

STANDARDNI MODEL PROCESA REVIZIJE

Željko Račić*

Sažetak: Savremeni uslovi poslovanja omeđeni su procesom globalizacije i ukрупnjavanjem finansijskih tržišta na nadnacionalnom nivou. Uloga finansijskih izveštaja u pomenutim okolnostima je ogromna, jer oni pružaju informacije o transakcijama, događajima i aktivnostima kompanija. Mnogo barijera stoji na putu ka potpunoj harmonizaciji nacionalnih računovodstvenih praksi, koja predstavlja ultimativni uslov za transparentnu komunikaciju i razumevanje poslovanja i poslovnih rezultata. Veliku podršku realizaciji ovog procesa, pružaju međunarodni računovodstveni standardi, čija implementacija čini bazu i osnov za obavljanje procesa revizije. Ako je zadatak primene računovodstvenih standarda da obezbedi razumljivu i jasnu komunikaciju među tržišnim akterima, onda je uloga revizije da pruži uveravanje o objektivnosti, preciznosti i tačnosti finansijskih izveštaja, koje pomenuti akteri generišu, kao i o njihovoj usklađenosti sa opšteprihvaćenim računovodstvenim principima. Cilj ovog rada je da pruži osnovne informacije, kao i da pojasni sve neophodne korake standardizovanog procesa revizije.

Ključne reči: finansijski izveštaji, računovodstveni standardi, revizorski standardi, revizija

Abstract: Contemporary conditions of doing business are bordered by the processes of globalization and enlarging the financial market on the level above national. The role of financial reports in above mentioned circumstances is immense, because they give information about transactions, events and activities of companies. Many barriers stand in the way of complete harmonization of national accounting practices, which is the ultimate condition for the transparent mutual communication related to understanding the process of doing business and its results. International accounting standards and their implementation, which is the basis and foundation for performing the revision process, are a great support to the realization of this process. If the task of applying the standards of accounting is to insure understandable and clear communication between active market participants, then the role of revision is to give assurance about objectivity, preciseness and accuracy of financial reports generated by the before mentioned participants, as well as about their harmony with widely accepted accounting principles. The objective of this paper is to give basic information, as well as to clarify all necessary steps of the standardized revision process.

Key words: financial reports, accounting standards, revision standards, revision

Uvod

Revizija predstavlja intelektualnu aktivnost koju može da obavlja samo ovlašćeno lice, to jest revizor. Prema Zakonu o reviziji računovodstvenih iskaza, revizija podrazumeva „ispitivanje i ocenu računovodstvenih izveštaja, kao i podataka i metoda korišćenih prilikom njihovog sastavljanja, te na toj osnovi davanje stručnog mišljenja o tome da li računovodstveni iskazi realno i objektivno odražavaju stanje sredstava, kapitala i obaveza i rezultate poslovanja pravnog lica, odnosno da li su finansijski izveštaji sastavljeni u skladu sa međunarodnim računovodstvenim standardima“¹. Primarni cilj revizije jeste da revizoru pruži uveravanje o tome da li finansijski izveštaji pružaju istinitu i fer sliku sveukupnog poslovanja klijenta, čiji su

* Željko Račić, saradnik u ustanovi Visoka poslovna škola strukovnih studija, Novi Sad

¹ Zakon o reviziji računovodstvenih iskaza, „Službeni list SRJ“ br. 30/96

izveštaji predmet revizije. S ciljem formiranja pozitivnog uveravanja, revizor obavlja i sprovodi postupke revizije, kako bi se obezbedili relevantni dokazi o pouzdanosti tvrdnji menadžmenta koji se tiču realnosti iznosa pojedinih bilansnih pozicija. Tehnologija internacionalne revizije koja je bazirana na Međunarodnim standardima revizije, sastoji se iz sledećih faza (slika 1):

1. Prihvatanje i definisanje uslova revizorskog angažmana.
2. Planiranje revizije.
3. Testiranje i prikupljanje revizorskih dokaza.
4. Kompletiranje revizije i izveštavanje.

Faza 1. Prihvatanje klijenta

Cilj: Utvrditi prihvatanje klijenta i prihvatanje od strane klijenta. Odlučiti o prihvatanju novog klijenta ili nastaviti saradnju sa postojećim, kao i vrstu i broj potrebnog radnog osoblja.

Postupci: 1) Proceniti biografiju klijenta i razloge za reviziju; 2) Stupiti u kontakt sa prethodnim revizorom; 3) Utvrditi potrebu za drugim profesionalcima; 4) Pripremiti predlog za klijenta; 5) Dobiti ugovor o reviziji – pismo o angažovanju; 6) Odabrati radno osoblje koje će obavljati reviziju.

Faza 2. Planiranje revizije

Cilj: Odrediti obim i tip dokaza i ispitavanja koji su neophodni da bi revizor stekao uverenje da ne postoje značajno pogrešne tvrdnje u finansijskim izveštajima.

Postupci: 1) Dobiti informacije o prošlom poslovanju kompanije i okolnostima, opštim i pojedinačnim; 2) Istražiti podatke vezane za zakonodavstvo; 3) Izvesti početne analitičke postupke; 4) Izvesti postupke radi sticanja znanja o internoj kontroli; 5) Na osnovu dokaza proceniti rizik i utvrditi značajnost; 6) Pripremiti program revizije.

Faza 3. Testiranje i provođenje dokaznih postupaka

Cilj: Testiranje radi utvrđivanja dokaza koji podupiru interne kontrole, istinitost i objektivnost finansijskih izveštaja.

Postupci: 1) Testovi kontrola; 2) Dokazni testovi transakcija; 3) Analitički postupci; 4) Testovi detalja salda; 5) Dobijanje pravne dokumentacije; 6) Dobijanje pisanih izjava uprave u kojima se ona izjašnjava o finansijskim izveštajima; 7) Konačno prikupljanje dokaza i traženje neevidentiranih obaveza.

Faza 4. Procena i izveštavanje

Cilj: Dovršiti postupak revizije i izdati mišljenje

Postupci: 1) Izvršiti ukupno opšte ispitivanje; 2) Izvesti postupke radi utvrđivanja naknadnih događaja; 3) Izvršiti opšte ispitivanje finansijskih izveštaja i drugih materijala i izveštaja; 4) Izvesti postupke zaključivanja; 5) Pripremiti bitna pitanja za partnere; 6) Podneti izveštaj upravnom odboru; 7) Pripremiti izveštaj o reviziji finansijskog izveštaja.

Slika 1.: Standardni model procesa revizije²

Postupak revizije, koji podrazumeva navedene korake, sprovodi se sa ciljem da revizoru omogući izražavanje mišljenja o tome, da li su finansijski izveštaji klijenta usklađeni sa opšteprihvaćenim pravilima izveštavanja. Uprava klijenta je odgovorna za pripremu finansijskih izveštaja, dok je posao revizora da potvrdi tačnost izjava o njima. Da bi to obavio na pravi način, revizor mora definisati ciljeve revizije, a zatim ih mora razviti za svaki račun obuhvaćen revizijom. Na kraju, neophodno je formulirati postupke revizije, kako bi se ostvario njen opšti cilj. Dakle, postupci revizije služe da bi se dobili dokazi o izjavama uprave, koje su sastavni deo finansijskih izveštaja. Nakon sakupljanja dovoljno kompetentnih dokaza za podršku svakoj izjavi uprave, revizor stiče osnov za davanje mišljenja o finansijskim izveštajima³.

Značajnost i rizik revizije

Značajnost je izuzetno važan koncept u reviziji, koji je vezan za toleranciju u pogledu grešaka, odnosno za tačnost koju revizor prihvata u reviziji koju obavlja. Procenu o tome šta je značajno a šta ne, donosi revizor na osnovu svog stručnog mišljenja i profesionalnog suda. Prema ISA 320, informacija se smatra značajnom, ako bi njeno izostavljanje ili pogrešno iskazivanje uticalo na odluke korisnika, donesene na osnovu finansijskog izveštaja.

Ma kako kvalitetno i detaljno bila obavljena, nijedna revizija ne može dati apsolutne garancije da su svi izveštaji urađeni u skladu sa standardima i da su u potpunosti tačni⁴. Iako ih ne može anulirati, od revizora se ipak traži da upravlja rizicima sa kojima se susreće i da ih svede na prihvatljivu meru. U zavisnosti od evaluacije potencijalnih rizika i profesionalne averzije prema njima, revizor određuje obim revizorskih dokaza i vremenski okvir za njihovo prikupljanje. Revizijski rizik nije prosta kategorija, već se sastoji iz tri komponente: inherentni rizik, kontrolni rizik i detekcioni rizik. Inherentni rizik je rizik koji dolazi iz okruženja i na koji revizor ne može imati mnogo uticaja. Naprotiv, za evaluaciju i upravljanje ovom vrstom rizika zadužen je sistem interne kontrole preduzeća, za čije je uspostavljanje i efikasnost zadužen menadžment. Kontrolni rizik se odnosi na mogućnost propusta u radu interne kontrole. Nijedan sistem interne kontrole nije savršen, što znači da je izuzetno teško naći kontrolnu strukturu čiji je učinak stopostotan, to jest kome se ne može podvući nijedna greška. Stoga je na revizoru da proceni delotvornost funkcionisanja sistema interne kontrole. Ako revizor oceni da su politike i procedure brižljivo planirane i da funkcionišu delotvorno, onda je u mogućnosti da izvede zaključak da je rizik od pogrešnog prikazivanja nizak, i obrnuto. Na kraju imamo rizik detekcije, koji predstavlja mogućnost postojanja pogrešnih prikaza ili grešaka, koje revizor neće otkriti uprkos detaljnom postupku, kako analitičkim procedurama tako i revizorskim testovima. U praksi, rizik detekcije proizilazi iz neefikasnih ili nedovoljno pripremljenih procedura revizije, a delimično i zato što revizori nikada ne testiraju 100% transakcija koje sačinjavaju računovodstveni izveštaj. Rizik detekcije se povećava ako je neadekvatna supervizija ili ako je neadekvatno ocenjena struktura interne kontrole.⁵

Značajnost i revizijski rizik su elementi koji direktno utiču na vrstu i obim dokaza koje revizor mora da sakupi, na vremenski okvir neophodan za to, kao i na postupke revizije koje mora obaviti. Pored toga, revizor treba da zna ko su potencijalni korisnici revizijskog izveštaja, jer je i to veoma važan faktor za utvrđivanje ciljeva, obima i vremenskog okvira revizije.

² Slobodan V. Vidaković, *Eksterna revizija finansijskih izveštaja*, Fakultet za uslužni biznis, Novi Sad, 2007, str. 210.

³ Slobodan V. Vidaković, *Eksterna revizija finansijskih izveštaja*, Fakultet za uslužni biznis, Novi Sad, 2007.

⁴ International Accounting Standards Committee (IASC) Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements, para 30. *International Accounting Standards*, 1998.

⁵ Prof. M. Andrić, *Revizija računovodstvenih izveštaja*, Subotica, 2002, str. 112

Prihvatanje klijenta

Prihvatanje klijenta predstavlja prvu fazu postupka revizije koja podrazumeva odlučivanje o tome, da li prihvatiti novog klijenta, odnosno da li nastaviti saradnju sa postojećim. Postupci koji su sastavni deo ovog procesa, obuhvataju procenu biografije klijenta i razloge za reviziju, uspostavljanje kontakta sa prethodnim revizorom, utvrđivanje potebe za angažovanjem drugih profesionalaca, dobijanje pisma o angažovanju i odabir radnog osoblja koje će obaviti reviziju.

Poznavanje poslovanja klijenta i privredne grane u kojoj on posluje je veoma važno⁶, jer direktno utiče na sposobnost revizora da identifikuje transakcije, događaje i poslovnu praksu koji mogu imati značajan uticaj na finansijske izveštaje, a na osnovu kojih se donose odluke o ciljevima i obimu revizije (ISA 310). Informacije o klijentima, revizor može dobiti posetom njihovim radnim prostorijama, pregledom njihovih godišnjih izveštaja, obavljanjem intervju sa članovima uprave i drugim službenicima, kao i na osnovu eksternih izvora informacija kao što su javna glasila i javne baze podataka⁷. Ako se radi o postojećem klijentu, potrebno je obaviti opšte ispitavanje radne dokumentacije iz prethodnih godina i izvesti postupke sa ciljem identifikovanja značajnih promena, koje su se desile od momenta poslednje revizije.

Prema IFAC- ovom kodeksu etike za profesionalne računovođe, novi revizor bi trebalo da stupi u vezu sa prethodnim revizorom, da bi putem direktne komunikacije i pregledom njegove radne dokumentacije dobio zadovoljavajuće dokaze o njegovoj stručnosti i nezavisnosti, kao i o tome da:

1. Početni bilansi ne sadrže greške koje značajno utiču na finansijske izveštaje tekućeg perioda.
2. Da su zaključna salda prethodnih godina pravilno prenesena u tekući period, ili da su ponovo navedena, kada je to bilo potrebno.
3. Da su računovodstvene politike dosledno primenjene, ili da su promene u računovodstvenim politikama pravilno evidentirane i adekvatno objavljene.

Prilikom istraživanja podataka iz dokumentacije o poslovanju klijenta, revizor može otkriti da je potrebno da reviziju jednog dela finansijskih izveštaja uradi drugi revizor, ili neki drugi spoljni stručnjak. Revizor se može smatrati glavnim, ukoliko deo finansijskih izveštaja koji revidira ima kvantitativno viši nivo značajnosti od dela koji revidira drugi revizor i ukoliko dobro poznaje sve komponente poslovanja klijenta. Jedino pod tim okolnostima, on može biti kompetentan i odgovoran za davanje suda o ispravnosti finansijskih izveštaja klijenta. Glavni revizor treba da informiše drugog revizora o zahtevima vezanim za nezavisnost, o načinu korišćenja rezultata njegovog rada, kao i o propisima koji se tiču računovodstva, revizije i izveštavanja. Priroda revizije zahteva od revizora da poslovanje klijenta poznaje uopšteno, što u slučaju potrebe za nekom dubljom stručnom analizom zahteva angažovanje eksperta iz dotične oblasti. Takvu situaciju imamo u slučaju procene određenih tipova imovine, procene ugovora čija je realizacija u toku, dobijanje pravnog mišljenja o nekom slučaju.

Revizor i klijent treba da se dogovore o uslovima angažovanja koji obuhvataju dogovor o onome šta treba da bude urađeno (cilj, obim i izveštaj revizije), ko to treba da uradi (revizorski tim) i koliko to košta (naknada). Dogovoreni uslovi se moraju navesti u revizorovom pismu o angažovanju, koje revizor šalje klijentu pre početka angažovanja, sa ciljem sprečavanja nesporazuma vezanih za angažman. Forma i sadržaj pisma o angažovanju, zavisno od klijenta, mogu biti različiti, ali uobičajeno je da ta pisma ukažu na sledeće: cilj revizije finansijskih izveštaja; odgovornost uprave za finansijske izveštaje; obim revizije, uključujući

⁶ IFAC Handbook Technical Pronouncements, *International Standard on Auditing No. 30*. International Federation of Accountants: New York, 1998.

⁷ Rick Hayes, Arnold Schilder, Roger Dassen, Philip Walage, *Principi revizije (međunarodna perspektiva) SLRNS*. Banja Luka, 2002.

navođenje važećih zakona propisa i pravila profesionalnih tela prema kojima revizor postupa pri obavljanju revizije; oblik bilo kakvih izveštaja ili drugog načina prenošenja rezultata revizije, činjenicu da postoji objektivan rizik neotkrivanja čak i nekih značajno pogrešnih izjava, neoganičen pristup svim evidencijama, dokumentaciji i drugim informacijama neophodnim za reviziju, postupke i načine vezane za reviziju, očekivanje prijema pisane potvrde od strane uprave, koja se odnosi na izjave u vezi sa revizijom, zahtev klijentu da potvrdi uslove angažovanja, putem potvrde prijema pisma o angažovanju, opis bilo kojih drugih pisama ili izveštaja koje revizor namerava da izda klijentu i osnovicu na koju je obračunata naknada za profesionalne usluge i bilo koje aranžmane u pogledu ispostavljanja fakture⁸. Potvrdom klijenta o prijemu pisma o angažovanju, smatra se da je on saglasan sa sadržinom pisma, čime se otklanjaju sve prepreke za početak angažmana, odnosno za početak planiranja procesa revizije.

Planiranje i sprovođenje procesa revizije

Prema Međunarodnom standardu revizije, revizor treba da isplanira posao na način da revizija bude izvedena na efikasan način⁹. Planiranje podrazumeva operacionalizaciju opšte usvojene strategije u detaljne metode, sa ciljem utvrđivanja obima i vrste dokaza potrebnih da revizor stekne uverenja da ne postoje značajno pogrešne izjave u finansijskim izveštajima. Postupci planiranja revizije obuhvataju sledeće:

1. Dobiti informacije o uslovima poslovanja kompanije kao i o privrednoj grani u kojoj ona posluje.
2. Izvesti početne analitičke postupke.
3. Izvesti postupke radi sticanja znanja o internoj kontroli i računovodstvenom sistemu.
4. Utvrditi značajnost u planiranju.
5. Proceniti rizike.
6. Izraditi program revizije.

Revizor treba da stekne dovoljno saznanja o poslovanju kompanije kao bi mogao da identifikuje i razume događaje¹⁰, transakcije i poslovnu praksu koja može imati značajnog uticaja na finansijske izveštaje, ispitivanje i revizorski izveštaj. U ovoj fazi, naročito su važni intervjui sa članovima uprave, jer daju saznanja o planovima i politikama preduzeća. Ako revizor razume ciljeve, strategiju i planove klijenta, lakše može isplanirati reviziju. Takođe, važno je poznavati privrednu granu u kojoj klijent posluje, budući da svaka ima posebne računovodstvene zahteve, koji moraju biti shvaćeni da bi bili ocenjeni, kao i zbog identifikacije potencijalnih inherentnih rizika.

Revizor treba da primeni analitičke postupke u fazi planiranja revizije, da bi razumeo samo poslovanje i utvrdio područja potencijalnog rizika, što se obezbeđuje analizom značajnih koeficijenata/ pokazatelja i trendova, uključujući ispitivanje fluktuacija i odnosa koji su nekonzistentni sa drugim relevantnim informacijama ili odstupaju od predviđenih iznosa. U ovoj fazi, analitički postupci obuhvataju podatke iz tekućeg perioda. Kada se otkriju značajne fluktuacije ili relacije koje nisu u skladu sa drugim relevantnim informacijama, ili odstupaju od predviđenih iznosa, revizor treba da prilagodi postupke planiranja kako bi dobio adekvatna objašnjenja za to, bazirana na relevantnim dokazima.

⁸ Slobodan V. Vidaković, *Eksterna revizija finansijskih izveštaja*, Fakultet za uslužni biznis, Novi Sad, 2007.

⁹ Međunarodni standard revizije ISA 300

¹⁰ Međunarodni standard revizije ISA 520

Revizor treba da stekne zadovoljavajuća saznanja i da se upozna sa računovodstvenim i sa sistemom interne kontrole, kako bi mogao napraviti plan revizije i razraditi efikasan metod revizije.¹¹ Ukoliko su adekvatni, ovi sistemi pružaju veliki oslonac za reviziju, smanjujući njen obim i vremenski okvir. Računovodstveni sistem predstavlja skup zadataka i evidencija preduzeća, pomoću kojih se transakcije i drugi događaji identifikuju, sakupljaju, analiziraju, izračunavaju, klasifikuju, evidentiraju, sintetizuju i objavljuju. Sa druge strane, sistem interne kontrole podrazumeva sve politike i postupke usvojene od strane uprave preduzeća radi postizanja ciljeva vezanih za osiguranje redovnog i uspešnog vođenja preduzeća, poštovanje usvojenih politika menadžmenta, zaštitu sredstava, sprečavanje krađe ili greške, tačnost i kompletnost računovodstvenih evidencija i blagovremenu pripremu pouzdanih finansijskih podataka. Takođe, cilj sistema interne kontrole je da obezbedi revizoru razumno uverenje vezano za postizanje ciljeva u kategorijama efikasnosti i uspešnosti poslovanja, pouzdanosti finansijskog izveštavanja, usklađenosti sa postojećim zakonima i propisima i zaštiti imovine.

Utvrđivanje značajnosti znači određivanje tačke preseka od strane revizora, bazirane na njegovoj empirijskoj proceni, a koja će razdvajati značajne informacije od onih koje to nisu. Značajnom se smatra ona informacija čije izostavljanje ili pogrešno navođenje može uticati na ekonomske odluke korisnika, donesene na bazi finansijskih izveštaja. Na osnovu definisanja ove tačke, revizor utvrđuje obim i vremenski okvir, kao i da li su finansijski izveštaji značajno obmanjivi - nepouzdana. Takođe, revizor treba da upotrebi profesionalni sud da bi procenio revizijski rizik i projektovao postupke revizije, kako bi osigurao da taj rizik bude ograničen na prihvatljiv nivo.

Poslednji korak u postupku planiranja je priprema memoranduma o planu revizije i priprema programa revizije. Memorandum o planu revizije uglavnom sadrži sledeće: podatke i informaciju u kojoj su opisani struktura kompanije klijenta; njegove delatnosti i organizacija; ciljevi revizije, pri čemu se navodi da li se radi o reviziji za akcionare, državne organe ili za posebne svrhe; procenu rizika angažovanja; navođenje drugih revizora ili eksperata na koje će se revizija oslanjati; procenu značajnosti; inherentne rizike utvrđene na osnovu uvida u poslovanje klijenta; zaključke vezane za kontrolno okruženje; ocenu kvaliteta sistema internih kontrola i računovodstvenih sistema; kratak ukupan prikaz revizorskog pristupa za obradu svakog salda računa i cilja revizije za koji je utvrđen inherentni rizik; vremenski raspored i terminski plan rada revizora; finansijski plan revizije.

Svrha revizije je da omogući revizoru da izrazi mišljenje o finansijskim izveštajima u celini. Da bi to mogao da uradi, revizor mora da sakupi dovoljan broj dokaza o onim pozicijama u finansijskim izveštajima, koje po iznosima i po važnosti imaju odlučujući značaj za celokupne finansijske izveštaje. Potreba za dokazima vezanim za neku poziciju je veća, ukoliko je veći njen materijalni značaj. Prikupljeni dokazi moraju da budu dovoljni kompetentni, odnosno da zadovoljavaju kvantitativno i po kvalitetu. Odluku o tome koliko je dokaza dovoljno i koji od njih je kompetentan, donosi revizor na osnovu profesionalnog prosuđivanja. Postoji mnogo vrsta dokaza, a najvažniji od svih su: interne kontrole, fizički pregled, dokumentarni dokazi, glavna knjiga i dnevnici, poređenja i racija, računaska kontrola i usmeni dokazi.

Adekvatan sistem interne kontrole doprinosi visokom stepenu tačnosti i pouzdanosti računovodstvenih podataka, što se direktno odražava na valjanost finansijskih izveštaja. Prema tome, ukoliko revizor utvrdi da klijent preduzeće ima kvalitetan i dobro organizovan sistem interne kontrole i da se propisani postupci uredno sprovode u svakodnevnim operacijama, može se u velikoj meri osloniti na njega prilikom obavljanja procesa revizije. Revizor pre svega mora da upozna i oceni sistem interne kontrole, primenom i studiranjem serije testova, na osnovu kojih će doneti svoju procenu.

Prilikom sprovođenja procesa revizije postoje dva postupka koji se međusobno prepliću, a to su postupak ocene sistema interne kontrole i testiranje podataka na osnovu kojih su sačinjeni bilansi. Trebalo bi mnogo vremena i bilo bi mnogo skupo, kada bi revizor ispitivao svako knjiženje i svaki dokument na onovu koga su izvršena dotična knjiženja. Umesto toga, revizor može da izvede zaključke o čitavom osnovnom skupu ispitivanjem reprezentativnog uzorka (blok uzorak, sistematski uzorak, stratifikovani uzorak,...), zato što

¹¹ Međunarodni standard revizije ISA 400

prema teoriji verovatnoće uzorak izabran iz velike serije istih jedinica teži da pokaže iste karakteristike kao i one koje bi se utvrdile ispitivanjem cele serije. Upravo ova pitanja, koja se tiču izbora transakcija koje će biti ispitavane i u kom obimu, predstavljaju jedan od najvažnijih zadataka za revizora u savremenoj revizorskoj praksi. Transakcije koje treba da budu ispitane revizor bira na osnovu poznavanja sistema interne kontrole preduzeća, relativnog značaja transakcija i vrste grešaka koje je otkrio prilikom ranije revizije ili u toku tekućeg pregleda. Što se izbora uzoraka tiče, u praksi se najčešće kombinuju dve metode: postupak u kom revizor sam bira elemente uzorka na osnovu svog prosuđivanja i metod slučajnog uzorka¹².

Forma izveštaja revizora

Standardni izveštaj o reviziji u kojem revizor izražava pozitivno mišljenje najčešće je forma izveštaja revizora koja se koristi za više od 90% svih izveštaja o reviziji¹³. U izveštaje koji nisu pozitivni, ubrajaju se oni izveštaji koji izražavaju: negativno mišljenje, uzdržavanje od mišljenja i mišljenje sa revizorom ili modifikovano mišljenje. Drugim rečima, postoje četiri vrste mišljenja koje revizor može da izrazi u svom izveštaju: pozitivno, sa rezervom, negativno, ili ono u kom se revizor potpuno suzdržava od davanja mišljenja (izražava nemogućnost davanja mišljenja). Izveštaj koji se sastoji od tri paragrafa: uvod, obim i mišljenje će biti generalno pozitivan oblik izveštaja revizora. Izveštaji mogu da sadrže i četvrti paragraf, koji se naziva „paragraf u kome se izražava nesigurnost“, ili „paragraf u kome se daje objašnjenje“. Kada revizor zaključi da finansijski izveštaji daju fer i istinit prikaz, u skladu sa okvirom finansijskog izveštavanja, treba da bude izdat pozitivan izveštaj. Istinito, on implicitno govori da su bilo kakve promene računovodstvenih principa ili metoda njihove primene, kao i njihovi efekti, pravilno utvrđeni i objavljeni u finansijskim izveštajima.

Pozitivno mišljenje u revizorovom izveštaju o finansijskim izveštajima se izdaje na jasan i afirmativan način, kada je revizor u svim bitnim aspektima revizije zadovoljan, odnosno smatra:

1. Da su finansijski izveštaji pripremljeni uz korišćenje prihvatljivih računovodstvenih politika, koje su dosledno primenjivane.
2. Da su oni, gledano u celini, konzistentni sa revizorovim shvatanjem o poslovanju preduzeća.
3. Da postoji adekvatno objavljivanje svih značajnih stvari koje su relevantne za pravilnu prezentaciju finansijskih informacija.

U praksi se mogu pojaviti određene okolnosti o kojima revizor nije u mogućnosti da izrazi pozitivno mišljenje, a značajne su za finansijske izveštaje. To su sledeće okolnosti: prisustvo ograničenja u pogledu obima revizije, razmimoilaženje u mišljenju sa menadžmentom u pogledu prihvatljivosti odabranih računovodstvenih politika, metoda njihove primene, ili adekvatnosti obavljanja u finansijskim izveštajima. U slučaju prisustva ograničenja u pogledu obima revizije može se desiti da revizor u izveštaju izrazi rezervisano mišljenje, ili da revizor izrazi nemogućnost davanja mišljenja, ili u nekim zemljama, čak do povlačenja revizora iz angažmana. Neslaganje sa menadžmentom moglo bi rezultirati izdavanjem izveštaja u kome revizor izražava mišljenje sa rezervom, ili negativno mišljenje. Kada je efekat neusklađenosti u toj meri značajan ili sveobuhvatan za finansijske izveštaje da revizor mora zaključiti da rezerva izložena u njegovom izveštaju nije dovoljna da otkrije pogrešnu ili nepotpunu prirodu finansijskih izveštaja, izdaje negativno mišljenje. Ovaj izveštaj ima treći paragraf, pre paragrafa koji sadrži mišljenje, u kome je obrazložen razlog zbog koga postoje neslaganja. Nakon čitanja osnovnog paragrafa, očigledno je, izveštaj

¹² Slobodan V. Vidaković, *Eksterna revizija finansijskih izveštaja*, Fakultet za uslužni biznis, Novi Sad, 2007.

¹³ A. A. Arens a. Nend Lobbecke *Auditing An Integrated Approach*. Prentice Hall: Englewood Cliffs. New Jersey, 1997, p. 37.

koji izražava negativno mišljenje će imati veoma negativan efekat na one koji ga budu čitali, kao i na finansijske izveštaje na koje se odnose. Zbog toga se takvi izveštaji izdaju tek nakon što propadnu svi pokušaji da se kljent ubedi da koriguje finansijske izveštaje. U takvim slučajevima, jedino drugo rešenje koje revizoru stoji na raspolaganju jeste povlačenje iz angažmana.

Poželjno je izveštaje o reviziji izdati što je pre moguće, kako bi se izbeglo izlaganje revizora riziku zbog događaja koji mogu nastati nakon datuma bilansa stanja. Međutim, u momentu finalizacije izveštaja o reviziji, svi revizorski postupci treba da budu završeni. Po njegovom objavljivanju, klijentu se obično šalje nacrt izveštaja, sa jasnom naznakom da se radi o nacrtu. Ukoliko se izdaje izveštaj revizora koji sadrži pozitivno mišljenje, nacrt finansijskog izveštaja je, po običaju, praćen jasno označenom konstatacijom da je u pitanju nacrt mišljenja, ali se uz njega ne prilaže izveštaj. U slučaju izdavanja modifikovanog izveštaja, on treba da bude priložen uz finansijske izveštaje i jasno označen da je u pitanju nacrt.

Zaključak

Globalizacija, slobodan protok roba, ljudi i kapitala, razvoj informacione tehnologije i stvaranje ogromnih, globalnih tržišta sa multinacionalnim kompanijama kao njihovim učesnicima, doveli su do nedvosmislene potrebe za harmonizacijom i standardizacijom računovodstvene i revizorske prakse. Standardni model procesa revizije, predstavlja vodilju planiranja revizije i njeno sprovođenje, što u velikoj meri utiče na unifikaciju samih revizorskih izveštaja, koja sa druge strane, olakšava korisnicima razumevanje njihove sadržine. To predstavlja veliki pomak u evaluaciji i upravljanju rizicima vezanim za investicije, kao i pomoć u pravljenju konsolidovanih finansijskih izveštaja multinacionalnih kompanija. Opšti zaključak je da ukрупnjavanje tržišta mora biti praćeno unifikacijom izveštavanja, da bi se izbeglo nerazumevanje i potencijalni problemi širokog spektra, vezanih za međusobnu komunikaciju i upravljanje rizicima poslovanja.

Literatura

- [1] A. A. Arens a. Nend Lobbecke, (1997) *Auditing An Integrated Approach*. Prentice Hall: Englewood Cliffs. New Jersey, p.37.
- [2] Andrić M., (2002) *Revizija računovodstvenih izveštaja*, Subotica
- [3] IFAC Handbook Technical Pronouncements, (1998) *International Standard on Auditing No. 30*. International Federation of Accountants: New York
- [4] International Accounting Standards Committee (IASC) (1998). Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements, para 30. *International Accounting Standards*
- [5] Vidaković V. Slobodan, (2007) *Eksterna revizija finansijskih izveštaja*, Novi Sad, Fakultet za uslužni biznis
- [6] Rick Hayes, Arnold Schilder, Roger Dassen, Philip Walage, (2002) *Principi revizije (međunarodna perspektiva) SLRNS*, Banja Luka
- [7] Zakon o reviziji računovodstvenih iskaza, „Službeni list SRJ“ br. 30/96