; Ebimobowei i Kereotu, 2011) prilikom ispitivanja značajnih razlika u percepciji u različitim zainteresovanim grupama. Za razliku od metode upitnika koja se koristi u mnogim istraživačkim projektima u kvantitativnom pristupu, primjećuje se da su Salehi et al. (2020) primijenili statističku tehniku kako bi ispitali moguće implikacije karakteristika revizora na jaz očekivanja među korisnicima finansijskih izvještaja u Iranu. S druge strane, manje istraživanja se provodi korištenjem kvalitativnog pristupa (Chowdhury i Innes, 1998; Dewi et al, 2021; Conteh i Hamidah, 2021). Provođenje istraživanja mješovitom metodom (Ellul i Scicluna, 2022; Haniffa i Hudaib, 2007) može omogućiti detaljniju interpretaciju predmeta istraživanja dopunjavanjem ili opisom podataka (preuzeto do Deepal, Jayamaha, 2022).

Postoje različiti pristupi u izboru ispitanika koji su uključeni u istraživanja. Naime, u većini istraživanja su uključeni eksterni revizori, dok su interni revizori bili angažovani u nekoliko odabranih istraživanja (Ebimobowei i Kereotu, 2011; Dewi et al, 2021). Nakon toga, dio istraživanja je za ispitanika uzimala kompletno revizorsko društvo da predstavljaju eksternog revizora bez uzimanja u obzir veličine revizorskog društva (Akther i Xu, 2020; Fadzly i Ahmad, 2004; Lin, 2004; Olojede et al, 2020; Onulaka i Samy, 2017; Porter, 1993), dok su u nekim studijama odabrana samo četiri Velika revizorska društva (Baron et al, 1977; Garcia-Hernandez et al, 2021; Nguyen i Nguyen, 2020). U istraživanjima revizijskog jaza očekivanja koja se odnose na javni sektor, evidentno je da su revizorsku stranu predstavljali kontrolori, glavni revizor (Chowdhury et al, 2005) i članovi Državnog ureda za reviziju zemlje (Ellul i Scicluna, 2022; Oluyombo i Okunola, 2018), a od drugih ispitanika su navedeni: političari, članovi parlamenta, vladini regulatori, članovi odbora za javne finansije, sekretari odjela i delegati koji predstavljaju međunarodne finansijske institucije, agencije kao što su Svjetska banka i Azijska razvojna banka (Chowdhury et al, 2005; Ellul i Scicluna, 2022; Oluyombo i Okunola, 2018) (preuzeto do Deepal, Jayamaha, 2022)..

Koncepti koji se koriste za mjerenje jaza očekivanja su prije svega zasnovani na osnovnom

istraživanju Porter (1993) gdje je identifikovan jaz u revizorskom angažmanu u dimenziji odgovornosti revizora (koristeći 30 predloženih zadataka). Osnovno istraživanje se unapređuje razdvajajući u dvije glavne komponente revizijski jaz očekivanja u „jaz u realnim očekivanjima“ i „jaz u revizorskom angažmanu“, koji se dalje raščlanjuje na „jaz u revizijskim standardima“ i „jaz u revizijskom angažmanu“.

U dosadašnjim istraživanjima o revizijskom jazu očekivanja koja se odnose na javni sektor, Chowdhury i Innes (1998) i Chowdhury et al. (2005) za koncepte kojim se mjeri jaz očekivanja koriste reviziju učinka, izvještavanje glavnog revizora, kompetentnost revizora, odgovornost, revizorsku materijalnost, nezavisnost revizora, revizijske dokaze i istinitu i fer prezentaciju u mjerenju revizijskog jaza očekivanja. Azad et al. (2021) tvrde da je materijalnost potrebna onima koji koriste informacije o finansijskim izvještajima jer se one smatraju jednim od najkritičnijih faktora koje koriste menadžeri, računovođe i revizori prilikom donošenja odluka o izvještavanju. Različite vrste dimenzije revizijskog jaza očekivanja su primjenjivane u svrhe mjerenja zaključno sa 2021. godinom kako slijedi: (a) dužnosti i odgovornosti revizora (posebno u otkrivanju prevare), (b) revizorova nezavisnost, vještine i angažman, (c) oblik i sadržaj, i poruka koju prenosi revizorski izvještaj, kao i (d) faktori koji se odnose na revizorsku profesiju.

Chowdhury & Innes (1998) su proveli kvalitativno istraživanje, istraživačke prirode zasnovano na intervjuu, kojim su nastojali utvrditi da li postoji revizijski jaz očekivanja u javnom sektoru Bangladeša. Korišteni su različiti revizorski koncepti (dostupnost, korisnost i format revizorskih izvještaja, nezavisnost i kompetentnost revizora, revizijske dokaze i provođenje revizije učinka) da bi se testiralo da li su percepcije 17 državnih revizora iste kao i percepcije korisnika revizorskog izvještaja (15 članova Odbora za javne finansije parlamenta Bangladeša i 9 predstavnika međunarodnih agencija za finansiranje) Odgovori ispitanika otkrili su bitne razlike između revizora i korisnika revizorskih izvještaja u oblasti kao što su odgovornost revizora, nezavisnost revizora, kompetentnost revizora, istinitost i pravičnost prijavljenih informacija i uloga revizije učinka. Izvršili su poređenje uzroka revizijskog jaza očekivanja u privatnom i javnom sektoru te su konstatovali da je dio uzroka istovjetan i za javni i privatni sektor a da su neki relevantni samo za javni sektor. Ograničenja i prijedlozi za dalja istraživanja su uključivala i druge grupe ispitanika (zainteresovanih strana kao što je ministarstvo finansija, rukovodioci subjekata revizije i predstavnici medija), provođenje kvantitativnog istraživanja, kao što je upitnik sa Likertovom skalom, kao i provođenje istraživanja o revizijskom jazu očekivanja u javnom sektoru drugih zemalja.

Teorijski koncept postavljen u istraživanju revizijskog jaza očekivanja u javnom sektoru Bangladeša (Chowdhury et al, 2005) jeste odgovornost koja se u svom najširem smislu odnosi na davanje i traženje razloga za ponašanje (Garfinkel, 1967; Silverman, 1975; Harre, 1979; Roberts i Scapens, 1985). Stewart (1984) je tvrdio da je javna odgovornost ta koja se primjenjuje da se arbitrarna akcija transformiše u legitimno vršenje vladine moći. Stewart i Longley (1992) sugerišu da oni koji vrše moć u društvu trebaju biti odgovorni za tu moć. Pitanje obavljanja javnih funkcija moći stavlja u prvi plan mnogo širu grupu primaoca nego što se to obično smatra. Grey et al. (1996) tvrdi da je „okvir odgovornosti najkorisniji za analizu prenosa računovodstvenih informacija uopšte“. Ovaj argument odgovara scenariju revizije javnog sektora prema kojem bi se društvo generalno moglo smatrati potencijalnom

interesnom grupom. Parker i Guthrie (1993) sugerisali su da su „očekivanja javnosti ta koja će dominirati i odrediti krajnje pravce odgovornosti u javnom sektoru“.

Chowdhury et al. (2005) je istraživanjem u javnom sektoru Bangladeša utvrđivao da li postoji revizijski jaz očekivanja između državnih revizora i korisnika revizorskih izvještaja: članovi Odbora za javne finansije parlamenta Bangladeša i međunarodne agencije za finansiranje koja pruža finansiranje u javnom sektoru u Bangladešu. Percepcija državnih revizora i korisnika njihovih izvještaja istražene su korištenjem upitnika zasnovanog na teorijskom okviru odgovornosti i šest povezanih revizorskih koncepata.

U nalazima se konstatovalo da su postojale statistički značajne razlike u percepcijama između 17 državnih revizora i 15 članova Odbora za javne finansije parlamenta Bangladeša za 13 od 25 varijabli i između ovih 17 državnih revizora i devet predstavnika međunarodne agencije za finansiranje za 14 od ovih varijabli. Ograničenja u ovom istraživanju se ogledaju u relativno malom broju ispitanika na ovom upitniku. Praktični doprinos istraživanja u Bangladešu jeste kvalitetnija edukacija državnih revizora o zahtjevima i očekivanjima korisnika njihovih izvještaja u pogledu informacija, dodatne informacije o revizijskim postupcima za članove Odbora za finansije parlamenta Bangladeša i predstavnike međunarodne agencije za finansiranje, te uspostavljanje veće saradnja između državnih revizora, članova Odbora za finansije parlamenta Bangladeša i predstavnika međunarodne agencije za finansiranje, a što bi moglo pomoći da se smanji revizijski jaz očekivanja u javnom sektoru u Bangladešu. Naučni doprinos ovog istraživanja u Bangladešu jeste da su po prvi put statistički dokazi potvrdili postojanje jaza u očekivanjima revizije između državnih revizora i korisnika njihovih revizorskih izvještaja u kontekstu javnog sektora.

U doktorskoj disertaciji Daud (2007) je istraživao jaz očekivanja revizije učinka u javnom sektoru u Maleziji gdje je konstatovano da postoji jaz u očekivanju korisnika revizorskih izvještaja i isti se ogleda u revizorskom izvještavanju, nedovoljnom poznavanju revizorskih postupaka i nezavisnosti državnih revizora u odnosu na subjekte revizije. Primarni cilj doktorske disertacije je bio da se odgovori na pitanje: Postoji li i u kojem konceptu jaz u očekivanjima revizije učinka u javnom sektoru Malezije? Uz primarni cilj, navedeni su i sekundarni ciljevi kako slijedi: Kakve su percepcije državnih revizora i korisnika revizorskih izvještaja po osnovu uloge i odgovornosti revizora u revizorskom angažmanu, nezavisnosti revizora u radu, kompetentnosti revizora, revizorske etike, revizorskog izvještavanja i revizijskih standarda. Zatim se tražio odgovor na pitanje o faktorima koji doprinose jazu očekivanja u reviziji učinka. U doktorskoj disertaciji Daud (2007) je konstatovalo da je većina dosadašnjih istraživanja u privatnom sektoru koja se odnose na revizijski jaz očekivanja usvojila verifikacijski pristup unutar pozitivističke paradigme. To je uključivalo testiranje hipoteza o predmetu istraživanja. Istraživanje u doktorskoj disertaciji Daud (2007) je istraživačke prirode i ima za cilj identificirati, analizirati i raspravljati o postojanju i prirodi revizije učinka i jaz u očekivanjima. Stoga se istraživanje uklapa u paradigmu interpretivizma/ konstruktivizma. Za potrebe ovog istraživanja odabrana je kvalitativna metodologija zbog svog odnosa s istraživačkom paradigmom i prikladnost u rješavanju ciljeva istraživanja. Prema Inu (1996), ova metoda je „poželjna kada se postavljaju pitanja o značenju, ljudskoj vrijednosti ili razumijevanju društvenih procesa koji nisu prije istraženi ili kada traži novu teoriju utemeljenu na percepcijama i tradicijama društvene skupine“.

Kako bi se postigli primarni i sekundarni ciljevi ovog istraživanja (Daud 2007), usvojene su

dvije različite metode. Prva metoda se sastojala od intervjua s revizorima Malezijskog nacionalnog odjela za reviziju i tri grupe korisnika revizorskih izvještaja. Ukupno je trideset i šest sudionika pristalo sudjelovati u studiji koja se sastojala od četrnaest revizora, osam članova Odbora za javne finansije parlamenta Malezije, šest predstavnika revidiranih subjekata revizije i osam ispitanika iz javnog života (akademici, novinari i političari). Svrha je bila da se utvrdi područje slaganja ili neslaganja percepcije između revizora i korisnika, njihovi uzroci i komponente jaza. Druga korištena metoda uključivala je analizu četiri izvještaja revizije učinka. Svrha je učvrstiti nalaze iz intervjua u odnosu na uzroke i komponente jaza. Konkretno, ispituje se u kojoj je mjeri revizorski izvještaj u skladu sa standardima, a što omogućuje daljnji uvid u realnost očekivanja korisnika.

Ovo je bilo prvo istraživanje koje je prikupilo informacije o postojanju jaza očekivanja u reviziji učinka u javnom sektoru u Maleziji. Naučni doprinos ove doktorske disertacije (Daud, 2007) se ogleda na tri načina. Prvo, proširuje postojeće znanje o revizijskom jazu očekivanja pružanjem dokaza o karakteristikama revizijskih očekivanja i njihovom sastavu u Maleziji. Drugo, ispitivanjem karakteristike revizije učinka i procesa revizije, koristeći Maleziju kao studiju slučaja, ova studija doprinosi literaturi o revizijskom angažmanu u zemljama u razvoju. Ova studija pokazuje da revizorske institucije takve zemlje ne mogu priuštiti da previde važnost kompatibilnosti s potrebama korisnika u provođenju revizije. Treće, ova studija doprinosi poznavanju revizijskog jaza u očekivanjima u javnom sektoru poboljšanjem razumijevanja revizije učinka. Ograničenje istraživanja doktorske disertacije, te prijedlozi za buduća istraživanja (Daud, 2007) su mali broj ispitanika, zatim neobuhvatanje finansijske revizije javnog sektora (veći broj ispitanika i finansijska revizija je predmetom prijave ove doktorske disertacije). Također, nalazi ove studije ograničeni su na Maleziju ili na druge zemlje u razvoju sa sličnim revizijskim sistemom i okruženjem javnog sektora. Konačno, ograničenje je inherentno i podrazumijeva metodološki pristup koji uključuje korištenje intervjua i analizu revizorskog izvještaja, dok je ovom prijavom ove doktorske disertacije planirana kvantitativna metodologija korištenjem anketnog upitnika.

Cilj istraživanja provedenog u Rumuniji (Simona, 2011) jeste istražiti revizijski jaz očekivanja u javnom sektoru Rumunije. Primarni podaci prikupljeni su upitnikom koji se sastoji od 10 tvrdnji u vezi revizorove nezavisnosti, odgovornosti i kredibiliteta revizorskog izvještaja. Podijeljeno je 524 upitnika, studentima sa različitim nivoima obrazovanja (u prvu grupu su uključeni studenti sa licencom i učenja na daljinu koji su završili kurs revizije prošlog semestra, u drugoj grupi su studenti sa istih studijskih programa koji se još školuju u trenutku pisanja, ali će uskoro završiti, a treću grupu čine studenti master studija koji su završili naprednu nastavu revizije). Vraćeno je 352 popunjena upitnika (67%). U cilju pružanja relevantnih informacija o javnom sektoru i realizovanju cilja istraživanja, na časovima su analizirani revizorski izvještaji za 2009. godinu (od 1.924 izvještaja, iz finansijske revizije je bilo 1.267, revizije učinka 246 te 411 kontrolnih aktivnosti). Broj subjekata revizije na kojima je izvršena revizija u javnom sektoru jeste 1.778 od ukupne populacije koja broji 10.639, što iznosi 17% od ukupnog broja. Konstatovana su nerealna očekivanja korisnika revizorskih izvještaja u pogledu same profesije državne revizije i njihovih izvještaja. Odgovori se razlikuju zavisno od nivoa znanja studenta. Također, postoji jaz i u očekivanju uloge revizora u otkrivanju prevara. Ograničenja konstatovana u ovom istraživanju se odnose na broj ispitanika (352) te je za dodatno uvjerenje potreban veći broj

ispitanika.

Pongsapan (2012) je proveo istraživanje u Indoneziji testirajući postojanje revizijskog jaza očekivanja između korisnika finansijskih izvještaja i revizora Glavnog ureda za finansijsku reviziju, kao i identificirajući osnovne komponente predmetnog jaza. Studija je, također, trebala da ispita razliku u percepciji rada revizora Glavnog ureda za finansijsku reviziju između korisnika finansijskih izvještaja sa osnovnim računovodstvenim obrazovanjem i onih bez računovodstvenog obrazovanja. Postavljene su dvije hipoteze. Prva, postoji revizijski jaz očekivanja revizije između korisnika finansijskih izvještaja i revizora u Glavnom uredu za finansijsku reviziju, a druga, postoji razlika u percepciji učinka revizora u Glavnom uredu za finansijsku reviziju između korisnika finansijskih izvještaja sa osnovnim računovodstvenim obrazovanjem i onih bez računovodstvenog obrazovanja. Primarni podaci su prikupljeni anketnim upitnikom od ispitanika kao korisnika finansijskih izvještaja lokalne samouprave kao što su državni službenici u lokalnoj samoupravi, članovi skupština na lokalnim nivoima, akademici, kreditni analitičari i revizori Glavnog ureda za finansijsku reviziju. Ukupno je podijeljeno 350 upitnika, od čega je vraćeno 264 primjerka (145 primjeraka korisnika finansijskih izvještaja i 119 primjeraka revizora). Za razmatranje je bilo iskoristivo samo 225 primjeraka koji se sastoje od 120 korisnika finansijskih izvještaja i 105 revizora. Hipoteze su ispitane korištenjem Hi kvadrata, Mann-Whitney U testa i T-testa nezavisnog uzorka. Rezultat ispitivanja hipoteza pokazuje da su korisnici finansijskih izvještaja imali više razumijevanja od revizora i da je razlika u percepciji bila značajna. Korisnici finansijskih izvještaja razumiju da revizori imaju više dužnosti od stvarnih. Ispitivanje druge hipoteze pokazuje da je postojala značajna razlika u percepciji o učinku revizora. Percepcija korisnika finansijskih izvještaja bez znanja o računovodstvu o učinku revizora je imala tendenciju da bude „dobra“, dok su oni sa računovodstvenim obrazovanjem s percepcijom „loša“. Ovo istraživanje je zaključilo kako slijedi: prvo, postojao je jaz u očekivanjima od revizorskog angažmana između korisnika finansijskih izvještaja i revizora; drugo, postojala je razlika u percepciji o učinku revizora između korisnika finansijskih izvještaja sa i bez znanja računovodstva.

Na prostoru bivše Jugoslavije istraživanje revizijskog jaza očekivanja obavljeno je jedino za privatni sektor kroz doktorsku disertaciju Brozović (2017) kvantitativnim pristupom anketnim upitnikom na bazi 456 ispitanika. Upitnik je zasnovan na Porterovom (1993) modelu. Prikupljene su adrese elektronske pošte za ukupno 3.800 subjekata, od čega je 196 revizora, 1.804 unutrašnjih korisnika revizorskih izvještaja, 1.439 vanjska nefinansijska korisnika i 316 korisnika revizorskih izvještaja iz finansijske zajednice. Od naprijed dostavljenog broja upitnika, popunjene upitnike je dostavilo 48 revizora, 188 unutrašnjih korisnika revizorskih izvještaja, 130 vanjskih nefinansijskih korisnika i 90 korisnika revizorskih izvještaja iz finansijske zajednice, odnosno ukupno je vraćeno 12% popunjenih upitnika.

Rezultati istraživanja su pokazali da postoji revizijski jaz očekivanja, i to zbog neodgovarajućeg revizorskog angažmana 8%, zbog neodgovarajućih revizijskih standarda 36%, zbog nerealnih očekivanja korisnika revizorskih izvještaja 56%.

Istraživanje jaza očekivanja u reviziji učinka u Nigeriji (Oluyombo i Okunola, 2018) kroz konceptualni pristup koji uključuje neempirijska istraživanja iz literature pruža adekvatan uvid o revizijskom jazu očekivanja koji je do sada bio oblikovan. Pruža različita mišljenja

revizora i korisnika o ulogama i odgovornostima revizora u oblastima efektivnosti, ekonomičnosti i efikasnosti u javnom sektoru Nigerije.

Istraživanje jaza u očekivanjima od finansijske revizije u javnom sektoru u Gambiji imalo je za cilj da procijeni postoji li ili ne razlika u revizijskom jazu očekivanja u javnom sektoru Gambije. Prema rezultatima ovog izvještaja, u javnom sektoru Gambije postoji jaz revizorskih očekivanja kada je u pitanju revizija učinka. Ispitanici za intervju su izabrani kako slijedi: pet članova iz parlamenta i pet revizora u Glavnom uredu za reviziju (jedan direktor državne revizije, jedan menadžer revizije, dva viša revizora i dva pomoćna revizora, budući da su uključeni u reviziju javnih preduzeća i agencija Gambije). Intervjui pokazuju da postoji jaz o očekivanjima u standardima revizije u vezi sa nekoliko koncepata revizije (otkrivanje prevare, nezavisnost revizora od uticaja menadžmenta i izvršne vlasti, format revizorskog izvještaja), te se predlaže da bi poboljšani revizorski izvještaji mogli smanjiti jaz očekivanja (Conteh, Hamidah, 2021). Studija doprinosi postojećem znanju o revizijskom jazu očekivanja i realnim očekivanjima korisnika revidiranih finansijskih izvještaja i šire javnosti.

Younan, C & Kidane, F. (2022) su proveli istraživanje koje je imalo za cilj da istraži jaz u očekivanjima revizije u javnom sektoru Švedske. Sudionici istraživanja su: Švedski nacionalni ured za reviziju i javnost Švedske. Odabrana je kvalitativna tehnika provođenjem polustrukturiranih intervju sa dva (2) revizora iz Švedskog nacionalnog ureda za reviziju kako bi se shvatila percepcija državnih revizora, te uporedilo sa sadržajem osamdeset osam (88) objavljenih novinskih članaka o Švedskom nacionalnom uredu za reviziju kojim se konstatovala percepcija švedskog društva o državnim revizorima. Rezultati istraživanja upućuju na revizijski jaz očekivanja kao posljedicu neinformiranosti o radu VRI, slabijeg učinka pojedinih revizora i/ili VRI zasnovanom na etičkim principima, te neadekvatnosti i efikasnosti standarda revizije koji bi trebali omogućiti višu kvalitetu u revizorskom angažmanu. Teorijski doprinos ovog istraživanja se ogleda u uopštenom dopunjavanju teorijske osnove o revizijskom jazu očekivanja u javnom sektoru koja nedostaje teoriji revizije u odnosu na privatni sektor. Posebno se ističe doprinos koji se kroz istraživanje potvrdio u formi nedostatka informiranosti korisnika revizorskih izvještaja o ulogama i odgovornosti revizora u revizorskom angažmanu, zatim i učinka revizora u angažmanu kako pojedinačno tako i vezano za VRI u cjelini zasnovanom na etičkim principima. Posljednji doprinos koji se ističe jeste konstatovan jaz o sadašnjem znanju o ulozi koju ima nepridržavanje standarda revizije. Praktični doprinos ovog istraživanja u Švedskoj jeste konstatovanje da javnost ima neodgovarajuća očekivanja od Državnog ureda za reviziju. Ova neopravdana očekivanja su posljedica nedostatka znanja javnosti o funkcijama i odgovornostima Državnog ureda za reviziju. Praktični doprinos se ogleda i u preporuci Državnom uredu za reviziju u ispitivanje efikasnosti standarda u praksi. Ograničenja i preporuke istraživanja u Švedskoj jeste potreba za većim brojem ispitanika kako bi rezultati bili pouzdaniji te bi se ti rezultati mogli generalizovati. Istraživanje je ograničeno na zemlju razvijene ekonomije te se isti zasnivaju na ovom kontekstu. Preporuka za buduća istraživanja se ogleda u metodološkom pristupu jer je realizovan kvalitativni pristup, a bilo bi korisno istražiti i kvantitativni pristup istraživanju i uključiti ankete u istraživanje kako bi se dobio veći uzorak kroz više ispitanika.

Istraživanjem o revizijskom jazu očekivanja u javnom sektoru Malte (Ellul & Scicluna 2022) sagledane su promjene u revizijskom jazu očekivanja u periodu od šest godina (2012-2018). Istraživačka paradigma korištena u predmetnom istraživanju jeste interpretativna/konstruktivizam gdje je putem kvalitativne metodologije (intervju) obavljeno 13 razgovora, od kojih su četiri održana s višim revizorima Državnog ureda za reviziju Malte, a devet s korisnicima revizorskih izvještaja. Korisnici su pet trenutnih članova komisije Odbora za javne finansije Parlamenta Malte (od ukupno osam); bivši član komisije Odbora za javne finansije Parlamenta Malte; dva stalna Sekretara koji su korisnici revizijskog izvještaja Državnog ureda za reviziju Malte; i direktor u okviru Ministarstva koji je upoznat s revizorskim izvještajima Državnog ureda za reviziju Malte. Raspored intervjuja sastojao se od 30 otvorenih pitanja koja su pokrivala devet koncepata revizije: odgovornost revizora, materijalnost, otkrivanje prevara, istinit i pošten pogled, revizijski standardi, revizorski izvještaji, revizijska procjena, nezavisnost revizije i revizijski dokazi. Pitanja su osmišljena tako da budu što sličnija za revizore Državnog ureda za reviziju Malte i za korisnike, u svrhu poređenja odgovora. Informacije prikupljene kroz intervjuje analizirane su s obzirom na svaki koncept revizije, upoređujući percepciju i revizora i korisnika. Podaci intervjuja zatim su korišteni zajedno s rezultatima alata za kvantitativno istraživanje kako bi se zaključilo postoji li revizijski jaz očekivanja u svakom od analiziranih koncepata revizije.

Kvantitativni aspekt istraživanja (Ellul & Scicluna 2022) nastojao je steći razumijevanje o revizijskom jazu očekivanja analizom odgovora prikupljenih putem upitnika koji je distribuiran revizorima Državnog ureda za reviziju Malte i članovima parlamenta (zastupnicima). S ciljem poređenja odgovora, ista verzija upitnika podijeljena je revizorima koji nisu sudjelovali u intervjuima i zastupnicima. Zastupnici koji su pozvani da učestvuju u studiji su dobili primjerak revizorskih izvještaja koje je objavio Državni ured za reviziju Malte jer je Državni ured za reviziju Malte direktno odgovoran parlamentu. Upitnik je sadržavao 39 pitanja koja su pokrivala devet razmatranih koncepata, ukupno 41 upitnik podijeljen malteškim revizorima Državnog uredu za reviziju. Prikupljeno je 27 popunjenih upitnika, što je rezultiralo stopom odgovora od 66%. S druge strane, od 67 upitnika podijeljenih zastupnicima prikupljena su 24 popunjena upitnika, čime je postignuta stopa odgovora od 36%. Sudionici upitnika - revizori (70,4%) i zastupnici (79,2%) slažu se da prag materijalnosti treba biti objavljen u revizorskim izvještajima. Državni revizori Malte su konstatovali da: „gdje postoji mogućnost primjene standarda, a onda to činimo jer nam daje veću mogućnost; u njegovom nedostatku koristimo profesionalnu procjenu“. Za razliku od rezultata upitnika, ispitanici su sugerisali (ni revizori, ni korisnici) nisu bili zadovoljni revizorskim izvještajima. Prema riječima ispitanika (direktor, član Odbora za javne finansije), Glavni ured za reviziju Malte ne pruža odgovarajuće informacije o obimu i metodologiji revizije. Osim toga, i revizori i korisnici su se složili da „treba dodatno objaviti kako su revizori procjenjivali tokom revizije jer bi to povećalo transparentnost tokom procesa revizije“. Rezultati istraživanja su pokazali da postoji jaz očekivanja u konceptima revizije: revizijska odgovornost, značajnost, otkrivanje prevara, revizorski izvještaji i revizijska procjena. U skladu s preporukama Hejskova (1998), potrebno je održati sastanak između Glavnog ureda za reviziju i Odbora za javne finansije o strategijama koje je usvojio Glavni ured za reviziju (u slučaju nedovoljnih standarda) kako bi se osiguralo uzimanje u obzir potrebe korisnika prilikom preduzimanja odluka koje nisu obuhvaćene standardima.

Iz naprijed navedenih dosadašnjih istraživanja kako o objavljivanju dodatnih informacija u revizorskim izvještajima finansijske revizije u pogledu koncepta značajnosti, tako i iz oblasti revizijskog jaza očekivanja istraženog u privatnom i javnom sektoru može se konstatovati da su opravdana daljnja istraživanja kako bi se istražilo da li postoji ili ne revizijski jaz u javnom sektoru u BiH, te da li objavljivanje koncepta značajnosti predstavlja prednost i s tim u vezi smanjuje revizijski jaz očekivanja.

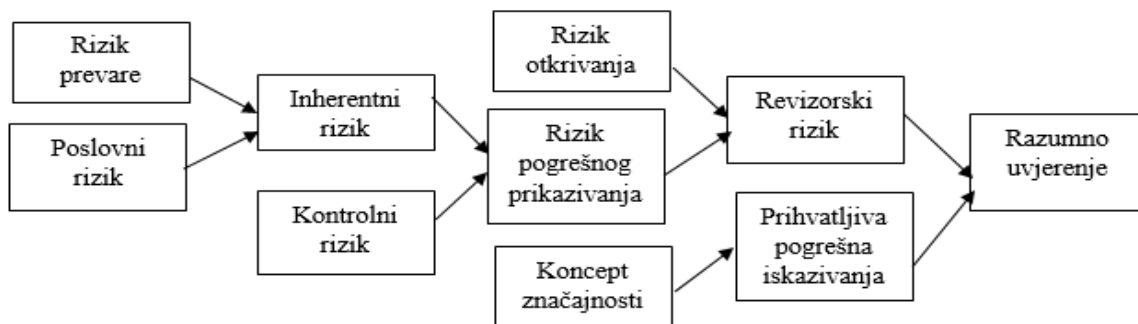
3. Prikaz predmeta istraživanja

Na osnovu naprijed navedenog obrazloženja problema istraživanja, može se konstatovati da postoji naučni i stručni interes da se izvrši dodatno istraživanje i analiza revizijskog jaza očekivanja u javnom sektoru u BiH u kontekstu revizorskog izvještavanja u finansijskoj reviziji VRI sa fokusom na objavljivanje koncepta značajnosti.

Zato je opravdano da se za **predmet ovog istraživanja** definiše **utvrđivanje i razumijevanje da li i kako unapređenje revizorskog izvještavanja VRI objavljivanjem koncepta značajnosti smanjuje postojeći jaz očekivanja korisnika revizorskih izvještaja**. Predmet istraživanja je prezentovan kako na već navedenoj slici broj 1, tako i na dole navedenoj slici broj 2, a predloženi pravac smanjivanja revizijskog jaza očekivanja unaprijeđenim revizorskim izvještavanjem objavljivanja koncepta značajnosti je prezentovan na slici broj 3. Javni sektor je dodatno osjetljiv na informacije iz revidiranih finansijskih izvještaja jer se radi o utrošku novca poreskih obveznika te je s tim u vezi definicija korisnika revidiranih finansijskih izvještaja mnogo šira od definicije korisnika kod tržišno orijentisanih privrednih subjekata.

Jaz očekivanja koji se javlja između korisnika revidiranih finansijskih izvještaja, standardizovane procedure prilikom revidiranja finansijskih izvještaja, i samog koncepta revizorskog izvještavanja je konstatovan i detaljnije obrazložen kroz revizije tržišno orijentisanih privrednih subjekata te su s tim u vezi provedena istraživanja na osnovu čega su revidirani i dopunjavani standardi koji su povećavali transparentnost u revizorskim izvještajima. Jedan od tih aspekata u revizorskom izvještavanju je i koncept značajnosti koji je u procesu revizorskog izvještavanja pozicioniran kako je prezentirano na slici broj 2.

Slika broj 2. – Koncept značajnosti



Izvor: preuzeto od Tušek, B.; Ježovita, A.; (2020) Trends on reporting materiality information in the independent auditor's report – case of Croatia, Intereulaweast, Vol. VII (2) 2020, str.94.

Revizori bi o materijalnosti trebali voditi računa tokom čitavog revizorskog angažmana (Tačka 47. ISSAI 400). Određivanje materijalnosti je stvar profesionalne procjene i zavisi od toga kako revizor procjenjuje potrebe korisnika. Neko se pitanje može ocijeniti materijalnim ako bi saznanje uticalo na odluke potencijalnih korisnika. Materijalnost se razmatra vrijednosno, ali ima i druge kvantitativne kao i kvalitativne strane. Zbog karakteristika svojstvenih pojedinoj stavki ili grupi stavki, određeno pitanje može postati materijalno i po samoj svojoj prirodi. Pitanje može biti materijalno i zbog konteksta u kojem se javlja.

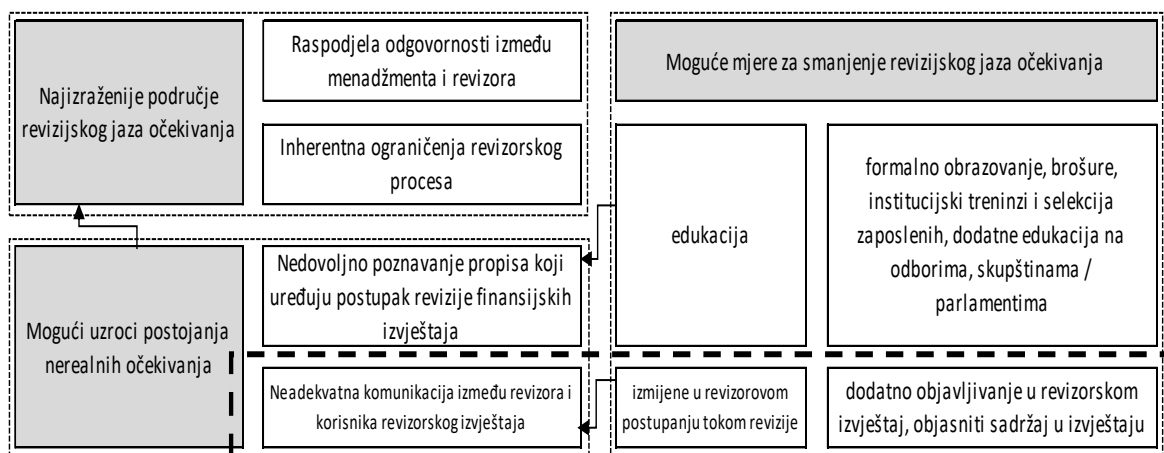
Prema Jones i Bates (1990), revizori javnog sektora bi trebali razmotriti sljedeće kada procjenjuju materijalnost: a) značajnost relevantnih pitanja na njihov rad u odnosu na ukupni strateški plan i veličinu konkretnih brojeva koje su predmetom revizorskih angažmana; b) stepen povjerenja koji je potreban korisničkoj grupi koja je zatražila rad revizije; i c) očekivane odgovore korisnika revizorskih izvještaja.

Istraživanje i razumijevanje revizijskog jaza očekivanja je suštinski aspekt revizorske profesije u javnom sektoru jer ako se ignoriše, jaz može naštetiti ugledu, legitimitetu, kredibilitetu i demokratskom sistemu u cjelini. Kroz istraživanje o uzorcima nastanka revizijskog jaza u javnom sektoru, mogu se predložiti rješenja za smanjivanje tog jaza, što ima za posljedicu kvalitetniji rad VRI i vraćanje povjerenja javnosti u institucije.

Naime, asimetrija informacija može dovesti do nedosljednosti unutar VRI, što onemogućuje revizijske standarde da postignu željeni ishod. Agencijski problem na institucionalnom nivou, koji uključuje biračko tijelo, zakonodavnu vlast i izvršne vlasti, može dovesti do pitanja odgovornosti ako postoji neadekvatne transparentnosti između zainteresovanih strana (Blume & Voigt, 2011; Gurgur & Shah, 2014).

Objavljivanje koncepta značajnosti (označeno isprekidanom linijom) u revizorskim izvještajima pruža korisnicima revizorskih izvještaja uvid u revizijski pristup reviziji finansijskih izvještaja, i umanjeње revizijskog jaza očekivanja, a kako je prezentovano na dole navedenoj slici broj 3.

Slika broj 3. – jaz očekivanja, unaprijeđeno revizorsko izvještavanje objavljivanjem koncepta značajnosti



Izvor: Brozović, M. (2018), Odrednice kvalitete revizije u funkciji smanjenja jaza očekivanja korisnika revizije, str. 315.

4. Identifikovanje ciljeva istraživanja

U skladu sa naprijed obrazloženim dosadašnjim istraživanjima, u većini dostupnih dosadašnjih istraživanja o revizijskom jazu očekivanja u javnom sektoru korištene su kvalitativne metode istraživanja. Primarni podaci najčešće su prikupljeni kroz polustrukturirane intervju, a značajan broj istraživanja koristi i sekundarne podatke, odnosno, najčešće analizira javno dostupne podatke u revizorskim izvještajima i medijskim člancima. Objavljivanje koncepta značajnosti je istraživano samo u privatnom sektoru kombinovanom metodom, i kvantitativnom i kvalitativnom metodom (eksperiment, analiza revizorskih izvještaja, anketni upitnik).

Kada je riječ o istraživanju koji je predmet ove prijave, zauzet je pozitivistički pristup kako bi se utvrdio revizijski jaz očekivanja, uopšteno i po komponentama, te efekat primjene objavljivanja koncepta značajnosti u revizorskim izvještajima VRI na jaz očekivanja. U skladu sa zahtjevima pozitivističkog pristupa, podrazumijeva se istraživačka neutralnost i testiranje objektivnih činjenica koje je moguće precizno mjeriti. (Neuman, 2006).

S obzirom na to da je ovo istraživanje prvi put organizovano u javnom sektoru na prostoru bivše Jugoslavije, uzimajući u obzir i preporuke drugih istraživača (Younan, Kidane, 2022; Daud, 2007), a s ciljem prikupljanja osnovnih podataka o predmetu istraživanja odlučilo se za kvantitavni pristup anketnim upitnikom koji će omogućiti budućim istraživanjima osnovne informacije za poređenje kako u kvantitativnom tako i u kvalitativnom istraživanju.

Na osnovu naprijed prezentovane specifičnosti problema i predmeta istraživanja, a u skladu sa kontekstom istraživanja i teorijskim osnovama formulisana su sljedeća **istraživačka pitanja**:

1. Da li postoji jaz očekivanja unutrašnjih korisnika revizorskih izvještaja VRI?
2. Da li postoji jaz očekivanja vanjskih korisnika revizorskih izvještaja VRI?
3. Da li objavljivanje koncepta značajnosti u revizorskim izvještajima smanjuje jaz očekivanja unutrašnjih korisnika revizorskih izvještaja VRI?
4. Da li objavljivanje koncepta značajnosti u revizorskim izvještajima smanjuje jaz očekivanja vanjskih korisnika revizorskih izvještaja VRI?
5. Da li su VRI spremne za dobrovoljno objavljivanje koncepta značajnosti u revizorskim izvještajima?

Na osnovu naprijed navedenih istraživačkih pitanja formulisani su opšti i operativni ciljevi istraživanja kako slijedi:

Opšti cilj istraživanja jeste utvrđivanje i razumijevanje revizijskog jaza očekivanja korisnika revizorskih izvještaja VRI te kako dodatno objavljivanje koncepta značajnosti u revizorskim izvještajima utiče na smanjivanje postojećeg jaza očekivanja.

Operativni ciljevi istraživanja su:

- Utvrditi da li u javnom sektoru u BiH postoji jaz očekivanja unutrašnjih korisnika revizorskog izvještavanja VRI i analizirati uzroke istog.
- Utvrditi da li u javnom sektoru u BiH postoji jaz očekivanja vanjskih korisnika revizorskog izvještavanja VRI i analizirati uzroke istog.

- Utvrditi kako objavljivanje koncepta značajnosti u revizorskim izvještajima VRI utiče na postojeći jaz očekivanja unutrašnjih korisnika revizorskih izvještaja.
- Utvrditi kako objavljivanje koncepta značajnosti u revizorskim izvještajima VRI utiče na postojeći jaz očekivanja vanjskih korisnika revizorskih izvještaja.
- Utvrditi da li su VRI spremne za dobrovoljno objavljivanje koncepta značajnosti u revizorskim izvještajima.

5. Definisane hipoteze i osnovnih varijabli istraživanja

Na osnovu naprijed definisanih istraživačkih pitanja i ciljeva istraživanja definisana je glavna hipoteza:

H₀: Postoji pozitivna veza između objavljivanja koncepta značajnosti u revizorskim izvještajima VRI i smanjivanja jaza očekivanja korisnika revizorskih izvještaja.

I pomoćne hipoteze kako slijedi:

H₁: Postoji jaz očekivanja korisnika revizorskih izvještaja VRI.

H_{1.1}: Postoji jaz očekivanja unutrašnjih korisnika revizorskih izvještaja VRI.

H_{1.2}: Postoji jaz očekivanja vanjskih korisnika revizorskih izvještaja VRI.

H₂: Postoji pozitivna veza između smanjenja jaza očekivanja korisnika revizorskih izvještaja VRI i objavljivanja koncepta značajnosti u revizorskim izvještajima.

H_{2.1}: Postoji pozitivna veza između smanjenja jaza očekivanja unutrašnjih korisnika revizorskih izvještaja VRI i objavljivanja koncepta značajnosti u revizorskim izvještajima.

H_{2.2}: Postoji pozitivna veza između smanjenja jaza očekivanja vanjskih korisnika revizorskih izvještaja VRI i objavljivanja koncepta značajnosti u revizorskim izvještajima.

H₃: VRI su spremne na objavljivanje koncepta značajnosti u revizorskim izvještajima finansijske revizije VRI.

Metodologija koja će biti korištena tokom istraživanja za doktorsku disertaciju se zasniva na metodološkim pretpostavkama iz dosadašnjih istraživanja u javnom i privatnom sektoru o revizijskom jazu očekivanja i objavljivanju koncepta značajnosti te preporukama iz tih istraživanja. Ispitanici se sastoje od tri grupe: revizori VRI, unutrašnji korisnici revizorskih izvještaja VRI (subjekti revizije) i vanjski korisnici revizorskih izvještaja VRI (zastupnici u parlamentima u BiH).

Testiranjem prve hipoteze (*H₁: Postoji jaz očekivanja korisnika revizorskih izvještaja VRI*) će se utvrditi da li je revizorski angažman u javnom sektoru u BiH prema percepciji korisnika

revizorskih izvještaja na odgovarajućem nivou. Testiranja hipoteze H1 će biti provedeno upitnikom (Brozović, 2017) čiji se pristup prilagođava za potrebe istraživanja u javnom sektoru. Od ispitanika će se u prvom dijelu upitnika (svi ispitanici) izvršiti prikupljanje demografskih podataka za statističku analizu, a zatim će se u drugom dijelu upitnika ispitanicima ponuditi popis stvarnih i mogućih izjava o zadacima (obavezama) revizora u revizorskom angažmanu (Porter, et al, 2012), a kako bi se istražilo postoji li i koji su uzroci jaza očekivanja. U drugom dijelu upitnika (unutrašnji i vanjski korisnici revizorskih izvještaja), na osnovu odgovora ispitanika konstatovat će se da li je revizor dužan obavljati određene zadatke, koliko dobro obavlja te zadatke i da li bi revizor trebao biti dužan obaviti navedeni zadatak. Analizom odgovora planirano je da se procijeni da li postoji jaz i koliki dio jaza očekivanja se može pripisati nereálnim očekivanjima korisnika revizije, neodgovarajućim revizijskim standardima i neodgovarajućem revizorskom angažmanu.

Testiranje druge hipoteze (*H₂: Postoji pozitivna veza između smanjenja jaza očekivanja korisnika revizorskih izvještaja VRI i objavljivanja koncepta značajnosti u revizorskim izvještajima*) je zasnovano na istraživanju objavljivanja koncepta značajnosti (Baldacchino, Tabone, Demanuele, 2017). U skladu sa preporukom u odnosu na istraživanje koje su proveli Baldacchino, Tabone, Demanuele, (2017) proširuje se krug ispitanika i osim revizora uključeni su unutrašnji korisnici revizorskih izvještaja VRI (subjekti revizije) i vanjski korisnici revizorskih izvještaja VRI (zastupnici u parlamentima u BiH). Za prikupljanje podataka za testiranje druge hipoteze primijenit će se kvantitativan pristup korištenjem upitnika (Prilog broj 2. – III dio upitnika). Upitnik će koristiti Likertovu skalu ocjenjivanja od pet tačaka. Upitnik će mjeriti mišljenje ispitanika o prednostima i nedostacima objavljivanja praga materijalnosti u revizorskom izvještaju i nespornost revizora prema objavljivanju praga materijalnosti. Informacija o rezultatima prednosti / nedostataka u objavljivanju praga materijalnosti dopunjena je u dijelu III upitnika prikupljenjem mišljenja svih ispitanika o pozicioniranju objave praga materijalnosti u samom revizorskom izvještaju, kriteriju koji će biti korišten za određivanje praga materijalnosti, te objavljivanje različitih aspekata materijalnosti. Na kraju će se prikupiti i druge informacije koje su se smatrale relevantnim, a na osnovu dosadašnjih istraživanja o objavljivanju koncepta značajnosti. Nakon prikupljanja podataka upitnikom i za drugu hipotezu, kvantitativni podaci dobijeni iz upitnika će biti analizirani korištenjem programa Stata12, prije svega frekvencija i druge deskriptivne statistike generisane kao prvi korak u razumijevanju podataka.

Za testiranje treće hipoteze (*H₃: VRI su spremne na objavljivanje koncepta značajnosti u revizorskim izvještajima finansijske revizije VRI*) korišteni bi bili odgovori iz upitnika dio III B koji mjeri nespornost revizora prema objavljivanju praga materijalnosti, nakon čega bi se kreirao adekvatan regresioni model kako bi se kvantitativno objasnila (ne) spornost VRI prema dobrovoljnom objavljivanju koncepta značajnosti u revizorskim izvještajima VRI. U navedenom modelu bit će analizirane sljedeće varijable:

Zavisna varijabla: Nespornost VRI za objavljivanje koncepta značajnosti

Nezavisne varijable:

- Prednosti objavljivanja koncepta značajnosti,
- Nedostaci objavljivanja koncepta značajnosti,

- Metoda objavljivanja materijalnosti u revizorskom izvještaju,
 - Sadržaj i regulativa objavljivanja materijalnosti u revizorskom izvještaju.
- Demografske varijable su: pol, dob, institucija/radno mjesto, zanimanje, radno iskustvo.

6. Planirana metodologija istraživanja

Metodologija istraživanja obuhvata plan i ukupnu strategiju za postizanje istraživačkih ciljeva (Turulja, 2016). U okviru planirane metodologije koriste se istraživačke metode, kao alati koji pomažu ostvarenju definisanih ciljeva istraživanja. Prije svega potrebno je predstaviti filozofske pozicije koje najčešće podrazumijevaju određene vrste relevantnih metodologija.

Naime, odabir istraživačkog pristupa zasniva se na filozofskim pretpostavkama koje istraživač zauzima u istraživanju, procedurama ispitivanja (istraživački dizajn) kao i konkretnim istraživačkim metodama prikupljanja podataka, analize i interpretacije. Filozofske pozicije istraživačkog pristupa različiti autori opisuju i kategorišu na različite načine. Neuman (2006) koristi paradigme i navodi da su tri fundamentalne paradigme, odnosno istraživačka pristupa korištena u društvenim naukama: pozitivistički pristup, interpretativni pristup i kritički pristup. Pozitivizam pretpostavlja da je društvena stvarnost sačinjena od objektivnih činjenica koje neutralni istraživači mogu precizno mjeriti. Koriste se statistički podaci i metode za tretiranje kauzalnih teorija, zastupa se primjena preciznih kvantitativnih mjera te dozvoljava korištenje i induktivnog i deduktivnog pristupa istraživanju. Većina pozitivističkih istraživanja je kvantitativnog karaktera te se preferira korištenje eksperimenata, anketa i drugih kvantitativnih tehnika istraživanja. Na drugoj strani interpretativni pristup insistira da je društveni život ljudi kvalitativno drugačiji od ostalih tema istraživanih u nauci, što znači da istraživači usvajaju konstruktivistički pogled na društvenu realnost (Neuman, 2006). Interpretativni pristup preferira kvalitativne studije i idiografsko objašnjavanje kao i induktivno rezonovanje. Kritički pristup podrazumijeva zahtjev objektivnosti pozitivističkog pristupa, ali uz konstruktivistički pogled interpretativnog pristupa (Neuman, 2006). Pozitivistički i interpretativni pristup se mogu posmatrati kao dvije krajnosti metodologije.

Na početku sačinjavanja prijave za doktorsku disertaciju izvršen je sistematski pregled dosadašnjih istraživanja primjenom kvalitativnih tehnika istraživanja. Bitan korak u provođenju istraživanja je pregled akumuliranog znanja o definisanom istraživačkom pitanju na samom početku istraživanja (Neuman, 2006). Osim toga, u fazi traženja adekvatnih mjernih instrumenata za sve definisane varijable i kauzalne odnose, vršena je kvalitativna analiza relevantnih radova. Iako se kvantitativne i kvalitativne analize razlikuju u brojnim pogledima, vrlo često ih je korisno kombinovano primjenjivati, s obzirom na to da imaju komplementarni odnos (Neuman, 2006).

Nakon uvida u dosadašnja istraživanja, a na osnovu redoslijeda toka istraživanja, u prvoj fazi će se u doktorskom radu (Okvirni sadržaj dokorskog rada) upotrebom metode deskripcije predočiti uvod u odabranu temu dokorskog rada na način da je opisana uloga javnog sektora, računovodstva i finansijskog izvještavanja u privatnom i javnom sektoru. Nakon toga će se predstaviti revizija s pojmom i karakteristikama. Zatim će se prezentovati revizijski proces u privredi i javnom sektoru, fokusirajući se na izvještavanje u oba navedena procesa. Standardi

revizije u privatnom i javnom sektoru uz deskripciju zakonskih propisa u oblasti revizije u BiH na svim nivoima vlasti je sljedeća faza istraživanja.

S obzirom na to da pozitivizam kao filozofska pozicija predmetnog istraživanja preferira kvantitativne tehnike, iste se primjenjuju u centralnom dijelu ovog istraživanja. Kroz istraživački okvir definisane hipoteze će biti testirane kvantitativnim metodama, a u skladu sa protokolom deduktivnog istraživačkog procesa. (Neuman, 2014).

Nakon opisanog uvodnog dijela u doktorskoj disertaciji će se realizovati postupak prikupljanja podataka. U postupku prikupljanja podataka će biti korišten upitnik koji se sastoji od izjava (Prilog broj 1) predstavljenih u upitniku (Prilog broj 2), a koje određuju koncepte definisane predmetnom disertacijom kao i demografske informacije o sudionicima istraživanja. Prikupljanje podataka će biti provedeno online. Poziv za učešće u istraživanju će biti dostavljeni mail-om, a u sadržaju mail-a će se navesti link putem kojeg se pristupa online upitniku. Prikaz upitnika koji će biti korišten u istraživanju predstavljen je u Prilogu 1, dok je u tabeli broj 1 u nastavku prezentovana struktura upitnika, dimenzije, tvrdnje i izvori.

Tabela broj 1. Struktura upitnika

Koncept	Dimenzije	Tvrdnje	Autori
Demografski podaci	-----	5	-----
Jaz očekivanja	3	31	Porter et al. 2012; Brozović, 2017
Koncept značajnosti	4	48	Baldacchino, Tabone, Demanuele, 2017

Prednosti on-line istraživanja (Kotler i Keller, 2006) su niski troškovi prikupljanja podataka, brzina prikupljanja (i obrade, odnosno analize) podataka, ispitanici su obično iskreniji kada popunjavaju on-line upitnik, nego u slučaju lične komunikacije ili komunikacije putem telefona. Nedostaci on-line istraživanja su da uzorak može biti mali i iskrivljen te da je on-line istraživanje podložno tehničkim problemima i nekonzistentnostima.

Kada je riječ o procesu prikupljanja podataka, odgovori ispitanika se planiraju prikupiti u periodu juni – oktobar 2023. godine. Period od pet mjeseci je definisan, opreza radi, na osnovu iskustva u istraživanju koje je provela Brozović (2017) i podsjetnika (ponovljen podsjetnik) za povratne informacije koje je poduzimala prema ispitanicima, ljetnjeg perioda kada je veći broj ispitanika na godišnjem odmoru, termina objavljivanja aktuelnih revizorskih izvještaja VRI na koje bi ostali ispitanici trebali obratiti pažnju.

Ispitanici su raspodijeljeni u tri glavne grupe s obzirom na ulogu koju imaju u revizorskom procesu. Prvu grupu ispitanika predstavljat će 105 revizora VRI. Drugu grupu predstavljaju unutrašnji korisnici revizorskih izvještaja VRI. To su subjekti revizije (revidirani i nerevidirani), odnosno menadžment ministarstava, agencija, instituta na nivou BiH, entiteta, BDBiH, kantona, lokalne samouprave. U uzorak će biti uključeno, na državnom nivou 75 budžetskih korisnika. U FBiH, njenih 10 kantona i 80 općina, djeluje 2004 javnih organizacijskih jedinica i preduzeća, koji podliježu kontroli finansijske revizije i isti će biti uključeni u uzorak. U javnom sektoru RS i njene 63 općine će u uzorak biti uključeno 700 javnih entitetskih i lokalnih organizacijskih jedinica, korisnika budžeta i oko 250 javnih preduzeća, koji podliježu finansijskoj reviziji. Brčko distrikt BiH ima 30 javnih institucija, jedinica i preduzeća koji podliježu finansijskoj reviziji i isti će, također, biti uključeni u uzorak. Treću grupu ispitanika predstavljaju vanjski korisnici revizorskih izvještaja VRI, a u

uzorak će biti uključeno 335 zastupnika u parlamentima / skupštinama BiH, FBiH, RS, BDBiH. Kao sekundarni izvor informacija će se koristiti informacije sa web stranica VRI o revidiranim subjektima revizije, dok je izvor informacija o ostalim subjektima revizije (nerevidiranim subjektima revizije) registar u Finansijsko-informatičkoj agenciji entiteta, odnosno registri budžetskih korisnika (npr. za FBiH u skladu sa Službenim novinama FBiH, broj 28/22).

Pitanja u upitniku, kao glavnom alatu za prikupljanje podataka, podijeljena su na tri dijela. Nakon početnog uputstva za ispunjavanje upitnika, gdje je naglašena anonimnost identiteta ispitanika, oblikovana su demografska pitanja u svrhu prikupljanja opštih informacija o ispitanicima. S obzirom na različite grupe ispitanika, navedeni prvi dio pitanja oblikovan je u skladu s karakteristikama ispitanika. Demografska pitanja prema grupama ispitanika prikazana su u I dijelu Upitnika (Prilog broj 2).

Pitanja u drugom dijelu upitnika su kreirana s ciljem utvrđivanja postojanja i uzroka revizijskog jaza očekivanja među korisnicima revizorskih izvještaja VRI u BiH. Ovaj dio upitnika dizajniran je prema istraživanju Porter et al. (2012) i Brozović (2017) za privatni sektor i prilagođeno za potrebe javnog sektora u BiH. Na osnovu Standarda revizije za privatni i javni sektor i zakonodavne regulative u oblasti revizije na svim niovima u BiH, sačinjena je 31 izjava o stvarnim i potencijalnim zadacima revizora. Predloženi zadaci (Prilog broj 1) se mogu podijeliti u sedam područja: 1) nivo pruženog uvjerenja, 2) razgraničenje odgovornosti, 3) sistem internih kontrola subjekta revizije, 4) otkrivanje prevara, 5) vremenska neograničenost poslovanja (za javna preduzeća), 6) ostale informacije i 7) izjave u vezi dodatnih revizorskih odgovornosti na osnovu specifičnih okolnosti. Od ispitanika će se tražiti da: 1) sve zadatke prvo označe da li su revizori VRI dužni obavljati u okviru revizorskog angažmana VRI, 2) za zadatke koje su revizori VRI dužni obavljati, potrebno je ocijeniti koliko dobro ih prema njihovom mišljenju revizori VRI obavljaju, 3) a za zadatke koje revizori VRI trenutno nisu dužni obavljati, da se označe svi zadaci za koje smatraju da bi ih revizori VRI trebali obavljati (a da bi to bilo moguće i korisno).

Utvrđivanje postojanja jaza očekivanja će se provest na način da će se odgovori ispitanika na pitanja iz drugog dijela upitnika obraditi metodama deskriptivne statistike. Pri tome je za donošenje zaključaka bitna aritmetička sredina odgovora ispitanika kao mjera centralne tendencije. Da bi se mogle primjenjivati matematičke i statističke metode, odgovori ispitanika će biti kodirani na način prikazan u upitniku (Prilog broj 2).

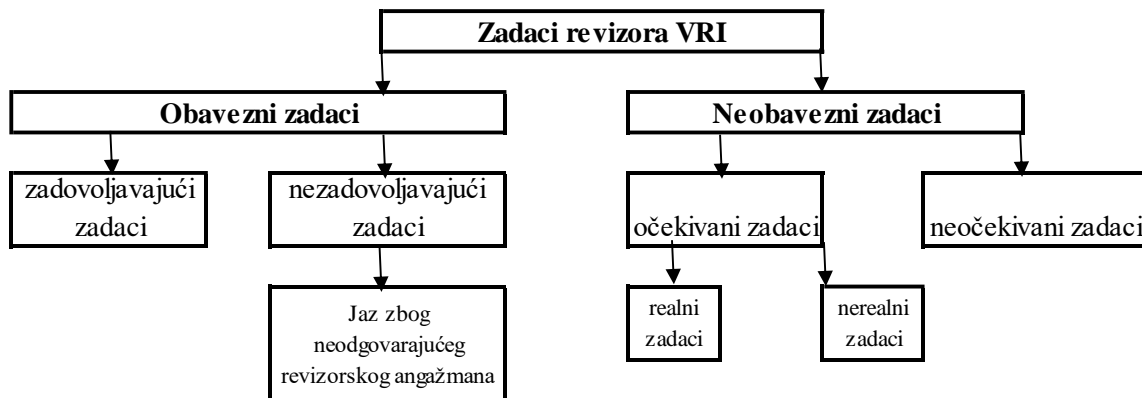
Jaz očekivanja će postojati samo ako su očekivanja korisnika revizije ostala nezadovoljena. Zbog toga će se u svrhu testiranja hipoteza posmatrati samo odgovori unutrašnjih i vanjskih korisnika revizorskih izvještaja VRI (bez revizora VRI). Osim postojanja jaza očekivanja, cilj je utvrditi koji su uzroci postojanja jaza, odnosno koliko se jaz može pripisati nerealnim očekivanjima korisnika revizije, neodgovarajućim revizijskim standardima i neodgovarajućem revizorskom angažmanu. Mogućnosti kvantitativnog izražavanja udjela pojedinih komponenti revizijskog očekivanja je razlog za izbor i prilagođavanje Porter et al. (2012) pristupa.

Postupak kvantitativnog utvrđivanja pojedinih komponenti i doprinosa ukupnom revizijskom jazu očekivanja sastoji se od nekoliko koraka. Ispitanici će trebati u II dijelu upitnika

razvrstati svaki od 31 ponuđena zadatka u neku od grupa. Pri tome su u skladu sa Porter et al. (2012) istraživanjem definisani sljedeći koraci i prezentovani na slici broj 4:

- 1) prema mišljenju ispitanika razvrstati sve zadatke na obavezne i neobavezne zadatke u skladu sa trenutno važećim propisima i revizijskim standardima,
- 2) prema mišljenju ispitanika izvršiti podjelu obaveznih zadataka (X) na zadovoljavajuće i nezadovoljavajuće zadatke,
- 3) za neobavezne zadatke odrediti koji su očekivani zadaci (Y), tj. zadatke za koje prema mišljenju ispitanika očekuje da bi revizori VRI trebalo obavljati,
- 4) raspodijeliti očekivane zadatke (Y) na realne (Z) i nerealne zadatke, i
- 5) kvantitativno izraziti doprinos zadataka iz grupe nezadovoljavajućih zadataka, očekivanih realnih zadataka i očekivanih nerealnih zadataka cjelokupnom revizorskom jazu očekivanja.

Slika broj 4. – Postupak utvrđivanja revizorskih zadataka koji uzrokuju revizijski jaz očekivanja



Izvor: Porter et al. (2012) prilagođen za doktorsku disertaciju

Prvi korak u kvantifikovanju doprinosa pojedinih komponenti u ukupnom revizijskom jazu očekivanja će biti utvrđivanje revizorskih zadataka koji uzrokuju revizijski jaz očekivanja na način da su zadaci razvrstani u dvije grupe kao na slici broj 4, u skladu sa mišljenjem ispitanika o obaveznosti obavljanja revizorskih zadataka prema trenutno važećim INTOSAI standardima, Međunarodnim revizijskim standardima i Zakonima o reviziji po kojima postupaju VRI.

U drugom koraku, ispitanici (korisnici revizorskih izvještaja VRI) će zbog eventualnog nezadovoljstva kvalitetom revizorskog angažmana označiti definisane obavezne revizorske zadatke na zadovoljavajuće i nezadovoljavajuće.

Treći korak kvantificiranju doprinosa pojedinih komponenti ukupnom revizijskom jazu očekivanja će biti razvrstavanje neobaveznih revizorskih zadataka utvrđujući zadatke koji su očekivani i zadatke koji nisu očekivani. U trećem koraku će se revizorski očekivani zadaci razdvojiti na zadatke za koje bi koristi od obavljanja bile veće od potencijalnih troškova, a koji su realni za realizaciju tokom revizorskog angažmana. Nerealni zadaci su druga kategorija. Kodiranje će se obaviti u skladu sa trećom kolonom u upitniku (Prilog broj 2).

Postupak raspodjele ponuđenih revizorskih zadataka bi trebao imati za posljedicu utvrđivanje zadataka koji zbog jednog od tri moguća razloga dovode do nezadovoljenih očekivanja korisnika revizije, odnosno uzrokuju revizijski jaz očekivanja: 1) jaz očekivanja zbog

nezadovoljavajućeg revizorskog angažmana, 2) jaz očekivanja zbog neodgovarajućih revizijskih standarda, i 3) jaza zbog nerealnih očekivanja korisnika revizorskih izvještaja VRI (Slika broj 4.).

Na kraju se obavlja kvantificiranje komponenti revizijskog jaza očekivanja na sljedeći način:

1. *Revizijski jaz očekivanja zbog neodgovarajućeg revizorskog angažmana* = Broj odgovora ispitanika koji smatraju da revizori VRI obavezne zadatke obavljaju na nezadovoljavajući način / Ukupan broj pristiglih pravilno popunjenih odgovora ispitanika.
2. *Revizijski jaz očekivanja zbog neodgovarajućih revizijskih standarda* = Broj odgovora ispitanika koji smatraju da neobavezne zadatke, a prema mišljenju ispitanika očekivane revizorske zadatke revizori VRI realno mogu obavljati (korist veća od troška) / Ukupan broj pristiglih pravilno popunjenih odgovora ispitanika.
3. *Revizijski jaz očekivanja zbog nerealnih očekivanja korisnika revizorskih izvještaja* = Broj odgovora ispitanika koji smatraju da neobavezne zadatke, a prema mišljenju ispitanika očekivane revizorske zadatke revizori VRI nisu u prilici obavljati (trošak veći od koristi) / Ukupan broj pristiglih pravilno popunjenih odgovora ispitanika.

U trećem dijelu upitnika se mjere prednosti i nedostaci objavljivanja praga materijalnosti, te eventualna nespremnost VRI za objavljivanje praga materijalnosti u revizorskim izvještajima kao i kvantificiranje istog.

Dio III A upitnika će mjeriti mišljenje svih ispitanika o eventualnom pozicioniranju objave praga materijalnosti u samom revizorskom izvještaju, i kriterij koji će biti korišten za određivanje praga materijalnosti, objavljivanje različitih aspekata materijalnosti te da li materijalnost treba da bude obavezna ili dobrovoljna. Dio III B upitnika će mjeriti mišljenje ispitanika o prednostima i nedostacima objavljivanja praga materijalnosti u revizorskom izvještaju koristeći listu izjava na osnovu dosadašnjih istraživanja. Rezultatima upitnika III B će se konstatovati prednosti/nedostaci u objavljivanju od strane unutrašnjih i vanjskih korisnika revizorskih izvještaja, odnosno s tim u vezi smanjivanje/povećanje revizijskog jaza očekivanja. U upitniku Dio III C će doprinijeti sa ostalim informacijama koje će se smatrati relevantnim na osnovu dosadašnjih istraživanja. Na kraju, dio III D će se mjeriti stav revizora prema objavljivanju praga materijalnosti.

Nakon prikupljanja podataka upitnikom i za drugu hipotezu, kvantitativni podaci dobijeni iz upitnika će biti analizirani korištenjem deskriptivne statistike generisane kao prvi korak u razumijevanju podataka, zatim će biti upoređene pojedinačne aritmetičke sredine odgovora unutrašnjih i vanjskih korisnika revizorskih izvještaja VRI kako bi se utvrdilo postoje li između njih statistički značajne razlike. Pri tome je moguće primijeniti adekvatne testove utvrđivanja statističke značajnosti razlike aritmetičkih sredina dvije nezavisne grupe u jednoj varijabli. Zatim će se objasniti karakteristike između grupa VRI, unutrašnjih i vanjskih korisnika revizorskih izvještaja VRI, na različitim nivoima vlasti.

Odgovori iz upitnika dio III D će se koristiti za mjerenje nespremnosti revizora prema objavljivanju praga materijalnosti, nakon čega bi se kreirao adekvatan regresioni model kako bi se kvantitativno objasnila (ne)spremnost VRI prema dobrovoljnom objavljivanju koncepta značajnosti u revizorskim izvještajima VRI.

U prijavi za doktorsku disertaciju u radu je korištena relevantna i aktuelna domaća i međunarodna literatura kako za privatni tako i za javni sektor iz oblasti revizijskog jaza očekivanja, proširenog izvještavanja, koncepta značajnosti. Uz dostupne knjige, članke sa web-a, važan izvor su naučni članci u web bazama podataka biloblioteka u BiH. Korišteni su i plaćeni članci sa web stranice Taylor&Francis Group. Istraživanje će biti provedeno na osnovu primarnih podataka prikupljenih korištenjem upitnika te dostupnih sekundarnih podataka navedenih u ovom poglavlju. Za sekundarne podatke izvor su web stranice VRI, registri budžetskih korisnika kod FIA i APIF, te informacije iz Službenih novina FBiH. Prikupljeni preliminarni primarni i sekundarni podaci za ovu prijavu obrađeni su uz podršku programskih paketa Microsoft Office 2016 i Stata12 i isti alati će biti korišteni u nastavku rada na doktorskoj disertaciji.

7. Očekivani naučni i praktični doprinos

Očekivani teorijski doprinos ove doktorske disertacije je višedimenzionalan. Doprinos kroz organizacijsku teoriju i teoriju revizije koja se kroz ovaj rad unapređuje u dijelu koncepta revizije i revizorskog mišljenja u javnom sektoru, odnosno teorijski doprinos uz konstrukciju unaprijeđene kvalitete revizorskog izvještavanja te teorije komunikacije kada procjenjuju koliko dobro revizorsko izvještavanje prenosi svoju poruku korisnicima finansijskih izvještaja. Očekivani rezultati ove doktorske disertacije jeste u unapređenje teorije revizije u dijelu izvještavanja u javnom sektoru primjenom MRevS, Standarda revizije UK i Irske te Direktiva EU, gdje to nije definisano INTOSAI standardima.

Sa aspekta teorije atribucije (Kelley, 1973) i teorije podrške (Tversky & Koehler, 1994), očekivani doprinos ove doktorske disertacije će, na osnovu njenih rezultata o potrebi unapređenja revizorskog izvještavanja VRI, uticati na percepciju korisnika finansijskih i revizorskih izvještaja u vezi revizorskog angažmana, rada menadžmenta u javnom sektoru i kvalitete finansijskog izvještavanja. U vezi naprijed navedenog, kreatori revizijskih standarda bi mogli koristiti revizorska objavljivanja u vezi postupanja uprave kako bi postigli svoje ciljeve povećanja transparentnosti, relevantnosti i vrijednosti revizorskih izvještaja za korisnike revizorskih i finansijskih izvještaja.

U skladu sa istraživanjem (Quick, 2020) konstatovan je nedostatak istraživanja o revizijskom jazu očekivanja u kontinentalnoj Evropi, te dodatno ionako oskudna istraživanja u javnom sektoru u Evropi su zanemariva. Od zemlja bivše Jugoslavije jedino dostupno istraživanje na temu revizijskog jaza očekivanja provedeno je u Hrvatskoj (Brozović, 2017) i to u privatnom sektoru. Istraživanja o objavljivanju koncepta značajnosti u revizorskim izvještajima VRI u Jugoistočnoj Evropi nisu pronađena. Do trenutka predaje prijave doktorske disertacije nije pronađeno nijedno istraživanje koje ispituje prisustvo revizijskog jaza očekivanja u privatnom ili javnom sektoru u BiH. Zato se očekuje da će predmetna disertacija kroz rezultate istraživanja doprinijeti da se na međunarodnom nivou dopune zaključci rezultatima jedne tranzicijske zemlje koja je geografski u Evropi, ali ne i u Evropskoj Uniji. Dopunjavanja ranijih zaključaka na međunarodnom nivou će se izvršiti na osnovu rezultata ove doktorske disertacije u oblasti revizijskog jaza očekivanja u javnom sektoru kvantitativnim pristupom za

unutrašnje i vanjske korisnike, i rezultate percepcije ispitanika o objavljivanju koncepta značajnosti u revizorskim izvještajima VRI. Navedeno je posebno značajno jer, prema Daud (2007) i Lee (2007) postoje dokazi koji sugerišu da je istraživanje revizijskog jaza očekivanja uslovljeno socijalno-ekonomskim te pravnim i regulatornim okruženjem (država u kojoj se provodi ovo istraživanje, kao tranzicijske zemlje sa složenim ustavnim uređenjem i četiri vrhovne revizijske institucije), predstavlja dodatni teorijski doprinos.

Kako BiH u postupku pristupanja Evropskoj Uniji ima status zemlje potencijalnog kandidata, a doktorska disertacija će se u teorijskom okviru zasnivati između ostalog i na direktivama EU, rezultati ove doktorske disertacije pružit će praktični doprinos sugerišući da pravni i regulatorni okvir u reviziji treba biti postavljen na način da se blagovremeno omogući harmonizacija zakonske regulative u oblasti revizije sa regulativnim okvirom Evropske Unije.

Osnovni očekivani teorijski doprinos ove disertacije, a što je u skladu sa doprinosom realizovanim u istraživanjima (Younan, Kidane, 2022; Daud, 2007), može se posmatrati u podizanju svijesti javnosti o ulozi VRI, te kako za ukupni revizijski jaz očekivanja u javnom sektoru tako i po pojedinačnim komponentama: 1) revizijski jaz očekivanja zbog neodgovarajućeg revizorskog angažmana, 2) revizijski jaz očekivanja zbog neodgovarajućih revizijskih standarda, i 3) revizijski jaz očekivanja zbog nerealnih očekivanja korisnika revizorskih izvještaja VRI. Nastavno na naprijed navedeni očekivani doprinos pridonosi sadašnjem znanju o ulozi koja se omogućava VRI u pridržavanju standarda (mogućnosti korištenja standarda revizije iz privatnog za javni sektor), odnosno posljedica koje imaju korištenje naprijed navedenih mogućnosti kao faktor koji doprinosi revizijskom jazu očekivanja u oblasti revizije javnog sektora.

Očekivani praktični doprinos ogleda se u sticanju primjenjivih znanja o vezi između očekivanja korisnika revizorskih izvještaja VRI i percepciji o koristima ostvarenim u revizorskom angažmanu VRI. Iz perspektive menadžmenta VRI očekivani rezultati ove doktorske disertacije mogu pomoći prilikom kreiranja strateških odluka o načinu izvještavanja korisnika revizorskih izvještaja (unapređenje revizorskog izvještavanja), pomoći oko kreiranja zakonodavne regulative u oblasti izvještavanja, naročito jer će se kroz ovo istraživanje i zakonodavci upoznati sa očekivanjima u revizorskim angažmanima VRI i s tim u vezi na adekvatniji način realizovati propisi.

U odnosu na dosadašnja istraživanja u oblasti objavljivanja koncepta značajnosti očekivani teorijski doprinos ove doktorske disertacije koristeći drugu metodologiju i proširujući istraživanje na javni sektor ogleda se u dopunjavanju teorija revizije u dijelu revizorskog izvještavanja javnog sektora u odnosu na informativnu vrijednost objavljivanjem koncepta značajnosti u revizorskim izvještajima u finansijskim revizijama VRI. Na ovaj način se dopunjava teoretski okvir iz privatnog sektora u oblasti informativne vrijednosti revizorskog izvještaja (Smith, 2016), recenzije o revizorskom izvještavanju (Mock et al. 2013; DeFond i Zhang 2014) i početne studije o prijedlogu proširenog revizorskog izvještavanja SAD-a (Christensen et al. 2014; Kachelmeier i et al. 2014), a kojim se ilustrira potreba za dodatnim istraživanjem u unapređenju revizorskog izvještavanja, odnosno o postavljanju standarda u vezi s revizorskim izvještavanjem. U odnosu na istraživanje (Baldacchino, Tabone,

Demanuele, 2017) očekivani doprinos se ogleda u proširivanju istraživanja na javni sektor (umjesto privatnog) i uvođenje različitih grupa ispitanika, korisnika revizorskih izvještaja (revizori iz javnog sektora, unutrašnji i vanjski korisnici revizorskih izvještaja VRI umjesto samo revizora iz privatnog sektora).

8. Okvirni sadržaj doktorskog rada

Uvod

1. Opis i predmet istraživanja
2. Istraživačka pitanja i ciljevi istraživanja
3. Hipoteze istraživanja
4. Metodologija naučnog istraživanja
5. Struktura doktorskog rada

1. Javni sektor u BiH, računovodstvo i finansijsko izvještavanje

- 1.1 Javni sektor u BiH
- 1.2 Pojam i karakteristike računovodstva
- 1.3 Pojam i karakteristike finansijskog izvještavanja
- 1.4 Finansijsko izvještavanje u privredi
- 1.5 Finansijsko izvještavanje u javnom sektoru

2. Revizija

- 2.1 Pojam, karakteristike i istorijski razvoj revizije
- 2.2 Revizijski standardi za profitni sektor
- 2.3 Revizijski standardi za javni sektor
- 2.4 Revizijske organizacije u profitno orijentisanom sektoru
- 2.5 Revizijske organizacije u javnom sektoru
- 2.6 Revizijske organizacije u javnom sektoru u BiH

3. Revizija finansijskih izvještaja

- 2.1 Revizija finansijskih izvještaja u privredi
- 2.2 Revizija finansijskih izvještaja u javnom sektoru

4. Interpretacija rezultata istraživanja

- 4.1. Analiza podataka
- 4.2. Razmatranje rezultata istraživanja

5. Zaključak

- 5.1. Rezultat istraživanja
- 5.2. Doprinos doktorskog rada
- 5.3. Ograničenja i preporuke za daljnje istraživanje

Prilozi:

- Upitnik
- Izjava o zadacima revizora
- Popis slika
- Popis tabela

Okvirna literatura

Knjige:

1. Agić, E. 2018, Marketing analitika 1: Osnovne metode statističke analize sa primjenom u Stati, Ekonomski fakultet u Sarajevu, Sarajevo, ISBN 978-9958-25-136-8
2. Agić, E. 2018, Marketing analitika 2: Napredne metode statističke analize sa primjenom u Stati, Ekonomski fakultet u Sarajevu, Sarajevo, ISBN 978-9958-25-137-5
3. Akrap, V, Krasić, Š, Žager, L, Čoh Mikulec, B, Kasum, V, Kordić, H, Mamić Sačer, I, 2009, Državna revizija, Masmedia, Zagreb, Republika Hrvatska
4. Akrap, V, Brozović, M, Klešić, I, Mamić Sačer, I, Pavić, I, Pernar, L, Rogošić, N, Sever Mališ, S, Stegić, I, Vuletić-Antić, B, Žeger, L, 2020, Državna revizija: pretpostavka odgovornosti i transparentnosti u javnom sektoru, Ekonomski fakultet, Zagreb
5. Arung, L.R, Ali, D, Wuryan, A. (2017) The public sector audit expectations gap in Indonesia: Papua province *Faculty of Economics and Business, University of Brawijaya, Malang, Indonesia*, DOI <https://doi.org/10.18551/rjoas.2017-12.16>
6. Carmichael, D. R, Willingham, J. J, 2000, Pojmovi i metode revizije, Vodič u suvremenu revizijsku teoriju i praksu, Peto izdanje, Zagreb
7. Filipović, I, Revizija, 2009, Sinergija nakladništvo, Zagreb
8. Hayes, R, Schilder, A, Dassen, R, Wallage, P, 2002, Principi revizije - Međunarodna perspektiva, USAID,
9. Isaković-Kaplan, Š, 2016 Forenzično računovodstvo, Štamparija Fojnica, Fojnica, 319 str. ISBN: 978-9958-17-086-7
10. Jahić, H, Andrić, M, Kuratanović, S, 2015, Revizija, Fojnica
11. Jahić, M, Jahić H, Isaković-Kaplan Š, Demirović L, 2018.: Finansijsko računovodstvo. V izdanje, Udruženje revizora FBiH, Sarajevo, 588 str. ISBN: 978-9958- 9058-0-3
12. Kapić, R, 2012, Revizija, Off set: Econ, Tuzla
13. Kotler, Ph, Keller, K.L. (2006), Marketing management, 12th Ed, Prencite-Hall of India, Private Limited
14. Messier, W.F, 2000, Revizija: priručnik za revizore i studente s rješenjima zadataka, Faber&Zgombić Plus, Zagreb
15. Okanović, I, Redžepagić, Z, 2012, Revizija učinka u javnom sektoru, Privredna štampa, Sarajevo
16. Resić, E, Arnaut-Berilo, A. 2017. „Operaciona istraživanja“, Ekonomski fakultet u Sarajevu – Izdavačka djelatnost
17. Resić, E, Delalić, A, Balavac, M, Abdić, A. Statistics in Economics and Management, Ekonomski fakultet u Sarajevu, Sarajevo, 2010, ISBN 978-9958-25-056-9

- 18.Somun Kapetanović, R. , Arnaut-Berilo, A, Šehić , E. Kahvić, E. 2009. „Kvantitativne metode u ekonomiji i menadžmentu“, Ekonomski fakultet u Sarajevu – Izdavačka djelatnost, Sarajevo
- 19.Stanišić, M, 2009, Metodologija revizije, Univerzitet Singidunum, Beograd
- 20.Škandro, S, 2020, Savremena revizija, Bugojno
- 21.Todorović, Lj, 2010, Računovodstvo i revizija Bosne i Hercegovine, Federacije Bosne i Hercegovine, Republike Srpske, Brčkodistrikta BiH : zakoni sa komentarima i napomenama, primjer pravilnika o računovodstvu, Fineks d.o.o, Sarajevo
- 22.Tušek, B, Sever Mališ, S, 2012, Revizija: načela, standardi, postupci, Hrvatska zajednica računovođa i finansijskih djelatnika, Zagreb
- 23.Tušek, B, Žager, L, Rička, Ž, 2006, Revizija: podrška poslovnom upravljanju, Revicon, Sarajevo
- 24.Vašiček, V, 2016, Računovodstvo, revizija i kontrola javnog sektora, u odabranim državama Jugoistočne Europe
- 25.Vukoja, B, Katić, B, 2013, Korporativno izvještavanje, revizija i analiza, Revident doo Grude
- 26.Vuković, D, Pavić, I, Mamić Sačer, I, 2019, Revizija učinkovitosti u javnim poduzećima, Privredna štampa, Sarajevo, ISBN - 978-9958-637-79-7
- 27.Vukša, S, Babić, Z, Revizija, 2007, Univerzitet za poslovne studije, Banja Luka
- 28.Zahirović, S, Kozarević, S, Okičić, J, 2008, Kvantitativne metode u odlučivanju I, Harfograf, Tuzla

Članci:

- 29.Al-Baz, M. A. (1999). Using the causal theory in predicting expectations gap between auditors and users of financial reports: An empirical study on canal governorates in Egypt. *The Arab Journal of Accounting*, 3(1), 65-106.
- 30.Alshehadeh, A.R, Atieh, A, (2020) External auditor’s analytical procedures and their impact on discovering material misstatements – an empirical study on Jordanian commercial banks, dostupno na: <https://doi.org/10.32910/ep.71.3.4>
- 31.Amiram, D, Chircop, J, Landsman, W.R, Peasnell, K. (2017), Mandatorily Disclosed Materiality Thresholds, their Determinants, and their Association with Earnings Multiples
- 32.Baldacchino, P.J, Tabone, N, Demanuele, R, (2017), Materiality Disclosures in Statutory Auditing: A Maltese Perspective
- 33.Bellanca, S, Cultrera, L, Vermeulen, G, (2015) Analysis of Public Accounting Systems in the European Union; dostupno na <https://dx.doi.org/10.5430/rwe.v6n3p23>
- 34.Bens, D, Chang, W.J, Huang, S, (2019), The Association between the Expanded Audit Report and Financial Reporting Quality
- 35.Blume, L, & Voigt, S. (2011). Does organizational design of supreme audit institutions matter? A cross-country assessment. *European Journal of Political Economy*, 27(2), 215-229.
- 36.Bonić, Lj, Đorđević, M, (2013) Kontrola kvaliteta i javni nadzor eksterne revizije, *Economic Themes*, Vol. 51 Issue 2, p.335-353. 19p. http://www.economic-themes.com/pdf/et20132_06.pdf

37. Branson, F., Nation, F., Rothe, M., (2018), Factors affecting governmental compliance auditing finding: empirical study, *International Journal of Business, Accounting and Finance*, Volume 12, Number 1, Spring 2018
38. Bohren, O., (1998), The Agent's Ethics in the Principal – Agent Model. *Journal of Business Ethics*, 17 (May), 745-755.
39. Christensen, B. E., S. M. Glover, and C. J. Wolfe. 2014. Do Critical Audit Matter Paragraphs in the Audit Report Change Nonprofessional Investors' Decision to Invest? . *Forthcoming at Auditing: A Journal of Practice and Theory*.
40. Christensen, B.E., Eilifsen, A., Steven M. Glover and, S.M., Messier, W.F., (2018) The effect of materiality disclosures on investors decisions, <https://clsbluesky.law.columbia.edu/2018/02/05/the-effect-of-materiality-disclosures-on-investors-decisions/>
41. Chowdhury, R. & Innes, J. (1998), A Qualitative Analysis of the Audit Expectations Gap in the Public Sector of Bangladesh, *International Journal of Auditing Int. J. Audit. 2: 247–261 (1998)*
42. Chowdhury, R.R., Innes, J., Kouhy, R., (2005), The public sector audit expectations gap in Bangladesh", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20 Iss 8 pp. 893 – 908
<http://dx.doi.org/10.1108/02686900510619719>
43. Chouvel, R., (2017) External Financial Auditing of Local and Regional Governments by Regional Audit Institutions in the European Union, <https://hrcak.srce.hr/178721>
44. Conteh, S. Hamidah, (2021), Audit expectation GAP in the public sector of the Gambia, *The Indonesian Accounting Review Vol. 11, No. 2, July - December 2021, pages 127 - 141*
45. DeFond, M., and J. Zhang. 2014. A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics* 58 (2-3): 275–326.
46. Deepal, A. G., Jayamaha, A., (2022), Asian Journal of Accounting Research Emerald Publishing Limited 2443-4175 DOI 10.1108/AJAR-10-2021-0202 <https://www.emerald.com/insight/2443-4175.htm> (02.09.2022.)
47. Dervišević, F., Vuković, D. (2015) Uloga revizije u otkrivanju pogrešaka i prijevara sa osvrtom na forenzičnu reviziju, *10th International Scientific Conference on Production Engineering DEVELOPMENT AND MODERNIZATION OF PRODUCTION RIM 2015*
48. Eisenhardt, K.M., (1989), Agency Theory: An Assessment and Review. *The Academy of Management Review*, 14 (1), 57-74.
49. Eilifsen, A. and Messier Jr, W.F., (2014) Materiality guidance of the major public accounting firms. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34 (2), 3-26.
50. Ellul, L. & Scicluna, A. (2022) An analysis of the audit expectation gap in the Maltese central government, *Public Money & Management*, 42:4, 262-273, DOI:10.1080/09540962.2020.1769351 <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1769351>
51. Fama, E.F., & Jensen, M.C. (1983), Separation of Ownership and Control. *Journal of Law and Economics*, XXVI. <https://doi.org/10.1086/467037>
52. Filipović, I., Svalina, R., (2008) Značajnost kao temeljni koncept revizijskih aktivnosti, Časopis „Finansijski propisi i praksa“ broj 1/08, Mostar, str. 39.-42.
53. Filipović, M., (2021) Istraživanje odnosa upravljačkih struktura i eksterne revizije u korporativnom upravljanju, <https://doi.org/10.32910/ep.72.4.2>

54. Gambetta, N, Sierra García, L, García Benau, M, A, Novejarque, C, J, (2022) The informative value of Key Audit Matters in the audit report: understanding the audit firm and matter type impact, <https://dspace.ort.edu.uy/bitstream/handle/20.500.11968/4569/documentodeinvestigacion129.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
55. Grbavac, J, Hladika, M, Poljašević, J. (2021) Assessment of transparency of audit reports based on presentation of key audit matters—the cases of Bosnia and Herzegovina and Croatia <https://hrcak.srce.hr/270671>
56. Grbić, M, Ljubisavljević, S, (2017) External Audit of Public Finance in Function of Macroeconomic Stability, ENTRENOVA 7-9, Dubrovnik, Croatia <https://hrcak.srce.hr/ojs/index.php/entrenova/article/view/14086>
57. Gurgur, T. and Shah, A. (2004). Localization and corruption: panacea or Pandora's box? In E. Ahmad & V. Tanzi (Eds.), *Managing Fiscal Decentralization* (p. 46-67). Routledge.
58. Isaković-Kaplan, Š. (2016) Ured za reviziju institucija u Federaciji Bosne i Hercegovine kao čuvar proračunskih sredstava: mit ili zbilja. U: Računovodstvo i menadžment – RiM: 17. Međunarodna znanstvena i stručna konferencija: Zbornik radova s međunarodne znanstvene i stručne konferencije Svezak I.- znanstveni radovi, 9-10.juni 2016. Primošten. Hrvatski računovođa. str. 69-79. ISBN 978-953-7828-12-7 <https://www.hrvatski-racunovodja.hr/pub/2016/rim-2016-zbornik-znanstvenih-radova.pdf>
59. Iwanowicz, T.; Iwanowicz, B, (2019) ISA 701 and Materiality Disclosure as Methods to Minimize the Audit Expectation Gap, *J. Risk Financial Manag*, 12(4), pp. 1-20, doi: <https://doi.org/10.3390/jrfm12040161>
60. Inu, T. S. (1996). The virtue of qualitative and quantitative research, *Annals of Internal Medicine*, Vol. 25(9), pp. 770-771.
61. Jones, P. and Bates, J. (1990). *Public Sector Auditing: Practical Techniques for an Integrated Approach*. Chapman and Hall.
62. Jurić, D, (2018) Neovisnost zakonskog revizora u odnosu na subjekte revizije prema Zakonu o reviziji iz 2017. godine, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, vol. 39, br. 1, 127-156 2018. <https://doi.org/10.30925/zpfsr.39.1.4>
63. Kachelmeier, S. J, J. J. Schmidt, and K. Valentine. 2014. The effect of disclosing critical audit matters in the auditor's report on perceived auditor responsibility for misstatements. Working Paper, University of Texas at Austin.
64. Liggio, C.D (2004), The Expectation Gap: The Accountant's Waterloo; *Journal of Contemporary Business* Vol. 3, No 3 pp 27-44
65. Mališ, S.S, (2021) Izvještaj nezavisnog revizora kao instrument za poboljšanje transparentnosti finansijskog izvještavanja i kvalitete revizije, <https://doi.org/10.22598/zefzg.2021.1.113>
66. Lee, T. H., (2007), "The Audit Expectation Gap: An Empirical Study In Malaysia", University Tunku Abdul Rahman, Selangor
67. Mališ, S.S, Novak, A, Brozović, M, (2016) Subjekti od javnog interesa u odabranim zemljama – definiranje i posebni zahtjevi zakonske revizije, pregledni rad <https://hrcak.srce.hr/203928>

68. Mamić Sačer, I.; Vuković, D.; Pavić, I, (2016) Utjecaj preporuka državnih revizora na povećanje učinkovitosti javnih preduzeća, Zbornik radova Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru, Posebno izdanje, str. 11.–28.
69. Mamić Sačer, I, Vuković, D, Pavić, I, (2015) Komparativna analiza vrhovnih revizijskih institucija u Republici Hrvatskoj i Bosni i Hercegovini, Journal of Economy and Business, Mostar.
70. Mamić Sačer, I, Pavić, I, Vuković, D, (2017) Supreme Audit Institutions Annual Reporting to Parliament and General Public – European Union Member States Experience <https://www.researchgate.net/publication/318445225>
71. Mareque, M, López-Corrales, F, Fiestras, G, (2015) Do auditors make mistakes when they write audit reports? An empirical study applied to Spanish non-listed firms, Economic Research-Ekonomska Istraživanja, 28:1, 204-225, <http://dx.doi.org/10.1080/1331677X.2015.1028242>
72. Mijić, K, Jakšić, D, (2019) Praksa revizije finansijskih izvještaja u Republici Srbiji – stanje i perspektive, <https://doi.org/10.46458/27121097.2019.PI.128>
73. Mocanu, M, Ionescu, O.I, (2020) Interrelation of Capital Markets in the Context of Increased Audit Oversight in the European Union – Evidence on Third-Country Auditors, Zagreb International Review of Economics & Business, Vol. 23, No. 1, pp. 71-80, <https://doi.org/10.2478/zireb-2020-0005>
74. Mock, T. J, J. Bédard, P. J. Coram, S. M. Davis, R. Espahbodi, and R. C. Warne. 2013. The Audit Reporting Model: Current Research Synthesis and Implications. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory* 32 (Supplement 1):323-351.
75. Moroney, R, Trotman, K.T. (2016) Differences in Auditors' Materiality Assessments When Auditing Financial Statements and Sustainability Reports
76. Neuman L. W, (2006), Basics of Social Research: Qualitative and Quantitative Approaches (Second ed.). Pearson Education Inc.
77. Neuman L. W, (2014), Social Research Methods: Qualitative and Quantitative Approaches. In Teaching Sociology (Seventh Ed, Vol. 30). <https://doi.org/10.2307/3211488>
78. Okanović, I, Vuković, D, (2013) Učinkovitost revizije javnog sektora u Bosni i Hercegovini i postupanje nadležnih institucija po negativnim nalazima, <https://www.researchgate.net/publication/320386950>
79. Olagunju, A, Leyira, M, C, (2012) Audit expectation gap: perspectives of auditors and audited account users
80. Oluyombo, O.O, Okunola, A.O, (2018), Audit expectation gap in the public sector: a conceptual analysis, Department of Accounting and Finance, Augusti
81. Poretti, P, Mišković, M, Novine u revizijskom postupku, (2019) Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, vol. 40, br. 1, 501-534, <https://doi.org/10.30925/zpfsr.40.1.19>
82. Porter, B. Ó hÓgartaigh, C, Baskerville, R.F. (2012) , Audit Expectation-Performance Gap Revisited: Evidence from New Zealand and the United Kingdom. Part 2: Changes in the Gap in New Zealand 1989–2008 and in the United Kingdom 1999–2008 (November 2012). International Journal of Auditing, Vol. 16, Issue 3, pp. 215-247, 2012, <https://ssrn.com/abstract=2160112> or <http://dx.doi.org/10.1111/j.10991123.2011.00444.x>
83. Porter, B. (1993). Empirijsko istraživanje jaza između revizijskih očekivanja i učinka.

- Računovodstvo i poslovna istraživanja, 24(93), 49-68.
84. Pongsapan, R. (2012), The audit expectation gap in Indonesian public sector *Jurnal Integrasi* vol. 4, no. 1, 2012, 1-15 ISSN: 2085-3858
85. Pernar, L.; Mijoč, I.; Danić, D. (2019) Upravljanje kvalitetom revizijskog procesa u vanjskoj reviziji, <https://hrcak.srce.hr/42881>
86. Quick, (2020) The audit expectation gap: A review of the academic literature, *Maandblad Voor Accountancy en Bedrijfseconomie*
87. Simona, G.D, (2011) „Audit Expectation Gap In The Public Sector In Romania“ *Annals of Faculty of Economics, University of Oradea, Faculty of Economics*, vol. 1(2), pages 510-516, December.
88. Swarbrick, A, Vrolijk, J, Salgrave, M, (2020) SIGMA - Profesionalna ocjena rada vrhovnih revizijskih institucija,
89. Šapina, H.; Ibrahimagić, S. (2011) Causes of auditor mistakes in published audit reports in Bosnia and Herzegovina, <https://hrcak.srce.hr/77606>
90. Šnjegota, D, (2015), Dometi i ograničenja u razvoju eksterne javne revizije u Bosni i Hercegovini, <https://hrcak.srce.hr/file/300893>
91. Tintor, Ž, (2019) Važnost revizije kao pokazatelja kvalitete finansijskih izvještaja, Retra d.o.o. za reviziju i poslovno savjetovanje, <https://hrcak.srce.hr/230582>
92. Tipura, N, (2018) Postupanje revidiranih subjekata po preporukama Ureda za reviziju FBiH, *Poreski savjetnik broj 5/2018*, str. 62-66
93. Tušek, B, Ježovita, A, (2018) The key audit matters as an element of the independent auditor's report – a booster to the corporate governance, *Intereulaweast*, Vol. V (2) <https://doi.org/10.22598/iele.2018.5.2.9>
94. Tušek, B, Ježovita, A. (2020) Trends on reporting materiality information in the independent auditor's report – case of Croatia, *Intereulaweast*, Vol. VII (2) <https://doi.org/10.22598/iele.2020.7.2.4>
95. Turulja, L. (2016), Uticaj znanja, tehnologije i inovativnosti na uspjeh kompanije u „Novoj ekonomiji“: Empirijska analiza na primjeru Bosne i Hercegovine, *Ekonomski fakultet u Sarajevu*
96. Velte, P, Issa, J, (2019) The impact of key audit matter (CAM) disclosure in audit reports on stakeholders' reactions: a literature review, *Problems and Perspectives in Management*, Volume 17, Issue 3, www.businessperspectives.org
97. Vuković, D, Ružnić, E, Badić, S, Odošić, N. Značaj i uloga revizijskih izvještaja vrhovne revizijske institucije Federacije Bosne i Hercegovine
98. Vuković, D, Mamić Sačer, I. (2018) The impact of privatisation process on business performance of the selected companies in the Republic of Croatia, *EKONOMSKI PREGLED*, 69 (6) 621-637 <https://hrcak.srce.hr/216008>
99. Vuković, D, Muharemović, A, (2017) Performance audit of public sector with reference to measuring efficiency in the educational system, dostupno na: <https://www.researchgate.net/publication/322057175>
100. Vuković, D, (2017), Ograničenja u provedbi revizije učinkovitosti u Bosni i Hercegovini, *Poslovni Konsultant*, Vol. 9 Issue 67, str. 37-45.
101. Vuković, D, (2017) Revizija učinkovitosti kao suvremeni način kontrole poslovanja subjekata javnog sektora, <https://www.researchgate.net/publication/320386712>

- 102.Vuković, D, (2017) Revizija usklađenosti u funkciji zakonitog poslovanja javnih poduzeća <https://www.researchgate.net/publication/320386963>
- 103.Vuković, D, (2017) Ekonomičnost kao princip revizije učinkovitosti sa posebnim osvrtom na upravne aktivnosti javnih poduzeća, <https://www.researchgate.net/publication/320386776>
- 104.Zhou, Y., & Zhou, G. (2011). Establishing judgments about materiality in government audits: Experiences of chinese local government auditors. *International Journal of Government Auditing*, 38(3), 9–14
- 105.Žager, L, Sever, S, (2010), Provedba integrirane revizije sukladno Međunarodnim revizijskim standardima, Zbornik radova V. Međunarodni simpozij: Institucionalni okvir i realne pretpostavke za reformu finansijskog sistema BiH sukladno standardima (zahtjevima) Europske komisije, Fircon doo Mostar

Doktorski i magistarski radovi:

- 106.Brozović, M, (2018), Odrednice kvalitete revizije u funkciji smanjenja jaza očekivanja korisnika revizije, doktorska disertacija, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu, R Hrvatska
- 107.Daud, Z.M, (2007), The study of the audit expectations gap in the public sector of Malaysia, A Dissertation, the University of Stirling, United Kingdom
- 108.Doxey, M.M. (2014), The Effects of Auditor Disclosures Regarding Management Estimates on Financial Statement Users' Perceptions and Investments, A Dissertation, The University of Alabama, USA
- 109.Elsayed, M.G.A.A, (2020) Do textual disclosures matter? Evidence on corporate failure prediction, expanded audit report, internal control effectiveness, and capital market consequences, A Dissertation, the University of Bristol, United Kingdom
- 110.Smith, K.W, (2016), Tell me more: a content analysis of expanded auditor reporting in the United Kingdom, A Dissertation, Texas A&M University, USA.
111. Šapina, H, (2008), Revizorski rizik kod revizije zaliha podložnih tehnološkim gubicima, doktorski rad, Sarajevo, BiH
- 112.Vuković, D. (2016) Uloga državne revizije u povećanju učinkovitosti i uspješnosti javnih poduzeća, Doktorska disertacija, Zagreb, Sveučilište u Zagrebu, R Hrvatska
- 113.Younan, C & Kidane, F. (2021), The Audit Expectation Gap in the Swedish National Audit Office, JONKOPING UNIVERSITY Jonkoping International Business School, Master Thesis in Business Administration

Publikacije:

- 114.Effects of European Union Accession: Part II External Audit, SIGMA Papers No. 20 <https://dx.doi.org/10.1787/5kml6164r4q7-en>
- 115.Extended auditor's reports - A further review of experience – The Financial Reporting Council Limited, January 2016
- 116.Financial audit ISSAI implementation handbook – version 1, (2020) – INTOSAI Development initiative (IDI),
- 117.Godišnji izvještaji o izvršenju budžeta EU-a za finansijsku godinu 2020. godinu i o aktivnostima koje se finansiraju iz 8, 9, 10. i 11. evropskog razvojnog fonda (ERF) za

- finansijsku 2020. godinu https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/annualreports-2020/annualreports-2020_HR.pdf
118. Godišnji izvještaj o agencijama EU-a za finansijsku godinu 2020. godinu https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/AGENCIES_2020/AGENCIES2020HR.pdf
119. International accounting, auditing and ethics audit and assurance faculty, 2017, Materiality in the audit of financial statements
120. Javna revizija u EU - Vrhovne revizijske institucije u EU-u i njegovim državama članicama — pregled, (2021) <https://op.europa.eu/webpub/eca/book-state-audit/hr/>
121. Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States, Prepared for Eurostat, Final Report, 19 December 2012, <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/1015035/4261806/study-on-public-accounting-and-auditing-2012.pdf/5ad43e2b-2ba7-4b05-afab-d690fc2ad9dd>
122. Parlamentarna skupština BiH, Finansijska revizija, izvještaji o reviziji i parlamentarne procedure razmatranja revizorskih izvještaja, 2010, Parlamentarna skupština BiH, Sarajevo
123. Serdarević, N, (2020) Uloga i značaj nezavisnih institucija – Ured za reviziju institucija BiH <http://www.revizija.gov.ba/Content/OpenAttachment?Id=4fcf4f48-9bb0-4175-b391-c91084bef63f&langTag=bs>
124. Transparency International BiH (2013) Monitoring funkcionisanja institucija za reviziju javnog sektora za period 2011-2012, <https://ti-bih.org/monitoring-funkcionisanja-institucija-za-reviziju-javnog-sektora-za-period-2011%E2%80%942012/>
125. Uloga revizije javnog sektora u ocjeni finansijskih izvještaja - Prilog za 19. Međunarodni simpozij Revicon, <https://www.vrifbih.ba/wp-content/uploads/2020/12/default.pdf>
126. Ured za reviziju institucija BiH, Revizija finansijskih izvještaja: vrste mišljenja i okvirni kriteriji za izražavanje mišljenja, 2010, Sarajevo
127. Vodič za reviziju javnog sektora – Koordinacioni odbor vrhovnih institucija za reviziju, Sarajevo, 2008.

Regulativni okvir:

128. Direktiva 2014/56/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 16.04.2014. o izmjeni Direktive 2006/43/EZ o zakonskim revizijama godišnjih finansijskih izvještaja i konsolidovanih finansijskih izvještaja,
129. IAASB. (2009). International standards on auditing 320: Materiality in planning and performing an audit (pp. 313– 321). IFAC,
130. INTOSAI (2019). *Fundamental Principles of Public-Sector Auditing*. INTOSAI,
131. Uredba (EU) br. 537/2014 Europskog parlamenta i vijeća od 16.04.2014. o posebnim zahtjevima u vezi zakonske revizije subjekata od javnog interesa i stavljanju van snage Odluke Komisije 2005/909/EZ,
132. Zakon o računovodstvu i reviziji BiH („Službeni glasnik BiH“, broj 42/2004),
133. Zakon o računovodstvu i reviziji u FBiH („Službene novine FBiH“, broj 15/2021),
134. Zakon o reviziji javne uprave i institucija u BD BiH („Službeni glasnik“ broj 18/2018),
135. Zakon o računovodstvu i reviziji RS („Službeni glasnik RS“, broj 94/2015),
136. Zakona o reviziji institucija BiH („Službeni glasnik BiH“, br. 12/06),

- 137.Zakona o reviziji javnog sektora RS („Službeni glasnik RS“, br. 98/05 i 20/14),
138.Zakona o reviziji institucija u F BiH („Službene novine FBiH“, broj 22/06),
139.Odluka o preuzimanju okvira međunarodnih standarda vrhovnih revizionih institucija - ISSAI okvira u Bosni i Hercegovini („Službeni glasnik BiH“, broj 38/11), („Službeni glasnik RS“, broj 55/11) („Službene novine FBiH“, broj 30/11),
140.Odluku o izmjenama i dopunama odluke o preuzimanju okvira međunarodnih standarda vrhovnih revizionih institucija - ISSAI okvira u BiH („Službeni glasnik BiH“, broj 48/14),
141.Standardi Međunarodne organizacije VRI - INTOSAI („Službene novine FBiH“, broj 06/01).

Web stranice:

<http://www.revizija.gov.ba>

<https://www.vrifbih.ba>

<https://www.gsr-rs.org>

<http://www.revizija-bd.ba>

<https://www.intosai.org>

<https://www.eurosai.org>

Prilozi

Prilog broj 1. - Izjave o zadacima revizora, podjeljene u sedam područja

R.b. Upitnika - II dio	Upitnik II. dio - Istraživanje revizijskog jaza očekivanja u javnom sektoru u BiH
	Spisak izjava o zadacima revizora
	1) nivo pruženog uvjerenja
1	Pružiti apsolutno uvjerenje da osnovni finansijski izvještaji ne sadrže značajna pogrešna prikazivanja
2	Pružiti razumno uvjerenje da osnovni finansijski izvještaji ne sadrže značajna pogrešna prikazivanja
3	Pružiti razumno ili ograničeno uvjerenje kojim se daje do znanja kako revizor nije uočio ništa što bi ga navelo na pomisao da predmet revizije usklađenosti nije u skladu s datim kriterijima
	2) razgraničenje odgovornosti
4	Izraziti mišljenje o tome prezentuju li osnovni finansijski izvještaji fer finansijski položaj i uspješnost subjekta revizije VRI
5	Izraziti mišljenje koje se zasniva na dovoljno prikupljenih dokaza
6	Snositi odgovornost za sastavljanje i fer prezentaciju osnovnih finansijskih izvještaja
7	Snositi odgovornost za primjenjivanje zakona i računovodstvenih standarda prilikom sastavljanja osnovnih finansijskih izvještaja
8	Snositi odgovornost za revizorski izvještaj
9	Ocijeniti primjerenost primijenjenih računovodstvenih politika i razumnost računovodstvenih procjena koje su korištene prilikom prezentacije finansijskih izvještaja
10	Omogućiti tijelu koje provodi javni nadzor revizije pregled revizorskih izvještaja i radne dokumentacije na osnovu koje su revizorski izvještaji sastavljeni
11	Uzeti u obzir sve poslovne događaje koji su se dogodili do datuma sastavljanja revizorskog izvještaja
	3) sistem internih kontrola subjekta revizije
12	Prilikom izražavanja mišljenja o osnovnim finansijskim izvještajima uzeti u obzir i učinkovitost internih kontrola revidiranog subjekta
13	Izraziti zasebno mišljenje o djelovanju sistema internih kontrola revidiranog subjekta u revizorskom izvještaju
14	Izveštavati o djelovanju sistema internih kontrola subjekta u odjeljku za isticanje pitanja unutar revizorskog izvještaja
15	Testirati i u revizorskom izvještaju izveštavati o učinkovitosti djelovanja računovodstvenih internih kontrola subjekta revizije
16	Testirati i u revizorskom izvještaju izveštavati o učinkovitosti djelovanja neračunovodstvenih internih kontrola subjekta revizije
17	Izveštavati one koji su zaduženi za upravljanje o značajnim nedostacima u sistemu internih kontrola subjekta revizije
18	Izveštavati menadžment o svim značajnijim slabostima internih kontrola vezanim za sprečavanje otkrivanje prevare i pogreške, koje je revizor uočio obavljajući reviziju
19	Pomoći subjektu u ispravljanju značajnih nedostataka u sistemu internih kontrola subjekta
20	Ocijeniti učinkovitost sistema internih kontrola subjekta prilikom procjene rizika
	4) otkrivanje prevara
21	Otkriti sve prevare koje su počinjene u revidiranom subjektu
22	Otkriti prevare koje imaju značajan uticaj na prezentovane finansijske izvještaje
	5) vremenska neograničenost poslovanja (za javna preduzeća)
23	Izražavanje pozitivnog mišljenja dati garanciju da će subjekt nastaviti vremenski neograničeno poslovati (za javna preduzeća/poduzeća)
24	U slučaju da postoje značajne neizvjesnosti u vremensku neograničenost poslovanja subjekta koje su primjereno objavljene u bilješkama, navesti to u posebnom odlomku revizorskog izvještaja, (za javna preduzeća/poduzeća)
	6) ostale informacije
25	Ispitati postoji li kontradiktornosti između informacija objavljenih u godišnjem izvještaju i osnovnim finansijskim izvještajima
26	Ispitati postoji li kontradiktornosti između informacija objavljenih u osnovnim finansijskim izvještajima i na web stranici subjekta
27	Kod određivanja značajnosti u reviziji usklađenosti, ocijeniti može li se sa apsolutnim uvjerenjem očekivati kako će slučajevi usklađenosti ili neusklađenosti (možebitni ili potvrđeni) utjecati na odluke predviđenih korisnika
28	Objaviti u revizorskom izvještaju prag materijalnosti koji je korišten tokom revizorskog angažmana
	7) izjave u vezi dodatnih revizorskih odgovornosti na osnovu specifičnih okolnosti
29	U slučaju revizije javnog preduzeća / poduzeća, raspraviti sa odborom za reviziju prijetnje nezavisnosti i zaštitne mehanizme
30	U slučaju revizije javnih preduzeća podnijeti dodatni izvještaj odboru za reviziju (za javna preduzeća / poduzeća)
31	Opisati u revizorskom izvještaju ključna pitanja s kojim se susreo tokom revizije.

Prilog broj 2. - Anketni upitnik

ANKETNI UPITNIK

Poštovana/i,

Anketni upitnik je dio istraživanja koje se realizira u okviru procedure prijave doktorske disertacije na temu „Unaprijedeno revizorsko izvještavanje javnog sektora u Bosni i Hercegovini u funkciji smanjivanja jaza očekivanja“ na Univerzitetu u Zenici. Istraživanje će se sprovesti kod menadžmenta budžetskih/proračunskih korisnika, javnih preduzeća /poduzeća, javnih ustanova, zastupnika u parlamentu / skupštini na različitim nivoima u BiH i zaposlenih Vrhovnih revizorskih institucija u BiH: 1) Ured/Kancelarija za reviziju institucija BiH (VRI BiH), 2) Ured/Kancelarija za reviziju institucija Federacije BiH (VRI F BiH), 3) Glavna služba za reviziju javnog sektora Republike Srpske (GSR RS), i 4) Ured/Kancelarija za reviziju javne uprave i institucija u Brčko Distriktu BiH (VRI BDBiH).

Najljubaznije Vas molim da izdvojite malo vremena i odgovorite na dole navedena pitanja. Anketni upitnik je anonimnog karaktera i ne zahtijeva unošenje ličnih/osobnih podataka kako o Vama tako i o instituciji u kojoj ste angažovani. Podaci će se koristiti isključivo za potrebe analize u doktorskom radu i nigdje kao pojedinačni podaci neće biti publikovani. Za eventualni interes sa Vaše strane, sa zadovoljstvom će Vam biti dostavljeni rezultati predmetnog istraživanja.

Unaprijed Vam se zahvaljujem na sudjelovanju u anketi.

Said Piralić

I dio upitnika: Demografski podaci

Prvi dio upitnika se sastoji od demografskih podataka i za isti je potrebno **do 3 minute** Vašeg vremena.

1. Organizacija / institucija u kojoj ste zaposleni / obavljate aktivnosti predavljanja
 - a. Vrhovna revizijska institucija
 - b. Zakonodavno tijelo (parlament, skupština, vijeće)
 - c. Budžetski/proračunski korisnik
 - i. Lokalna samouprava (općina, grad),
 - ii. Kanton,
 - iii. Entitet,
 - iv. Državni nivo
 - d. Javno preduzeće / poduzeće,
 - e. Javna ustanova,
 - f. Fond
 2. Pol
 - a. Muški
 - b. Ženski
 3. Vaša dobn skupina
 - a. 20-30
 - b. 31-40
 - c. 41-50
 - d. 51 –
 4. Vaše zanimanje je u oblasti:
 - a. Ekonomskih nauka
 - b. Tehničkih nauka
 - c. Pravnih nauka
 - d. Zdravstvenih nauka
 - e. Ostalo navedeno _____
 5. Godine profesionalnog iskustva
 - a. 5 – 10 godina
 - b. 11 – 15 godina
 - c. 16 – 20 godina
 - d. Preko 20 godine
 6. Ostali dodatni podaci za koje smatrate da će biti od koristi za istraživanje:
-

Upitnik - II dio - Istraživanje revizijskog jaza očekivanja u javnom sektoru u BiH

Drugi dio se odnosi na poznavanje revizijskih poslova, i očekivanja od revizije i za isti je potrebno do 6 minuta vašeg vremena.

Revizijski jaz očekivanja postoji zbog razlike u koristima koje korisnici revizijskih izvještaja očekuju od revizije i percepcije koristi koju su ostvarili.

Uputstvo: Molim Vas da pažljivo pročitate sljedeće izjave o zadacima revizorima a zatim od ponuđenih izjava označiti sve zadatke za koje smatrate da su revizori VRI (državna revizija) obavezni obavljati u okviru revizije finansijskih izvještaja (na osnovu zakona i revizijskih standarda) – obavezni zadatak.

Ukoliko smatrate da izjava predstavlja neobavezan zadatak, molim Vas da označite zadatke za koje smatrate da bi revizori trebali obavljati da bi to bilo (moguće i korisno), iako se to od njih možda trenutno ne zahtijeva.

R.b.	Spisak izjava o zadacima revizora / Spisak oznaka za odgovore ispitanika	Molim Vas da pažljivo pročitate sljedeće izjave a zatim od ponuđenih izjava označiti sa X sve zadatke za koje smatrate da su revizori VRI obavezni obavljati u okviru zakonske revizije finansijskih izvještaja (na osnovu zakona i revizijskih standarda)		Molim Vas da označite obavezne zadatke (X) revizora ocijenite koliko dobro obavljaju				Molim Vas da označite sa Z sve neobavezne zadatke (označene Y) za koje smatrate da bi revizori trebali obavljati (da bi to bilo moguće i korisno), iako se to od njih možda trenutno ne zahtijeva
		Obavezni zadaci revizora (X)	Neobavezni zadaci revizora (Y)	Loše (1)	Zadovoljavajuće (2)	Odično (3)	Nemoguće ocijeniti (0)	Zadaci koje bi trebali obavljati (Z)
1	Revizori će pružiti apsolutno uvjerenje da osnovni finansijski izvještaji ne sadrže značajna pogrešna prikazivanja							
2	Revizori će pružiti razumno uvjerenje da osnovni finansijski izvještaji ne sadrže značajna pogrešna prikazivanja							
3	Revizori će pružiti razumno ili ograničeno uvjerenje kojim se daje do znanja kako revizor nije uočio ništa što bi ga navelo na pomisao da predmet revizije usklađenosti nije u skladu s datim kriterijima							
4	Revizori će izraziti mišljenje o tome prezentuju li osnovni finansijski izvještaji fer finansijski položaj i uspješnost subjekta revizije VRI (državne revizije)							
5	Revizori će izraziti mišljenje koje se zasniva na dovoljno prikupljenih dokaza							
6	Revizori će snositi odgovornost za sastavljanje i fer prezentaciju osnovnih finansijskih izvještaja							
7	Revizori će snositi odgovornost za primjenjivanje zakona i računovodstvenih standarda prilikom sastavljanja osnovnih finansijskih izvještaja							
8	Revizori će snositi odgovornost za revizorski izvještaj							
9	Revizori će ocijeniti primjerenost primjenjenih računovodstvenih politika i razumno računovodstvenih procjena koje su korištene prilikom prezentacije finansijskih izvještaja							
10	Revizori će omogućiti tijelu koje provodi javni nadzor revizije pregled revizorskih izvještaja i radne dokumentacije na osnovu koje su sastavljeni revizorski izvještaji							
11	Revizori će uzeti u obzir sve poslovne događaje koji su se dogodili do datuma sastavljanja revizorskog izvještaja							
12	Revizori će prilikom izražavanja mišljenja o osnovnim finansijskim izvještajima uzeti u obzir i učinkovitost internih kontrola revidiranog subjekta							
13	Revizori će izraziti zasebno mišljenje o djelovanju sistema internih kontrola revidiranog subjekta u revizorskom izvještaju							
14	Revizori će izvještavati o djelovanju sistema internih kontrola subjekta u dijelu koji se odnosi na isticanje pitanja unutar revizorskog izvještaja							
15	Revizori će testirati i u revizorskom izvještaju izvještavati o učinkovitosti djelovanja računovodstvenih internih kontrola subjekta revizije							
16	Revizori će testirati i u revizorskom izvještaju izvještavati o učinkovitosti djelovanja neračunovodstvenih internih kontrola subjekta revizije							
17	Revizori će izvještavati one koji su zaduženi za upravljanje o značajnim nedostacima u sistemu internih kontrola subjekta revizije							
18	Revizori će izvještavati menadžment o svim značajnijim slabostima internih kontrola vezanim za sprečavanje otkrivanje prevare i pogreške, a koje je revizor uočio obavljajući reviziju							
19	Revizori će pomoći subjektu u ispravljanju značajnih nedostataka u sistemu internih kontrola subjekta							
20	Revizori će ocijeniti učinkovitost sistema internih kontrola subjekta prilikom procjene rizika							
21	Revizori će otkriti sve prevare koje su počinjene u revidiranom subjektu							
22	Revizori će otkriti prevare koje imaju značajan uticaj na prezentovane finansijske izvještaje							
23	Revizori će izražavanjem pozitivnog mišljenja dati garanciju da će subjekt nastaviti vremenski neograničeno poslovati (za javna preduzeća/poduzeća)							
24	Revizori će u slučaju da postoje značajne neizvjesnosti u vremenskoj neograničenosti poslovanja subjekta koje su primjereno objavljene u bilješkama, navesti to u posebnom dijelu revizorskog izvještaja, (za javna preduzeća/poduzeća)							
25	Revizori će ispitati postoji li kontradiktornosti između informacija objavljenih u godišnjem izvještaju i osnovnim finansijskim izvještajima							
26	Revizori će ispitati postoji li kontradiktornosti između informacija objavljenih u osnovnim finansijskim izvještajima i na web stranici subjekta							
27	Revizori će kod određivanja značajnosti u reviziji usklađenosti, ocijeniti može li se sa apsolutnim uvjerenjem očekivati kako će slučajevi usklađenosti ili neusklađenosti (eventualni ili potvrđeni) uticati na odluke predviđenih korisnika							
28	Revizori će objaviti u revizorskom izvještaju prag materijalnosti koji je korišten tokom revizorskog angažmana							
29	Revizori će u slučaju revizije javnog preduzeća / poduzeća, raspraviti sa odborom za reviziju prijetnje nezavisnosti i zaštitne mehanizme							
30	Revizori će u slučaju revizije javnih preduzeća podnijeti dodatni izvještaj odboru za reviziju (za javna preduzeća/poduzeća)							
31	Revizori će u revizorskom izvještaju opisati ključna pitanja s kojim se susreo tokom revizije							
	Ukupno							

Upitnik III. dio - Istraživanje objavljivanja koncepta značajnosti u revizorskim izvještajima VRI

Treći dio se odnosi na poznavanje koncepta značajnosti u revizorskim izvještajima, mišljenje o potrebi za objavljivanjem istog, te mišljenje o prednostima i nedostacima u objavljivanju koncepta značajnosti i za isti je potrebno **do 6 minuta** vašeg vremena. Koncept značajnosti u reviziji u kvantitativnom smislu predstavlja određivanje praga materijalnosti u apsolutnoj vrijednosti ili izraženo u postotku u odnosu na imovinu ili prihod kao kriterij državnim revizorima prilikom planiranja i provođenje revizije kao i određivanja vrste mišljenja u revizorskom izvještaju.

Na primjer: revizor obavlja reviziju s planom da je prag materijalnosti 10% odnosno 1.000.000 KM na budžet/proračun od 10.000.000 KM i pri tome iskazuje pozitivno revizorsko mišljenje u revizorskom izvještaju, što bi moglo da znači da postoji greška koja nije otkrivena od strane revizora u iznosu od 999.999 KM u finansijskim izvještajima da bi se iskazalo modificirano revizorsko mišljenje (na primjer negativno mišljenje).

Da li vam je ova informacija iz revizorskog izvještaja značajna tokom uvida u revizorski izvještaj državne revizije, odnosno da li je i koliko značajna da imate ovu informaciju objavljenu u revizorskom izvještaju?

Uputstvo: Molim Vas da pažljivo pročitate sljedeće izjave a zatim u skladu sa obimom svog (ne)slaganja **označite sa X** odgovarajuće polje.

Dio A: Mjesto, metoda, sadržaj i regulativa objavljivanja praga materijalnosti u revizorskom izvještaju

Na osnovu naprijed navedenog obrazloženja koncepta značajnosti, molim Vas za izjašnjenje na način da označite sa X obim svog (ne) slaganja sa sljedećom izjavom	Uopšte se ne slažem	Ne slažem se	Nemam mišljenje	Slažem se	Potpuno se slažem
1. Objava značajnosti bi trebala biti obavezna:					

2. Molim Vas za mišljenje o načinu i mjestu objave značajnosti (moguće označiti više opcija)					
Molim Vas da pažljivo pročitate sljedeće izjave a zatim označite sa X obim svog (ne) slaganja u skladu s tim	Uopšte se ne slažem	Ne slažem se	Nemam mišljenje	Slažem se	Potpuno se slažem
2.1: U revizorskom izvještaju (na kraju revizija)					
2.2: U pismu najave revizije (na početak revizije)					
2.3: U dodatnom izvještaju za Odbor za reviziju subjekata od javnog interesa (za javna preduzeća)					

3. Kako bi se značajnost trebala objaviti, ako se uopšte objavljuje, u revizorskom izvještaju VRI ? (moguće označiti više opcija)					
Molim Vas da pažljivo pročitate sljedeće izjave a zatim označite sa X obim svog (ne) slaganja u skladu s tim	Uopšte se ne slažem	Ne slažem se	Nemam mišljenje	Slažem se	Potpuno se slažem
3.1: Tabele					
3.2: Dijagrami i/ili grafikoni					
3.3: Navodeći u izvještaju posebnu stavku					
3.4: Fusnote					
3.5: Link do web stranice					

4. Koji sadržaj bi trebao biti prezentovan prilikom objavljivanja značajnosti ? (moguće označiti više opcija)					
Molim Vas da pažljivo pročitate sljedeće izjave a zatim označite sa X obim svog (ne) slaganja u skladu s tim	Uopšte se ne slažem	Ne slažem se	Nemam mišljenje	Slažem se	Potpuno se slažem
4.1: Prag materijalnosti za finansijski izvještaj u cjelini					
4.2: Nivoi materijalnosti za klase transakcije, stanja računa ili objavljivanja (ako je primjenljivo)					
4.3: Sve značajne izmjene pragova materijalnosti koje su napravljene tokom revizije					

Dio B: Prednosti i nedostaci objavljivanja praga materijalnosti u revizorskom izvještaju

5. Slažete li se sa sljedećim prednostima objavljivanja značajnosti u revizorskim izvještajima VRI?					
Molim Vas da pažljivo pročitate sljedeće izjave a zatim označite sa X obim svog (ne) slaganja u skladu s tim	Uopšte se ne slažem	Ne slažem se	Nemam mišljenje	Slažem se	Potpuno se slažem
5.1: Objavljivanja praga materijalnosti će poboljšati tržišnu efikasnost (za javna preduzeća)					
5.2: Objavljivanja praga materijalnosti će Vam pomoći da preciznije shvatite revizorski izvještaj					
5.3: Objavljivanja praga materijalnosti usklađuje revizorsku procjenu šta je materijalno sa onim šta stvarno utiče na korisnike finansijskih izvještaja.					
5.4: Objavljivanja praga materijalnosti smanjuje razliku između onoga što korisnici finansijskih izvještaja misle da revizor radi i šta zapravo radi (Jaz u očekivanjima od finansijske revizije).					
5.5: Objavljivanje praga materijalnosti će poboljšati komunikativnu vrijednost revizorskog izvještaja.					
5.6: Objavljivanje praga materijalnosti će pružiti relevantne informacije za kreditne institucije (za javna preduzeća)					
5.7: Objavljivanje praga materijalnosti će smanjiti revizorov rizik od eventualnih tužbi za pogrešno kvalifikovano mišljenje nakon revizije, ispod <u>objavljenih pragova materijalnosti</u> .					
5.8: Objavljivanje materijalnosti će spriječiti revizore da koriste neprikladno visoke pragove za smanjenje obima revizijskog rada.					

6. Slažete li se sa sljedećim nedostacima objavljivanja značajnosti u revizorskim izvještajima VRI?					
Molim Vas da pažljivo pročitate sljedeće izjave a zatim označite sa X obim svog (ne) slaganja u skladu s tim	Uopšte se ne slažem	Ne slažem se	Nemam mišljenje	Slažem se	Potpuno se slažem
6.1: Objavljuvanjem praga materijalnosti se omogućuje menadžmentu u javnom sektoru određivanje obima finansijskih manipulacija obim ispod definisanog praga materijalnosti					
6.2: Korisnici revizorskih izvještaja VRI će pogrešno razumjeti objavljivanje pragova materijalnosti, što može izazvati zabunu i smutnju.					
6.3: Korisnici revizorskih izvještaja VRI će sumnjati da postoje greške blizu objavljenih pragova materijalnosti					
6.4: Korisnici revizorskih izvještaja VRI će tumačiti pragovi materijalnosti kao apsolutna uvjerenje za mišljenje za naveden nivo praga materijalnosti					
6.5: Objavljivanja praga materijalnosti imaće zanemarljiv efekat i na taj način postaju nepotrebni rad i trošak.					
6.6: Objavljivanja praga materijalnosti će povećati troškove revizije i pritisak revizora VRI.					
6.7: Objavljivanje pragova materijalnosti povlače procjene o značajnosti korisnika za već obavljene revizorske angažmane.					
6.8: Sudski sporovi protiv revizor će povećati ako se objavi prag materijalnost.					
6.9: Objavljivanja praga materijalnosti će imati za posljedicu veći broj stranica revizorskog izvještaja VRI					
6.10: Formulisanje objavljenih pragova materijalnosti i kvalitativnih informacija će postati rutina					
6.11: Objavljivanje praga materijalnosti će narušiti nezavisnost revizora u profesionalnoj procjeni					
6.12: Objavljivanje praga materijalnosti će omogućiti menadžmentu uticaj na revizora u postupku procjene značajnosti.					
6.13: Objavljivanje praga materijalnosti će imati za posljedicu aktivnost menadžmenta prilikom pravdanja pogrešnih informacija prezentovanih u finansijskim izvještajima ili podsticaj za korištenje kreativnog računovodstva.					
6.14: Revizori VRI u narednim revizorskim angažmanima će bez preispitivanja preuzimati pragove materijalnosti iz prethodnih revizija.					
6.15: Objavljivanje praga materijalnosti, preduzećima sa niskom profitabilnošću može otežati pribavljanje kredita (zajmova) od banke (za javna preduzeća).					

Dio C: Ostale informacije

7. Slažete li se sa sljedećim tvrdnjama:					
Molim Vas da pažljivo pročitate sljedeće izjave a zatim označite sa X obim svog (ne) slaganja u skladu s tim	Uopšte se ne slažem	Ne slažem se	Nemam mišljenje	Slažem se	Potpuno se slažem
7.1: Korisnici revizorskih izvještaja VRI treba da budu adekvatno obrazovani prije uvođenja praga materijalnosti					
7.2: Objavljivanja praga materijalnosti mora biti zakonski propisano					
7.3: Adekvatnije izraz je "dozvoljena greška" kako bi korisnici revizorskih izvještaja VRI jednostavnije razumijeli nego "prag materijalnosti revizorskog angažmana"					
7.4: Ako se prag materijalnost objavi, ovo objavljivanje bi trebala biti uporedivo za određeni vremenski period za subjekta revizije					
7.5: Ako se objavi prag materijalnost, ovo objavljivanje bi trebala biti uporedivo među subjektima revizije					

Dio D: Stav revizora prema objavljivanju materijalnosti u revizorskom izvještaju

8. Niste spremni na objavljivanja značajnosti u revizorskim izvještajima VRI iz sljedećih razloga:					
Molim Vas da pažljivo pročitate sljedeće izjave a zatim označite sa X obim svog (ne) slaganja u skladu s tim	Uopšte se ne slažem	Ne slažem se	Nemam mišljenje	Slažem se	Potpuno se slažem
8.1: Zbog jednog ili više nedostaka navedenih u upitniku dio B.6.					
8.2: Revizori ponekad suzdržavaju mišljenja za pogrešne stavke iznad praga materijalnosti					
8.3: Informacija o materijalnosti su osjetljive ili zaštićene					
8.4: Objavljivanja pragova materijalnosti ostavlja utisak da materijalnost nije stvar profesionalne procjene					
8.5: Teško je predvidjeti reakcije korisnika na objavljivanje praga materijalnosti					
8.6: Subjekti revizije ne žele da revizori objave prag materijalnost u svom izvještaju					
8.7: Korisnici revizorskih izvještaja bi sumnjali da postoje greške blizu objavljenih pragova materijalnosti.					
Ostalo (molimo navedite)					

9. Molim Vas da pažljivo pročitate pitanje i označite sa X Vaš odgovor:					
	Nikad	Rijetko	Ponekad	Često	Uvijek
Koliko često subjekta revizije informišete o pragu materijalnosti koji je korišten u revizorskom angažmanu:					

**Zahvaljujem Vam na vremenu izdvojenom za učešće u ovom istraživanju.
Zamolio bih da eventualna pitanja dostavite na mail.**