

FINANSIJE I RAČUNOVODSTVO

Đorđe Radulović*

KONCEPTUALNI OKVIR SASTAVLJANJA REVIZORSKOG IZVEŠTAJA

Rezime: U ovom radu razmatra se teoretski okvir sastavljanja revizorskog zaključka, kao krajnjeg produkta procesa revizije. Rad je tako koncipiran da se izlaže neophodnost standardizacije procesa revizije, sa osvrtom na Međunarodne standarde revizije, koji se koriste za sastavljanje revizorskog izveštaja. Ovi standardi se donose kako bi se obezbedilo da zaključci do kojih dolazi jedan revizor budu približno isti onima koje bi doneo drugi nezavisni revizor, ako bi obojica bili suočeni sa identičnim računovodstvenim podacima. I na kraju, iznose se različiti oblici izražavanja revizorskog mišljenja u revizorskom izveštaju, na bazi pregleda svih radnih papira u toku procesa revizije.

Ključne reči: standardi revizije, revizorsko mišljenje, revizorski izveštaj.

Abstract: This paper is concerned with a theoretical frame of the auditorial conclusion composing as the final product of the audit process. It is conceptualized so that the necessity of the audit process standardization, as well as the international audit standards relating to the auditorial report composing are pointed out in the first part of the paper. These standards have been made in order to draw the conclusions, made by an auditor, that should be almost the same with those that the other independent auditor would reach if both of them were given identical accounting data. Various forms of auditorial opinions stated in auditorial report were reached by reviewing of all working papers which were made in course of the audit process.

Key words: audit standards, auditorial opinion, auditorial report.

Uvod

Uspešno rešavanje zadataka koji se postavljaju pred upravljanje preduzećem ne može se ni zamisliti bez izgradnje svrshishodnog i efikasnog informacionog sistema. Nezavisno od toga kako je koncipiran informacioni sistem preduzeća, njegov bitan deo, po pravilu, čine informacije koje produkuje poslovno računovodstvo. Osnovni i ključni

* Asistent-pripravnik Ekonomskog fakulteta u Kragujevcu

zadatak računovodstvenog informacionog sistema, svakog preduzeća, je produkcija finansijskih (računovodstvenih) izveštaja. Od računovodstvenih izveštaja se zahteva da budu sastavljeni u skladu sa opšteprihvaćenim računovodstvenim principima koji se zasnovaju na načelima urednog knjigovodstva i bilansiranja a izražavaju opšteprihvaćena pravila.

Nezavisni revizori, kao kompetentni eksterne eksperti, imaju zadatku da revidiraju računovodstvene informacije i potvrđuju njihovu pouzdanost, istinitost i druge aspekte kvaliteta. Za proces revizije je od velikog značaja da se ona obavlja na jednoobrazno kvalitetan način od strane svih revizora iz različitih zemalja. Jednoobrazno visok kvalitet rada revizorskih grupa je moguće samo ako postoje opštepriznati i prihvaćeni standardi revizije, kojih će se pridržavati svi pripadnici revizorske profesije pri vršenju revizije. (U tom cilju dve su se najvažnije međunarodne profesionalne računovodstvene organizacije, IASC, IFAC angažovale u donošenju i objavljinju Međunarodnih računovodstvenih i Standarda revizije).

1. Međunarodni standardi revizije kao osnova sastavljanja revizorskog izveštaja

Sedma grupa Međunarodnih revizorskih standarda odnosi se na zaključke revizije i izveštavanje i sadrži sledeća tri standarda [1. str. 214]:

- 700 – Izveštaj revizora o finansijskim izveštajima,
- 710 – Upoređenja – uporedni podaci,

720 – Ostale informacije koje sadrže dokumenta u revidiranim finansijskim izveštajima.

1.1. Izveštaj revizora o finansijskim izveštajima

Osnovni zadatku revizora je da posle svog celokupnog rada rezultate saopšti u revizorskem izveštaju, što treba da znači da svaki oblik revizije rezultira izveštajem. U revizorskem izveštaju, nezavisni revizor, saopštava brojnom interesnim grupama profesionalno računovodstveno mišljenje o tome da li su finansijski izveštaji preduzeća klijenta istiniti i objektivni odnosno da li su sastavljeni u skladu sa ustanovljenim kriterijumima koje čine zakonski propisi i opšteprihvaćeni računovodstveni principi. Za eksterne korisnike revizije, ovaj izveštaj je jedini vidljivi produkt procesa revizije, pa stoga i oni zahtevaju da bude što je moguće više razumljiv i informativan. Iz tih razloga se i propisuju Međunarodni standardi revizije koji tangiraju revizorsko izveštavanje. Cilj ovih standarda revizije je da uspostave smernice o formi i sadržini izveštaja revizora. Standardna forma treba da

obezbedi da revizorski izveštaj sastavlja u pisanoj jednoobraznoj formi sa jasnim raščlanjavanjem, prezentiranjem i prikazivanjem njegove strukture. Za potpuno razumevanje njegovog sadržaja, potrebno je da se razmotri značenje svake od njegovih ključnih fraza.

U izveštaju je potrebno istaći da za sastavljanje finansijskih izveštaja odgovornost nosi preduzeće-klijent, a da je glavna svrha revizije da ustanovi nezavisno mišljenje o pouzdanosti i istinitosti informacija sadržanih u finansijskim izveštajima. Nepristrasno tj. objektivno mišljenje revizora se ne odnosi na pojedinačne iznose, već na finansijski izveštaj kao celinu. Ovim se naglašava nezavisnost revizora u odnosu na osobe koje su odgovorne za sastavljanje finansijskih izveštaja.

Dobar izveštaj revizora treba da sadrži sledeće osnovne elemente, obično iznete prema sledećem redosledu [3, str. 134]: (1) naslov izveštaja; (2) kome je izveštaj upućen-adresat; (3) uvodni ili paragraf-pasus otvaranja (sadrži identifikaciju finansijskih izveštaja čija je revizija vršena i iskaz o odgovornosti menadžmenta i revizora); (4) pasus o obimu – opisuje prirodu revizije (uključuje reference važnih standarda i opis izvršenog posla od strane revizora); (5) pasus sa mišljenjem (sadrži mišljenje revizora o računovodstvenim izveštajima); (6) datum izveštaja; (7) adresu revizora i (8) potpis revizora.

Pored ovih osnovnih elemenata, detaljniji revizorski izveštaj može da sadrži i sledeće podatke [2, str. 654]: o ugovoru, izvršiocu i vremenu izvršenja, opšte podatke o preduzeću-klijentu (naziv, adresa, status, delatnost, veličina), nalaz revizora (detaljan opis izvršenja revizije po svim predmetima), predloge za unapređenje poslovanja (obrazloženje mera za povećanje produktivnosti, ekonomičnosti, efikasnosti, likvidnosti i rentabilnosti), rekapitulaciju (sažet pregled prednosti i nedostataka utvrđenih u postupku revizije, kao i eventualne preporuke), i revizorske dokaze (dokumentaciju, zapisnike, razne analize i druge priloge).

Standardizovani izveštaj revizije se sastoji iz tri dela: uvodnog, analitičkog (pasus obima) i završnog dela (pasus mišljenja).

Prva tri osnovna elementa čine u stvri uvodni deo izveštaja, koji sadrži naziv (naslov) izveštaja, adresu kome je izveštaj upućen, i uvodni ili početni pasus u kome treba da budu identifikovani računovodstveni izveštaji pravnog lica koji su bili predmet revizije, uključujući datum i period na koji se finansijski izveštaji odnose. U uvodnom pasusu se ističe da su računovodstveni izveštaji pregledani od strane revizora koji imaju odgovornost da izraze mišljenje na osnovu revizije koju su izvršili. Da bi se u potpunosti razumeo uvodni pasus revizorskog izveštaja potrebno je istaći sledeće dve stvari: (1) menadžment preduzeća-klijenta je primarno odgovoran za finansijske izveštaje i (2) revizori podnose izveštaj o finansijskim izveštajima, a ne o računovodstvenoj evidenciji.

Drugi bitan deo izveštaja predstavlja analitički deo koji sadrži opis planiranja revizije i prirodu primenjenih revizorskih postupaka, odnosno opisuje se osnova za formiranje mišljenja o finansijskim izveštajima. U pasusu obima se naglašava da je revizija izvršena u skladu sa Međunarodnim revizorskim standardima ili u skladu sa relevantnim

nacionalnim standardima ili propisima, zavisno od toga šta je u datim okolnostima primenljivo. Opis planiranja revizije sadrži saopštenje da je revizija planirana i izvršena na način koji omogućava da se revizor u razumnoj meri uveri da računovodstveni izveštaji ne sadrže materijalno značajne pogrešne iskaze. Takođe, naglašava se da revizija ne može da obezbedi apsolutno, već visoko uverenje da su finansijski izveštaji oslobođeni od materijalno netačnih tvrdnji. Revizori ne mogu da garantuju tačnost finansijskih izveštaja, jer revizija uključuje ispitivanje dokaza, na osnovu provere uzorka, a ne vrši potpuno i detaljno ispitivanje svih transakcija, tako da se ostvarljaju mogućnosti da neke greške ostanu neotkrivene. Mogućnost da neke greške ostanu neotkrivene nalazi se i u praktičnoj ograničenosti vremena i troškova izvršenja revizije.

Na kraju ovog pasusa, revizor izričito ističe da su podaci do kojih je došao i koje je ocenio, tokom revizije, bili dovoljni da podrže izraženo mišljenje.

Pasus u kome se izražava mišljenje je treći i poslednji deo revizorskog izveštaja, u kome se iznose zaključci revizora na osnovu izvršenog rada. Ovaj završni deo je najinteresantniji za korisnike, jer sadrži izraženo mišljenje revizora o tome da li računovodstveni izveštaji daju istinit i objektivan prikaz (ili da li su istinit i objektivno, po svim materijalno značajnim aspektima, prikazani) u skladu sa okvirom za finansijsko izveštavanje i gde je to primereno, da li su računovodstveni izveštaji u saglasnosti sa zakonskim propisima.

Pasus mišljenja se sastoji od samo jedne rečenice, koja glasi [4. str. 28]: „***Po našem mišljenju, finansijski izveštaji prezentiraju nepristrasno, u svakom materijalnom smislu, finansijsku poziciju preduzeća X na dan 31. decembra 199X, rezultate poslovanja i tokove gotovine u završnoj poslovnoj godini, u skladu sa opšteprihvaćenim računovodstvenim principima.***“ Određene značajne fraze su istaknute, jer zahtevaju objašnjenja: (1) fraza ***po našem mišljenju*** objašnjava da revizori ne izražavaju ništa više od svog mišljenja, dakle, oni ne garantuju niti ***potvrduju da*** su izveštaji apsolutno tačni i istiniti (u ranom razvojnog periodu javne revizorske profesije ova fraza je glasila potvrđujemo da ...); (2) fraza ***prezentiraju nepristrasno*** znači da revizori ne mogu potvrditi da finansijski izveštaji prezentiraju tačno finansijsku poziciju, jer se mnoge bilansne pozicije ne mogu egzaktно meriti, a fraza u ***svakom materijalnom*** smislu znači da revizori ne mogu da izdaju neuslovljeno mišljenje ukoliko finansijski izveštaji sadrže materijalne nedostatke (pri čemu se materijalan može definisati kao dovoljno važan da utiče na odluke koje donose razumni korisnici finansijskih izveštaja); (3) u korišćenju ***fraze opšteprihvaćeni računovodstveni principi*** revizori se najčešće pozivaju na izveštaje FASB-a, pošto ne postoji zvanična lista ovih principa.

1.2. Upoređenja – Uporedni podaci

Da bi određeni računovodstveni izveštaji u potpunosti mogli da daju istinit i objektivan prikaz (ili istinit i objektivno po svim materijalno značajnim aspektima, prikaz) finansijskog stanja Kompanije, rezultata poslovanja i novčanih tokovova, neophodni su uporedni podaci. To su podaci iz prethodnog vremenskog perioda koji mogu da budu uključeni kao deo računovodstvenih izveštaja tekućeg perioda i koriste se povezano sa iznosima i drugim obelodanjivanjima za tekući period. Ovi podaci treba da budu prezentirani u skladu sa okvirom za finansijsko izveštavanje, zbog čega su i doneti Međunarodni standardi revizije koji bliže regulišu problematiku upoređnja. Cilj ovog standarda revizije je da pruži smernice revizorima o njihovim odgovornostima u pogledu uporednih podataka. Odgovornost revizora je da pribavi dovoljno revizorskog dokaza da uporedni podaci ispunjavaju zahteve relevantnog okvira za finansijsko izveštavanje. Obim revizije u vezi sa uporednim podacima je značajno manji nego kod revizije podataka za tekući period. Revizor treba da oceni da li uporedni podaci ispunjavaju sledeće uslove: (1) da li su računovodstvene politike primenjene za dobijanje uporednih podataka dosledne sa računovodstvenim politikama tekućeg perioda; (2) da li se uporedni podaci slažu sa iznosima i drugim obelodanjivanjima prikazanim za prethodni period [1. str. 227].

Ukoliko reviziju računovodstvenih izveštaja za prethodni period izvršio drugi revizor, ili nije vršena revizija, tada novi revizor ocenjuje da li uporedni podaci ispunjavaju prethodne uslove. Ako u toku vršenja revizije dođe do uverenja da uporedni podaci sadrže značajne materijalne greške, on će primeniti postupke revizije koje u takvim okolnostima smatra odgovarajućim.

Revizor se poziva na uporedne podatke samo u sledećim slučajevima: (1) kada ranije izdat izveštaj sadrži mišljenje sa rezervom, uzdržavajuće mišljenje ili negativno mišljenje, a razlozi koji su naveli revizora da izda takvo mišljenje (a) nisu otklonjeni, a prozrukuju i modifikovano mišljenje u vezi sa podacima tekućeg perioda, izveštaj revizora treba da bude modifikovan i u vezi sa podacima prethodnog perioda; ili (b) nisu otklonjeni, ali ne prouzrokuju i modifikovano mišljenje u vezi sa podacima tekućeg perioda, izveštaj revizora treba da bude modifikovan u vezi sa podacima prethodnog perioda; (c) su otklonjeni ali razlozi ranijih modifikacija su materijalno značajni za tekući period, revizor može da uključi poseban pasus u kome obrazlaže datu situaciju; (2) ako u toku revizije tekućih finansijskih izveštaja dođe do saznanja o materijalno značajnim greškama koje utiču na finansijske izveštaje prethodnog perioda, o kojima je izdato mišljenje bez rezervi, revizor može (a) da izrazi mišljenje sa rezervom o računovodstvenim izveštajima za tekući period i to rezerve u vezi sa uporednim podacima ili (b) uključi poseban pasus u kome se to pitanje naglašava i opisuje [1. str. 229].

Kada se kao uporedni podaci prezentiraju komletni finansijski izveštaji tada se od njih zahtevaju isti uslovi.

1.3. Ostale informacije koje sadrže dokumenta u revidiranim finansijskim izveštajima

Svako preduzeće, obično godišnje, izdaje dokument koji uključuje njegove računovodstvene izveštaje zajedno sa izveštajem revizora o njima. Prilikom izdavanja takvog dokumenta preduzeće može da uključi u dokument, bilo zbog zakonske obaveze ili na osnovu uobičajne prakse, druge finansijske ili nefinansijske informacije, koje se jednim imenom mogu nazvati ostale informacije. Na osnovu ostalih informacija revizor treba da identificuje materijalno značajne nedostatke u računovodstvenim izveštajima koji su bili predmet revizije, pošto kredibilitet računovodstvenih izveštaja može bitno ugrožen nedoslednostima koje mogu postojati između računovodstvenih izveštaja koji su bili predmet revizije i ostalih informacija. Ostale informacije treba da omoguće lakše razumevanje računovodstvenih izveštaja.

Da bi revizor mogao da razmotri ostale informacije, potrebno je da ima blagovremeni pristup takvim informacijama, s tim što revizor nema posebnu odgovornost za utvrđivanje da li su one ispravno utvrđene. Ako revizor prilikom razmatranja ostalih informacija identificuje materijalno značajne nedoslednosti, on treba da utvrdi da li je potrebno izvršiti ispravke u računovodstvenim izveštajima koji su bili predmet revizije ili ispravke ostalih informacija. Ako je ispravka neophodna, a preduzeće-klijent odbije da takvu ispravku izvrši, revizor treba da izda mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje ili da u izveštaj revizora uključi pasus u kome se skreće pažnja na takvo pitanje u kome se opisuje materijalno značajna nedoslednost ili preuzimanje drugih mera. Ako revizor uoči da ostale informacije sadrže pogrešne prikazivanje činjenice, takva pitanja treba da razreši sa rukovodstvom preduzeća-klijenta. Kada revizor sa sigurnošću utvrdi da postoji pogrešno prikazivanje činjenica, on treba da zatraži od rukovodstva da se posavetuje sa, za to pitanje kvalifikovanom trećom stranom i da razmotri pribavljeni savet (1. str. 242).

2. Osnovni oblici izražavanja revizorskog mišljenja

Postoje četiri osnovna oblika izražavanja mišljenja u revizorskom izveštaju [1. str. 219-222]:

2.1. Mišljenje bez rezervi, napomena ili primedbi, t.j. bezuslovna potvrda verodostojnosti finansijskih izveštaja;

2.2. Mišljenje sa rezervom, napomenom ili primedbom, t.j. potvrda verodostojnosti sa ograničenjem;

2.3. Negativno mišljenje;

2.4. Uzdržavajuće mišljenje.

2.1. Mišljenje bez rezervi, napomena ili primedbi, t.j. bezuslovna potvrda verodostojnosti finansijskih izveštaja

Mišljenja bez rezervi revizor treba da izrazi kada dođe do zaključka da računovodstveni izveštaji daju istinit i objektivan prikaz (ili su istinito i objektivno, po svim materijalno značajnim aspektima, prikazani) u skladu sa identifikovanim okvirom za finansijsko izveštavanje.

Ovakvo potvrđeno mišljenje, bez napomena ili rezervi, znači da ono ne sadrži nikakve primedbe ili ograničenja, a revizor ga izdaje kada je uveren da računovodstveni izveštaj na realan i pošten način prikazuje pravilno i nepristrasno finansijsko stanje i rezultate poslovanja preduzeća-klijenta, da su sastavljeni u skladu sa konzistentno primenjenom računovodstvenom politikom i važećim zakonskim propisima. Ovakav izveštaj na koji revizori ne stavljuju nikakav prigovor, je tip izveštaja koji želi klijent i koji preferiraju revizori.

Standardni revizorski izveštaj sa mišljenjem bez rezervi se piše u obliku paragrafa na sledeći način:

Nezavisni revizorski izveštaj članovima upravnog odbora preduzeća X.

Izvršili smo reviziju finansijskih izveštaja, prikazanim na stranicama od _ do _, u skladu sa revizorskim standardima.

Po našem mišljenju, računovodstveni izveštaji daju istinit i objektivan prikaz (ili istinito i objektivno, po svim materijalno značajnim aspektima, prikazuju) finansijskog stanja Kompanije na dan 31. 12. 199X. godine, rezultate njenog poslovanja i novčane tokove za tu godinu, sastavljeni su u skladu sa zakonom i opšteprihvaćenim računovodstvenim principima.

Datum

Potpis

Revizorovo pozitivno mišljenje o finansijskim izveštajima, implicira verovanje da finansijski izvestaji poseduju sledeće osobine: odabrani i применjeni računovodstveni principi su opšteprihvaćeni; računovodstveni principi odgovaraju datim okolnostima, finansijski izveštaji i prateća dokumentacija su informativni u vezi stvari koje mogu uticati na njihovu upotrebu, razumevanje i interpretaciju; informacije prezentirane u finansijskim izveštajima su razjašnjene i rezimirane (nisu previše detaljne); finansijski izveštaji odražavaju događaje i transakcije koje se nalaze u njihovoj osnovi, na način koji prezentira finansijsku poziciju, rezultate poslovanja i tokove gotovine u okviru prihvatljivih limita, tј. koji su umereni i izvodljivi za ostvarenje u finansijskim izveštajima.

Izveštaj revizora može biti modifikован ukoliko revizor uoči sitne nedostatke i propuste u finansijskim izveštajima ili okruženju preduzeća-klijenta, koji ne utiču na kvalitet odluka koje donose korisnici. Revizor treba da skrenu pažnju menadžmentu na uočene greške i da ih eventualno naglase u revizorskom izveštaju u posebnom pasusu, iza pasusa

u kome se izražava mišljenje. Modifikacija izveštaja se vrši u slučaju kada postoji problem stalnosti pravnog lica ili značajna neizvesnost u poslovanju preduzeća. Pri tome je veoma bitno da revizor pažljivo specificira pitanja koja želi da naglasi, da se ne bi stekao utisak da se radi o uslovljenom izveštaju. Naime, ukoliko revizor ne želi da izrazi rezervu u odnosu na izveštaj revizije, već samo želi na nešto da skrene pažnju akcionarima i ostalim korisnicima, on te pojedinosti iznosi u posebnoj tački izveštaj bez rezervi. To znači da se revizor slaže da finansijski izveštaji potpuno obelodanjuju činjenice, ali želi da skrene pažnju na okolnosti koje mogu da utiču na validnost predpostavki na kojim se zasnivaju finansijski izveštaji.

Revizor neće biti u mogućnosti da izrazi mišljenje bez rezervi u slučajevima kada: (1) ne može da formira pouzdano mišljenje o nekoj poziciji finansijskih izveštaja zbog ograničenja obima revizije ili (2) ako se ne slaže sa iznosima prikazanim u bilansu usled nekonzistentne primene računovodstvenih politika, standarda, principa, zakona i drugih propisa [1. str. 223].

U prvom slučaju radi se o neizvesnosti koja je materijalna, ali ne i fundamentalna (revizorski izveštaj ovog tipa se prepoznaje po frazi „u zavisnosti od...”), a u drugom slučaju radi se o neslaganju revizora sa određenim pozicijama u bilansu, koja je takođe značajna, ali ne i fundamentalna (ovakav oblik revizorskog izveštaja se prepoznaje po frazi „izuzev...”).

2.2. Mišljenje sa rezervom, napomenom ili primedbom, tj. potvrda verodostojnosti sa ograničenjem

Mišljenje sa rezervom se izražava kada revizor dođe do zaključka da efekat neslaganja sa rukovodstvom, ili ograničenje obima nije od takvog materijalnog i prožimajućeg značaja da bi zahtevalo izražavanje negativnog mišljenja ili uzdržavajućeg mišljenja. Mišljenje sa rezervom se izražava korišćenjem izraza „osim za” efekte po pitanjima na koja se rezerva odnosi. Rezerva može da se odnosi na činjenicu da se revizor ne slaže sa računovodstvenim tretmanom odredene pozicije, računovodstveni iskazi sadrže materijalno značajna, ali ne i fundamentalna ograničenja. Dakle, mišljenje sa rezervom potvrđuje da su finansijski izveštaji pravilno prikazani i da korenspodiraju sa zakonom i opšteprihvaćenim računovodstvenim principima, osim navedenih nepravilnosti i ograničenja.

Standardni revizorski izveštaj u kome su izražene rezerve, primedbe ili ograničenja, se piše u obliku paragrafa na sledeći način:

Po našem mišljenju osim za ...efekte koji se mogu pojaviti zbog toga što nismo bili u mogućnosti da ispitamo podatke o, prezentirani računovodstven izveštaji daju istinit i objektivan prikaz (ili istinito i objektivno, po svim materijalno značajnim aspektima, prikazuju) finansijskog stanja Kompanije na dan 31. 12. 199X. godine, rezultata njegovog

poslovanja i novčanih tokova za tu godinu i sastavljeni su u skladu sa zakonom i opšteprihvaćenim računovodstvenim principima.

Datum

Potpis

2.3. Negativno mišljenje

Negativno mišljenje, je suprotno mišljenju bez rezervi, i ono se izražava u slučajevima kada neslaganja i nedoslednosti postanu fundamentalna i dovedu do netačnosti računovodstvenih izveštaja. Tada revizor zaključuje da izražavanje rezervi u izveštaju ne predstavlja odgovarajući način za obelodanjivanje činjenice da računovodstveni izveštaji navode na krive zaključke ili da su nepotpuni. Pri tome revizor mora da sakupi dovoljno dokaza da opravda takvo mišljenje. Negativna mišljenja se retko javljaju u revizorskoj praksi, jer je uobičajeno da revizor na vreme upozna klijenta sa nedoslednostima i neslaganjima i upozori na moguće posledice, koje rukovodstvo najčešće prihvata i blagovremeno otklanja.

Standardni revizorski izveštaj u kome revizor izražava negativno mišljenje se piše u obliku paragrafa na sledeći način:

Po našem mišljenju, zbog neslaganja i nedoslednosti u stavovima..., , prezentirani računovodstveni izveštaji ne predstavljaju pravo finansijsko stanje Kompanije na dan 31. 12. 199X. godine, rezultat njegovog poslovanja i novčanih tokova za tu godinu i nisu u skladu sa zakonom i opšteprihvaćenim računovodstvenim principima.

Datum

Potpis

2.4. Uzdržavajuće mišljenje

Uzdržavanje od mišljenja se izražava u slučajevima kada revizor nije u mogućnosti da izrazi svoje mišljenje o objektivnosti i istinitosti finansijskih izveštaja preduzeća-klijenta, jer nije raspolagao sa dovoljno kompetentnih dokaza. Razlog uzdržavanja od mišljenja nalazi se pre svega u uslovima izvođenja revizije. Naime, u toku revizije se može desiti da klijent nametne revizoru ograničenja i restrikcije pristupu određenim informacijama, zbog čega je revizor prinuđen da odustane od izražavanja mišljenja. Odustajanje revizora od iznošenja mišljenja u revizorskem izveštaju ne sme se koristiti kao izbegavanje izražavanja negativnog mišljenja. Osnovni razlozi odustajanja od mišljenja su: (1) da se uprava preduzeća-klijenta opomene da ne postavlja ograničenja revizoru; (2) da se dokaže da je reviziju moguće sprovoditi samo u uslovima poverenja između klijenta i revizora [1. str. 242].

Standardni revizorski izveštaj u kome revizor ne izražava mišljenje se piše u obliku paragrafa na sledeći način:

Umesto iznošenja mišljenja na kraju revizorskog izveštaja, revizori iznose najčešće konstataciju: Ne izražavamo mišljenje o računovodstvenim izveštajima preduzeća za pe-

riod od _ ... do ... , jer ne raspolažemo sa dovoljno dokaza za utvrđivanje finansijskog stanja Kompanije na dan 31. 12. 199X. godine, rezultata njegovog poslovanja i novčanih tokova za tu godinu, jer preuzeće X nije omogućilo pristup relevantnim informacijama.

Datum

Potpis

* * *

Osnovni cilj prethodnog izlaganja bio je da se jasno i detaljno apostrofiraju prednosti međunarodne harmonizacije revizorskog izveštavanja. Od njihovog usvajanja i primenjivanja imale bi koristi brojne interesne grupe koje su upućene na korišćenje informacija sadržanih u računovodstvenim izvešajima. Revizorski izveštaj, koji se sastavlja u pisanoj jednoobraznoj standardizovanoj formi sadrži stručno profesionalno računovodstveno mišljenje o kvalitetu računovodstvenih informacija sadržanih u finansijskim izveštajima. Revizor u izveštaju ne navodi ništa o poštenju menadžmenta i ostalih zaposlenih, ali ukoliko finansijski izveštaji pružaju realnu i objektivnu sliku, odnosno finansijski izveštaji su u saglasnosti sa ustanovljenim kriterijumima koje čine zakonski propisi i opšteprihvaćeni računovodstveni principi, može se zaključiti da se preuzećem upravlja na dobar način, i da se isplati ulaganje u njegove akcije ili odobravanje kredita.

Imajući u vidu sadašnji privredni trenutak u kome se nalazi naša privreda, može se reći da je revizorska profesija u našoj zemlji na početku svog razvoja. S obzirom da našoj privredi tek predstoji proces svojinske i upravljačke transformacije preuzeća, potreba za stručnom i nezavisnom ocenom finansijskih izveštaja privrednih subjekata, kako bi se stekao uvid u objektivnost i istinitost podataka o stanju sredstava, kapitala i obveza, zahteva se neodložno. Prihvatanje Međunarodnih standarda revizije, kao i donošenje Zakona o reviziji računovodstvenih izveštaja i pratećih propisa predstavlja dobru osnovu za adekvatnu izgradnju revizorske profesije u našoj praksi.

Literatura:

- [1] Međunarodi standardi revizije, prevod sa engleskog jezika, SRRJ: Beograd, 1998.
- [2] Radebaugh, L., Gray, S., International Accounting and Multinational Enterprises, Inc., New Jersey, 4/e, 1997., p. 654.
- [3] Dr Slavoljub Martić, Kontrola i revizija, Ekonomski fakultet Beograd, Beograd, 1987.
- [4] Dr Slavoljub Martić, Međunarodni računovodstveni i revizorski standardi i njihova primena u našoj zemlji, XXX Simpozijum, Uloga i značaj revizije u savremenim uslovima poslovanja. SRSS Beograd, Beograd, 1987.