

# **Teorijske osnove revizije**

- **Elemente teorije revizije** sačinjavaju:

1. ciljevi revizije,
2. postulati revizije,
3. koncepti revizije,
4. standardi revizije,
5. mišljenje revizora.

# Ciljevi revizije

- **Cilj revizije** finansijskih izveštaja je da omogući revizoru da izrazi mišljenje da li su finansijski izveštaji, po svim bitnim pitanjima, sastavljeni u skladu sa pripremljenim okvirom finansijskog izveštavanja.
- **Pojedinačni (specifični) ciljevi** revizije su:
  1. postojanje,
  2. kompletnost,
  3. tačnost,
  4. klasifikacija,
  5. vremensko razgraničenje (cutoff),
  6. usaglašenost,
  7. vrednovanje,
  8. vlasništvo,
  9. Prikazivanje i obelodanjivanje.

- **Postojanje** - kao cilj se odnosi na potrebu da svi iznosi prikazani u bilansima budu prikazani na osnovu dokumenata.
- **Kompletnost** - kao cilj revizije predstavlja potrebu da se finansijskim izveštajima prikažu sve ekonomske transakcije i iznosi koji su se kod klijenta desili u periodu na koji se finansijski izveštaj odnosi.
- **Tačnost** - kao cilj (npr. kod obračuna amortizacije) podrazumeva da se sve transakcije zasnivaju na precizno utvrđenim vrednostima i da su iznosi kvantifikovani u skladu sa računovodstvenim standardima.
- **Klasifikacija** - kao specifični revizijski cilj podrazumeva da su sve transakcije i iznosi klasifikovani na ispravne bilansne pozicije odnosno konta.

- **Vremensko razgraničenje** - kao cilj revizije podrazumeva da su sve transakcije koje su se desile blizu datuma na koji glasi finansijski izveštaj (najčešće je to 31. decembar) evidentirane i prikazane u periodu na koji se zaista odnose.
- **Usaglašenost** - kao cilj revizije podrazumeva postojanje adekvatne korelacije između analitičke i sintetičke evidencije.
- **Vrednovanje** - kao cilj revizije podrazumeva da su iznosi, po kojima su sredstva prikazana, utvrđeni po prihvatljivom metodu, koji se konzistentno primenjuje.

- **Vlasništvo** - kao cilj revizije podrazumeva da su pozicije koje se iskazuju u finansijskom izveštaju zaista i trebaju biti obuhvaćene u knjigovodstvu klijenta.
- **Prikazivanje i obelodanjivanje**, podrazumeva da su sva salda i sve transakcije tačno prikazani i obelodanjeni u finansijskom izveštaju.

# Postulati revizije

- Revizija finansijskih izveštaja, kao i svaka druga teoretska disciplina, ima svoje osnovne postavke koje joj služe kao osnova za donošenje zaključaka.
- Te postavke se nazivaju postulati.

- 1. "Finansijske izveštaje i finansijske podatke je moguće verifikovati."
- 2. "Sukob interesa revizora i menadžera preduzeća čije je poslovanje (izveštaj) predmet revizije, ne mora da postoji bezuslovno."
- 3. "Pravilno postavljena i sprovedena revizija može da obezbedi samo umerene ali ne i apsolutne garancije da će bitne greške, naročito one koje su bazirane na ne regularnostima, sigurno biti otkrivene."
- 4. "Postojanje zadovoljavajućih internih kontrola smanjuje mogućnost pojave greške."



- 5. "Ponovna revizija se može zasnivati na iskustvu i znanju koje je akumulirano tokom angažmana revizora kod istog klijenta prethodnih godina."
- 6. "Nezavisnost predstavlja suštinu revizije."
- 7. "Profesionalni status nezavisnog revizora zahteva i srazmerne profesionalne odgovornosti."

# Koncepti revizije

- U **fundamentalne koncepte revizije** ubrajaju se:
- fer prezentacija,
- dužna profesionalna pažnja,
- nezavisnost,
- razumno uveravanje, i
- revizijski dokaz.
- Koncepti revizije ne predstavljaju idealne već realne koncepte.

# Koncept fer prezentacije

- Finansijski izveštaji imaju za cilj da verno prezentuju finansijsku poziciju i rezultate poslovanja preduzeća.
- Vernost kojom finansijski izveštaji prikazuju realno stanje obično se artikuliše izrazima kao što su "fer prezentacija", "istinitost i objektivnost finansijskih izveštaja" ili "usaglašenost sa utvrđenim okvirom za finansijsko izveštavanje".

# Koncept dužne profesionalne pažnje

- Dužna profesionalna pažnja je pažnja kojom savestan revizor treba da planira i izvodi reviziju.
- Svaka aktivnost revizora (npr. izbor veličine uzorka, procena materijalnosti, procena revizijskog rizika i sl.) upoređuje se sa pretpostavljenim akcijama imaginarnog savesnog revizora u istim okolnostima da bi se sagledalo da li je pojedinac aktivnosti izveo na zadovoljavajući način.
- Iz pravnog koncepta savesne osobe razvijen je revizijski koncept dužne profesionalne pažnje.
- Primena koncepta dužne profesionalne pažnje - primer odgovornosti revizora za kriminalne radnje.

# Koncept nezavisnosti

- Nezavisnost revizora je sloboda od pritisaka i drugih faktora koji kompromituju, ili se sa razlogom može očekivati da kompromituju, revizorovu spremnost da donosi nepristrasne odluke.
- Da bi bio nezavisan, revizor mora biti oslobođen od onih pritisaka koji su toliko značajni da pobuđuju sumnju u njegovu nezavisnost.
- Nezavisnost je i multi-dimenzionalni koncept budući da predstavlja dvojnost:
  - faktičke tj. stvarne nezavisnosti (nezavisnost u istraživanju, nezavisnost u kreiranju revizijskog programa, nezavisnost u izveštavanju) i
  - pojavne tj. spoljašnje nezavisnosti.

# Koncept razumnog uveravanja

- Kada obavlja reviziju, revizor pruža visok stepen uveravanja, ali ne i apsolutno uveravanje, da informacije koje su bile predmet revizije ne sadrže materijalno značajnu grešku.
- To se u izveštaju revizije izražava na pozitivan način, kao uveravanje u razumnoj meri.

# Koncept revizijskog dokaza

- Revizija kao specifično područje znanja zahteva dokaze kako bi revizor mogao racionalno prosuđivati o tvrdnjama u finansijskim izveštajima.
- Dokaz, u kontekstu revizije, čine "informacije koje je revizor pribavio u vezi sa izvođenjem zaključaka na kojima se zasniva mišljenje revizora."
- Tri klase dokaza:
  1. prirodni dokazi,
  2. kreirani dokazi i
  3. racionalna argumentacija.

# Standardi revizije

- Standardi revizije predstavljaju poslednju kariku između teorije i prakse revizije, budući da nastaju na osnovu celokupnih teorijskih revizijskih znanja i promišljanja o reviziji, a direktno služe oblikovanju revizijske prakse.



# Opšteprihvaćeni standardi revizije (GAAS)

- Opšteprihvaćeni standardi revizije predstavljaju nacionalne standarde revizije u SAD, razvijeni su od strane AICPA i prezentovani su u sledećem osnovnom okviru:
  - Opšti standardi,
  - Standardi izvođenja revizije, i
  - Standardi izveštavanja.

- **Opšti standardi su:**

1. Revizori moraju imati adekvatnu obuku i stručnost.
2. Revizori u angažmanu trebaju održavati nezavisnost stava.
3. U obavljanju revizije potrebno je ispoljiti dužnu profesionalnu pažnju.

- **Standardi izvođenja revizije su:**

1. Reviziju treba adekvatno planirati, a rad revizorskog osoblja kontrolisati.
2. Potrebno je razmotriti strukturu interne kontrole i pribaviti dovoljno pokazatelja o organizaciji interne kontrole.
3. U postupku revizije treba pribaviti dovoljno pouzdanih dokaza da bi se osigurala razumna osnova za formiranje mišljenja.

- **Standardi izveštavanja su:**

1. Usklađenost finansijskih izveštaja sa opštim računovodstvenim standardima.
2. Konzistentna primena računovodstvenih standarda.
3. Adekvatno informativno obelodanjivanje.
4. Izražavanje mišljenja.

# Međunarodni standardi revizije (ISA)

- Međunarodna federacija računovođa ima zadatak da "... razvija i unapređuje računovodstvenu profesiju kao bi bila sposobna da u javnom interesu pruži usluge visokog kvaliteta".
- Za realizaciju ovog cilja Glavni odbor IFAC-a je osnovao Odbor za Međunarodne standarde revizije i uveravanja (IAASB).
- Međunarodni standardi revizije sadrže osnovne principe, bitne postupke i smernice koje služe kao vodič za revizorsku praksu.

• **Međunarodni standardi revizije** su svrstani u sledeće grupe:

1. Opšti principi i odgovornosti
2. Procena rizika i odgovori na procenjeni rizik
3. Revizijski dokaz
4. Korišćenje rada drugih
5. Zaključci revizije i izveštavanje
6. Specijalne oblasti

# Mišljenje revizora

- **Mišljenje revizora** predstavlja njegovo uverenje o usklađenosti finansijskih izveštaja sa zahtevima računovodstvenih standarda i zakona.
- Izveštaj revizora treba da sadrži jasno i u pismenoj formi izraženo mišljenje o finansijskim izveštajima posmatranim u celini.
- Tipovi mišljenja su
  1. pozitivno, "bez rezervi", bez kvalifikacije,
  2. mišljenje sa rezervom, sa kvalifikacijom,
  3. negativno mišljenje,
  4. uzdržavanje od mišljenja, demant.

# Pitanja za proveru znanja:

1. Šta čini teoriju revizije?
2. Šta je osnovni cilj revizije, a šta su specifični (izvedeni) revizijski ciljevi?
3. Šta su postulati revizije, i koja je njihova funkcija u okviru teorije?
4. Koji koncepti revizije postoje?
5. Koje vrste nezavisnosti revizora postoje?
6. Šta su standardi revizije?

# **Profesionalna etika revizije**



# Potreba za kodeksom

- Etiku možemo definisati kao skup moralnih principa, pravila ponašanja i vrednosti.
- Osnovna svrha ili cilj kodeksa profesionalne etike je da se članovima daju smernice za čuvanje profesionalnog položaja i ponašanja na način koji će povećati ugled njihove struke i odgovornost prema javnosti.
- Kodeksi profesionalne etike su koncipirani tako da osiguravaju ponašanje svojih predstavnika u skladu sa utvrđenim standardima.
- Kodeksi su skup pravila profesionalnog ponašanja kojih se treba pridržavati prilikom rešavanja stručnih zadataka i problema.
- Sa ovim pravilima je upoznata šira javnost, a ne samo pripadnici određene profesije.
- Kodeksi profesionalne etike govore ne samo šta i na koji način treba raditi, već pomažu i u ujednačavanju načina i pristupa u radu.
- Tako na određeni način postaju kriterijumi pomoću kojih sama profesija procenjuje rad svojih pripadnika i štiti ih ako se ponašanju u duhu tog kodeksa.

# IFAC-ov kodeks etike za profesionalne računovođe

- Međunarodna federacija računovođa (IFAC) odnosno njegov Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe usvaja i obelodanjuje Etički kodeks za profesionalne računovođe.
- Kodeksom profesionalnog ponašanja definisani su ciljevi računovodstvene profesije koja funkcioniše prema najvišim standardima profesionalizma, a to znači da profesija treba da dostigne najviši nivo efikasnosti rada, i u opštem slučaju da udovolji zahtevima javnog interesa.
- Ti ciljevi treba da doprinesu povećanju: poverenja, profesionalizma, kvaliteta usluga i sigurnosti za korisnike finansijskih izveštaja.

- Kodeks pruža smernice u pogledu ostvarenja ciljeva i osnovnih principa u praksi, imajući u vidu niz tipičnih situacija koje nastaju u računovodstvenoj profesiji.
- Etički Kodeks je podeljen na tri dela:
  1. Deo **A** opšta primena kodeksa
  2. Deo **B** profesionalne računovođe u javnoj praksi
  3. Deo **C** profesionalne računovođe u privredi

# Pitanja za proveru znanja:

1. Zašto je etičko pitanje za reviziju izuzetno značajno? Pojasnite to sa stanovišta služenja interesu javnosti.
2. Koji su najznačajniji etički kodeksi revizije danas u svetu?
3. Zašto kodekse etike donose revizijske profesionalne organizacije, a ne pojedinačne revizijske firme?
4. Koja su najznačajnija pitanja uređena etičkim kodeksima?