

IZAZOVI NOVOG IZVEŠTAJA REVIZORA

NOVI IZVEŠTAJ REVIZORA

Novine u Izveštaju revizora

Niz je novina koje su nastale nakon celog poduhvata inoviranja Izveštaja revizora. Ovde navodimo one najmarkantnije:

Izmenjena struktura Izveštaja. Napravljeno je više izmena u Izveštaju. One se odnose na: prvo, unosenje sasvim novih sadržaja; drugo, menjanje redosleda nekih komponenti sadržaja; treće, jače naglašavanje nekih revizorovih izjašnjenja; četvrto, neka dodatna preciziranja. Rečju, sve što je potrebno, a smatralo se korisnim i u tom smislu neophodnim, po-tegnuto je kako bi se napravio Izveštaj revizora jače iskazne snage, sa informacijama koje investitoru pružaju mnogo više uvida nego u ranijem rešenju Izveštaja.

Novi naziv revizorskog Izveštaja. U prethodnom rešenju slovalo je: Izveštaj o finansijskim izveštajima, a sada je: Izveštaj revizora o finansijskim izveštajima. U naslovu je nedostajao onaj koji te izveštaje sačinjava.

Mišljenje na samom početku. Nije prosta akrobatika, već namera da se odmah započne sa Mišljenjem. Nije potrebno kao ranije prvo pročitati argumentaciju za Mišljenje, pa tek na kraju i Mišljenje. Obrnuto je, prvo se prezentira Mišljenje, a potom se ide u obrazlaganju bitnih pojava u vezi sa Mišljenjem revizora. Stoji činjenica da se time doprinosi ekonomiji čitanja, ali je tu i opasnost da će onaj koji pročita Mišljenje koje je čisto izgubiti motiv da čita detalje.

Uvedena ključna pitanja revizije. Ključna pitanja revizije su važna novina nastala zaokretom ka novom Izveštaju. Ovo pitanje je dobilo naglasak samom činjenicom da je regulisano posebnim, rekonstruisanim standardom revizije (701 – Saopštavanje ključnih revizorskih pitanja u izveštaju nezavisnog revizora), u kom su pitanja temeljito razrađena i kojim je revizor dobio vrlo jasne smernice kako da postupa u ovoj oblasti.

REZIME

Ključne reči: Novi Izveštaj revizora, Ključna revirska pitanja, Kvalitet revizije, Investitor.

Uz dobro kašnjenje, iz prevodilačkih razloga, novi standardi koji propisuju novi Izveštaj revizora primenjuju se u Srbiji od ove godine. Značajne su promene koje tim povodom nastaju, a tiču se svih faktora u lancu finansijskog izveštavanja, počev od onih koji te izveštaje sastavljaju i prezentiraju, a okončavajući sa investitorima. Novi Izveštaj revizora cilja na niz beneficija, ali izaziva i značajne napore i troškove, pa će efekti njegovog uvođenja zavisiti od balansa ovih. U radu koji sledi prezentirane su bitne karakteristike novog Izveštaja revizora, zatim izazovi koje on postavlja pred učesnike u finansijskom izveštavanju, rizici koje nosi. Na kraju, dati su neki istraživački nalazi efekata njegove primene.

Svi su izgledi da je ovo najodlučnija promena koja se dogodila sa uvođenjem novog Izveštaja revizora, ali i da je to najzahtevniji poduhvat za revizore. To je poziv revizorima na detaljna promišljanja, kako to urediti i podići nivo informisanosti investitora i čitaoca.

Precizirane odgovornosti rukovodstva i lica ovlašćenih za finansijsko izveštavanje. Kompleksnoj prirodi finansijskog izveštavanja odgovara više slojeva odgovornosti za njih. I razvoj misli o kontroli finansijskog izveštavanja upravo sledi ovu činjenicu. Postoji poseban standard koji definiše komunikaciju (ISA 260 – Komunikacija sa licima ovlašćenim za upravljanje), a koji je doživeo nova preciziranja upravo da bi se adaptirao zahtevima za višim nivoom komuniciranja na liniji uprava–revizor.

IZVEŠTAJ O REVIZIJI FINANSIJSKIH IZVEŠTAJA STRUKTURA I GLAVNE CRTE

SEKCIJE IZVEŠTAJA	KOMENTAR
IZVEŠTAJ NEZAVISNOG REVIZORA Adresat	<ul style="list-style-type: none"> Naslov izveštaja i kome se adresira
Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja	<ul style="list-style-type: none"> Precizniji naslov, nije više izveštaj o finansijskim izveštajima već o reviziji ovih
Mišljenje	<ul style="list-style-type: none"> Mišljenje izbilo na čelo Suštinski isti sadržaj kao kod starog
Osnova za mišljenje	<ul style="list-style-type: none"> Izjava da je revizija obavljenja prema ISA Upućivanje na poseban odeljak: Odgovornost revizora za reviziju finansijskih izveštaja, gde je dat detaljan opis odgovornosti revizora Izjava o nezavisnosti Izjava da je pribavljeno dovoljno adekvatnih dokaza kao osnov za izražavanje mišljenja
Ključna revizorska pitanja	<ul style="list-style-type: none"> Bitna novina Objašnjenje ključnih pitanja za reviziju načelno Opis svih ključnih pitanja revizije Odgovor o stavovima revizora u procedurama
Ostale informacije	<ul style="list-style-type: none"> U zavisnosti od propisa i regulative, ISA 720 – Odgovornost revizora u vezi s ostalim informacijama
Odgovornost rukovodstva i lica ovlašćenih za upravljanje finansijskim izveštajima	<ul style="list-style-type: none"> Za pripremu i prezentaciju finansijskih izveštaja Za odgovarajuće interne kontrole Za procenu oko stalnosti i odgovarajućih obelodanjivanja Lica odgovorna za upravljanje su odgovorna za nadgledanje finansijskog izveštavanja
Odgovornost revizora za reviziju finansijskih izveštaja	<ul style="list-style-type: none"> Cilj: uveravanje da nema materijalno pogrešnih iskaza i izdavanje mišljenja Uverenje u razumnoj meri, a ne garancija Uput na sajt u skladu sa par. 39 i 40, a tekst o odgovornosti revizora str. 743–4 na sajtu „odgovarajućeg ovlašćenog tela“
Izveštaj o drugim zakonskim i regulatornim zahtevima	<ul style="list-style-type: none"> Zavise od nacionalnih zakonodavstava
Potpis partnera revizije	

Odgovornosti revizora vidljivo postavljene. Novi Izveštaj revizora otvara posebnu sekciju koja govori o odgovornosti revizora. U njoj se definiše kakve su to odgovornosti. Došlo je do menjanja iskaza i zahtevanog ponašanja revizora. Uz ovo, otvorena je mogućnost da se deo izjava o odgovornosti može plasirati na sajtu odgovarajućeg ovlašćenog tela.

Revizor je sada vidljiv sa svojim odgovornostima.

Pitanje stalnosti poslovanja detaljnije elaborirano. Standard koji definiše stalnost poslovanja (ISA 570 – Stalnost poslovanja) je rekonstruisan i prilagođen potrebama dizanja informativne vrednosti Izveštaja revizora. Jasno se ističe da je rukovodstvo odgovorno za ocenu sposobnosti entiteta da nastavi poslovanje uz pretpostavku stalnosti. Pri ocenjivanju valjanosti primene pretpostavke stalnosti uzimaju se računovodstveni kriteriji načela stalnosti. Rukovodstvo je zakonskom regulativom učinjeno odgovornim za ispravnost pretpostavke načela stalnosti, a ne samo računovodstvenom regulativom. Revizor je obavezan najpre da prikupi dovoljno dokaza za ocenu prikladnosti primene načela stalnosti od strane rukovodstva, potom da donese odgovarajući zaključak, i da na kraju o tome izvesti.

Pitanje ostalih informacija. Za regulisanje ovih pitanja postoji poseban standard (ISA 720 – Odgovornost revizora u vezi s ostalim szpitanjima), za čijom rekonstrukcijom nije bilo potrebe u poslednjem talasu inoviranja ISA. Revizor ne vrši reviziju ostalih informacija, ali je dužan da ih pročita radi utvrđivanja eventualnih materijalno pogrešnih iskaza, a na bazi saznanja u reviziji finansijskih izveštaja. Cilj je da utvrdi slaganja između ostalih informacija i finansijskih izveštaja, zatim slaganja u ostalim informacija i da dá svoj stav u slučaju da naiđe na materijalno značajne nedoslednosti u informacijama.

Novi Izveštaj revizora – novi tonovi

Formulisanjem novog Izveštaja revizora ispunjeni su glavni ciljevi koji su pri tom postavljani, a koji ukazuju na (5):

- *Višu informativnu vrednost Izveštaja revizora.* Ovo je postignuto celinom rešenja postavki, procesa i rezultata delovanja revizora.
- *Višu obaveštenost investitora.* Suština je da Izveštaj daje informacije koje investitora upućuju u suštinske pojave koje ga vode ka određenim zaključcima koji su osnov za upravljačke odluke.
- *Višu transparentnost Izveštaja.* Sve postaje vidljivije. U samom Izveštaju se jasno definiše šta radi revizor, koje su njegove odgovornosti, a kroz ključna pitanja revizije on naglašava ono što je najviše privuklo njegovu pažnju.
- *Uvećanu komunikaciju tokom revizije i komunikativnu vrednost Izveštaja.* Mnogo je više pitanja koja treba pokrenuti

i o kojima treba izvestiti u Izveštaju, a razrešavanje tih pitanja ide kroz komunikaciju između aktera u finansijskom izveštavanju. Rezultat je da ima više sadržaja koji se komuniciraju Izveštajem.

Uz ove, ovako formulisane generalne ciljeve, došlo je do značajnih promena tonova u samom Izveštaju revizora. Nekoliko najvažnijih sagledanih izmena tonova se mogu obrazložiti kako sledi.

Od Izveštaja revizije kao forme za sebe ka reviziji radi korisnika. U jednom trenutku došlo je do uverenja da revizori slede svoja pravila profesije i rutinski produkuju izveštaje. Iako je i ranije bilo jakog naglaska na investitoru kao prvom interesentu za Izveštaj revizije, praksom je to skoro negirano. Vrednost revizije revizor je video u sačinjavanju standardizovanih izveštaja lišenih sadržaja korisnih za investitora. To je posledica robovanja profesiji koja se uvukla u sebe a zapostavila smisao, čiji je rezultat bio nezadovoljstvo investitora. Samo preispitivanje vrednosti starog Izveštaja je inicirano nezadovoljstvom investitora. Čitavim poduhvatom oko promena ciljalo se na uvećanje korisnosti Izveštaja za investitora.

Rezultat je ne samo revalorizovanje cilja, nego i izgradnja kompleksnog skupa promena na liniji tog cilja. Pojava novog standarda i adaptacija niza drugih donose postavke za novu odgovornost revizora prema interesu glavnog korisnika – investitora.

Od formalnog ka konkretnom. Stari izveštaji su oklevetani kao okoštala forma sa izgubljenim sadržajem. Pisanje Izveštaja se pretvorilo u komunikaciju revizora sa samim sobom, usmerenu pravilima profesije. Zadovoljiti formalne zahteve u pisanju Izveštaje je ispred svih drugih ciljeva. Formalizmu je svojstveno odsustvo realnih poruka, naročito onih koje mogu da budu ukazujuće i usmeravajuće.

Novi Izveštaj traži više života nego forme.

Logična posledica je razočaranje korisnika u Izveštaje i gubljenje vere da u njemu mogu naći značajne informacije. Novi Izveštaj revizije je način da se ovaj formalizam prevaziđe, da se u njega unese više života i da se sa konkretnim porukama obrati investitoru i drugim korisnicima Izveštaja.

Od nevidljivog ka vidljivom revizoru. Stari Izveštaj revizora je samo škrto deklarirao da je revizor odgovoran za kvalitet svojeg mišljenja. Na taj način, budući da je bio zaklonjen iza ove fraze, revizor je praktično za korisnika izveštaja bio nevidljiv. A investitor i javnost ne žele takvu poziciju revizora, jer je ona izbegavanje svake odgovornosti. Oni žele da njegova uloga bude neskrivena, transparentna i jasna. Rezultati negacije bezlične uloge revizora su: prvo, proširenje iskaza u Izveštaju o tome šta su odgovornosti revizora, šta je to on identifikovao kao bitna pitanja rizika, kako je ta pitanja shvatio i kakve je odgovore na

izazove rizika primenio; drugo, produbljeni su i prošireni zahtevi u njegovom komuniciranju sa ostalim faktorima u finansijskom izveštavanju.

Od siromaštva informisanja ka isticanju kritično važnog. „Tragedija revizora je u tome što ogromno utrošeno vreme i napori rezultiraju u sažetim propisanim formama... Sve ostalo je ispod radara javnosti“. (13,4). Idealni izveštaji u staroj regulaciji revizije su bili oni koji su stajali na jednoj strani, koji su se mogli sagledati bez obrtanja strana do sledeće i koji su imali čisto mišljenje. U takvim izveštajima faktički nema informacija i umesto mira koji donose – jer ukazuju da je sve u redu – počelo je da se javlja podozrenje kod korisnika, a potom i otvorena pobuna. Nije čudo što je po nekim mišljenjima čisto mišljenje revizora označavano kao najopasnije, jer je zavaravajuće. Škrtost u informisanju koje je dolazilo od revizora nije bila karakteristična samo za čista mišljenja, ni ona modifikovana nisu bila mnogo bolja. Ona su sadržavala samo minimum informisanja, tek suvo imenovanje osnova za modifikacije.

PROMENE TONOVA U IZVEŠTAJU REVIZORA

Izbegavanje slabosti

- Visoki formalizam iza kojeg nema vrednih poruka
- Revizorova uloga nevidljiva
- Nedostatak informacija koje korisniku Izveštaja ukazuju na ono što je važno
- Nedovoljno izražene odgovornosti aktera finansijskog izveštavanja
- Jaz između potreba korisnika i onog što Izveštaj daje

Naglašavanje novih prednosti

- Konkretno, sa jasnim identifikacijama i konkretnim obrazloženjima
 - Revizor vidljiv sa odgovornostima
 - Isticanje kritično važnih pitanja koja su okupirala pažnju revizije
 - Jače nadgledanje odgovornosti aktera finansijskog izveštavanja
 - Smanjivanje jaza između potreba korisnika i onog što daje Izveštaj
-

Novi Izveštaj traži mnogo više informacija, obavezujući revizora da se izjašnjava po mnogo više pitanja, uključujući i izjašnjenje da po nekim tačkama nema o čemu da izvesti.

Od blago definisane ka izoštreno odgovornosti. Sve prethodno ukazuje da su stari osnovi odgovornosti revizora i drugih faktora u izveštavanju izmenjeni. Bolje rečeno, odnosi su novim standardima tako uređeni da mora biti više odgovornosti. Date su tačke po kojima revizor mora da bude vidljiv sa svojim delokrugom rada i sa svojim izjašnjenjima i referisanjima. Time se postiže liferovanje mnogo više informacija, što znači da se postiže viša transparentnost. Dakle, vrlo su pooštrene odgovornosti revizora.

Novi Izveštaj značajno uvećava odgovornosti svih u izveštavanju.

Smanjenje jaza očekivanja korisnika i onog što revizija daje. Stara je žalopojka o produblivanju jaza očekivanja korisnika Izveštaja revizije i onog što taj Izveštaj sadrži. Sva prethodno izložena pomeranja tonova u Izveštaju revizora treba da doprinesu smanjenju toga jaza.

Ključna pitanja revizije (10)

Ključna pitanja revizije su definisana kao „pitanja koja, na osnovu profesionalnog prosuđivanja revizora, imaju najveći značaj u reviziji finansijskih izveštaja tekućeg perioda. Ključna revizorska pitanja su odabrana između pitanja koja su saopštena licima ovlašćenim za upravljanje.“ (ISA 701, pragraf 7). Ključna pitanja revizije su nastala kao posledica težnje da se uveća vrednost komunikacije za korisnike izveštaja, obogate njihove predstave o entitetu i stvore osnove za proširenu diskusiju sa onima koji su zaduženi za upravljanje i sa menadžmentom. Ključna pitanja su faktički usmerivači ove diskusije. U interpretaciji značenja ključnih pitanja revizije treba imati na umu šta ona jesu, a šta nisu. I to treba strogo poštovati u praksi, što znači: u razumevanju i postupanju.

Ključna revizorska pitanja su među onima sopštenim licima ovlašćenim za upravljanje.

KLJUČNA PITANJA REVIZIJE

Primenjuje se za	Ne primenjuje se za
✓ Finansijske izveštaje opšte namene	× Srednja i mala preduzeća, sem ako revizor ne nađe poseban razlog
✓ Listirane kompanije, odnosno kompanije koje su od javnog interesa	× Pitanja koja su pod zakonskim zabranama da se objavljuju
✓ Druge kompanije od posebnog javnog interesa, prema odluci nacionalnih tela	× Slučaj kada su veće štete nego koristi od objavljivanja

Odluka o tome šta su ključna pitanja revizora dolazi nakon što revizor formira mišljenje, dakle na kraju procesa revizije. Kad donese odluku o tome, revizor prvo opisuje ključna revizorska pitanja, a potom prezentira mere koje je primenio u odgovoru na izazove tih pitanja. Ključna pitanja revizije počivaju na konceptu značajne pažnje revizora. Značajna pitanja su ona koja su okupirala najveći deo pažnje revizora. To znači da revizor najpre identifikuje područja najvišeg rizika, proučava ga, traži mere kako da odgovori na njegove izazove, prikuplja potrebnu i dovoljnu dokumentaciju i posvećuje značajno vreme prosuđivanjima i donošenju zaključaka. Iz prakse su se izdvojila pitanja koja su kandidati za isticanje kao ključnih pitanja revizije. To su, prvo, pitanja identifikovana kao pitanja visokog rizika materijalno pogrešnih iskaza; zatim, pitanja koja su vrlo kompleksna i čija razrešavanja su zahtevala uključivanje značajnih pretpostavki, prosuđivanja i procene koji su po prirodi neizvesni; treće, događaji i transakcije u tekućem periodu koji imaju visoke efekte na finansijske izveštaje. U izvesnim okolnostima može biti više takvih pitanja, nije stvar dobre revizije da uključi što više pitanja, već da se pažnja korisnika fokusira na pitanja od najvećeg značaja.

Revizor mora biti obazriv i pažljivo vagati, da kroz odluku o objavljivanju ključnih pitanja revizije ne prođu:

- Opisi koji sadrže „originalne informacije“ o klijentu, koje inače drugačije ne bi našle svoj put do javnosti. Revizor mora iskazati osećaj za one informacije koje su specifičnost samog klijenta i kojima ne sme dati prolaz u javnost.
- Mišljenja o onom što je navedeno pod rubrikom ključna pitanja revizije ili o posebnim delovima finansijskih izveštaja. Dakle, ako je dato pitanje tretirano u posebnim delovima finansijskog izveštaja, ne treba da nađe mesta pod rubrikom ključna pitanja revizije.

KLJUČNA PITANJA REVIZIJE

Jesu	Nisu
✓ Sredstvo unapređenja komunikacije sa korisnikom izveštaja	× Zamena za obelodanjivanja koja imaju svoje neprikosnoveno mesto
✓ Sredstvo uvećane transparentnosti rada revizora	× Zamena za izražavanje modifikovanog mišljenja
✓ Pomoć korisniku u razumevanju bitnih pitanja za prosuđivanje rukovodstva	× Zamena za izražavanje mišljenja u skladu sa ISA 570
✓ Osnov za dalji aktivizam korisnika	× Izdvojeno mišljenje o pojedinim pitanjima

Sve ovo zahteva vrlo tanano odmeravanje, koje revizor vrši pri prosuđivanju činjenica i okolnosti koje uzima u obzir pri obavljanju revizije i izvođenju zaključaka. Valja primetiti da se može dogoditi da revizor nije imao pitanja koja treba svrstati u rubriku ključnih, ali i u tom slučaju on mora da ima ovu rubriku i da istakne da nije bilo pitanja koja je identifikovao kao ključna tokom revizije.

Značajni su rizici pogrešnog razumevanja ključnih pitanja revizije.

Postoji opasnost od pogrešnog razumevanja Ključnih pitanja revizije. Da bi se izbeglo nerazumevaja, valja dobro razumeti čemu su namenjena i šta afirmišu odnosno čemu nisu namenjena i čije bi shvatanje da jesu bilo suprotno htenju standardizatora.

Revizor mora biti vešt u odabiru i prezentaciji ključnih pitanja revizije, i poneti se u skladu sa zahtevom, pa odabрати upravo ona koja su od najvećeg interesa kako za finansijske izveštaje tako i za korisnika njegovog izveštaja.

NOVI IZVEŠTAJ – NOVE ULOGE I ODGOVORNOSTI REVIZORA I DRUGIH FAKTORA FINANSIJSKOG IZVEŠTAVANJA

Novi zahtevi za sve u finansijskom izveštavanju

Scena za novi Izveštaj revizora je postavljena. Celokupna infrastruktura je tu, sve je učinjeno da se privuče odgovarajuća pažnja onog što dolazi, kako bi to što dođe bilo upravo ono što je zamišljeno. Reč je o efektima koji će se proizvesti u vidu jača-

nja kvaliteta finansijskih izveštaja, jačanja poverenja investitora i javnosti u izveštaj revizora, i u krajnjem – viši kvalitet funkcionisanja čitavog finansijskog sistema, lokalno i globalno (4).

Ne samo bolja forma, nego i suština informacija; ne samo poboljšanje u dejstvu revizije, nego i porast poverenja u reviziji; ne samo bolji propisi, nego i adekvatnije ponašanje svih u lancu finansijskog izveštavanja. Sve to je važno da bi se osnažile osnove za odlučivanje investitora i jačanje finansijskog sistema u celini. Opšte je uverenje da je stvorena osnova za unapređenje, ali da je učinak na terenu ono što konačno presuđuje. O očekivanjima smo dosta rekli u prethodnom tekstu, a ovde navodimo bitne implikacije koje će nastati u praksi koja je dobila nove podsticaje za unapređenje informativne vrednosti izveštaja revizora. Te implikacije se tiču svih učesnika u lancu finansijskog izveštavanja, što treba naglasiti, s obzirom na to da se čitava diskusija centrira oko Izveštaja revizora.

Investitor je glavna ličnost celokupnog repozicioniranja svega onog što podrazumeva fanansijsko izveštavanje. Svi smerokazi vode ka njemu. Sve promene koje su izvedene u standardima, prožete su baš interesom i kriterijima investitora.

U ovom momentu se može samo reći da su sve promene izvedene kako bi se zadovoljio informativni interes investitora. Očekuje se povećanje opšte informativne vrednosti izveštaja revizora za investitora, mnogo više uvida u kvalitet finansijskih izveštaja, mnogo više osnova za uvećanje aktivizma prema organima izveštajnog entiteta. To bi trebalo da ojača poverenje investitora u izveštaj revizora i opšti kredibilitet profesije revizije.

Uloga revizora – povećane obaveze

Ako svi putevi izveštavanja idu ka investitorima, fokalna tačka na tom putu su revizori. Oni povezuju događaje u izveštajnom entitetu i interes investitora. Treba da unaprede svoje procedure, otkriju i prezentiraju suštinsko na najefektniji način, sa maksimiranjem uvida investitora i interesenata. Ono što im novi Izveštaj donosi može se sažeti na sledeći način.

Revizorovo prosuđivanje je pitanje koje se stalno izoštrava. *Izazovno prosuđivanje.* Mnogo je više prosuđivanja koje revizor mora da pokrene i izvodi. Prosuđivanje je večita tema, a ovim promenama ono dobija novi podsticaj i više izazove. Ono zahteva širenje revizorovog kapaciteta, jer mora da sagleda kompleksnost revizorskih pitanja, da analitički prodire u odnose koji taj kompleks čine i da izvede prikladne zaključke. Ovome se može odgovarati samo neprekidnim razvojem znanja i sposobnosti revizora.

Izoštrene procedure. Novi standardi – nove procedure. Ovde je reč o jednom novom standardu i o nizu drugih koji su adaptirani kako bi Izveštaj dostigao kvalitete koji su zadati. Svaka adaptacija standarda novim zahtevima je izoštrenija procedura,

pa je jedan o izazova revizoru to što se mora kapacitirati za dodatne i profinjene procedure.

Priprema i adaptiranje radnih papira. Prelazak na novo podrazumeva intenzivne pripreme, što znači nove postavke u koje su inkorporirani zahtevani novi pogledi, novi načini obrade informacija i njihovog dokumentovanja, te zaključivanja na osnovu analiza i, najzad, novi način komuniciranja između učesnika u finansijskom izveštavanju.

Mnogo više objašnjenja. Objašnjenja valja shvatiti u formalnom pisanom, odnosno dokumentovanom, a ne u verbalnom smislu. Sve što je verbalno a relevantno, mora naći mesta u pisanim dokumentima. I ovde su pred izazovom spretnosti revizora, u vezi sa racionalnim objašnjenjima koja prezentira u svom izveštaju. Traži se veština objašnjenja materijalno značajnih pojava, ali i veština izbora tema za objašnjenje.

Visoki zahtevi u pisanju samog izveštaja. Novi izveštaj je dobio svoje okvire, oni su jasno dati standardima revizije. Ono što standardi traže je da se razvije inovativni pristup, a sve to mora da se standardizuje. Put od ideje da se nešto inovira do njene standardizacije zahteva prilično rada. Uz to, sve se više naglašava i maštovitost prezentacije u izveštaju revizora. Obim izveštaja je značajno proširen, što ne treba shvatiti kao poziv da se ide na proširene prikaze. Sigurno da kvalitet nije u mnoštvu, već u snazi iskaza sa što manje reči. Tendencija vizuelizacije je našla svoj prodor i ovde, i mnogi izveštaji revizora koji su dosad objavljeni ukazuju da su revizori maštoviti u racionalizaciji svojih iskaza i u vizuelnoj prezentaciji pitanja o kojima izveštavaju.

Poziv na inovativnost. Otvoreni su pozivi da revizori budu u svom izveštaju inovativni, što znači da upregnu svoju maštu u efektnom dočaravanju pojava na najupečatljiviji način. Jedan od zahteva koji se tiče ove inovativnosti upućuje na to da u Izveštaju bude što manje tehničkih reči i izraza i da se prihvati manir komunikaciono efektnog izveštavanja.

Izazov prezentacijskih sposobnosti. Revizor je pozvan da „priča šta je radio“, što znači da čitaocu predstavi sve relevantne radnje i zaključke, mimo samog mišljenja. Na kraju, pasus o mišljenju je doživeo svoju transformaciju koja se ogleda najpre u plasiranju na sam vrh izveštaja, a potom je srazmerom u kojoj se nalazi prema ukupnom tekstu izveštaja revizora, mišljenje u velikoj meri relativizovano. Drugim rečima, ono nije onoliko u fokusu koliko je bilo u prethodnoj formi izveštaja revizora. Druga izjašnjavanja vuku vrlo značajnu pažnju.

Pisanje Izveštaja revizora je daleko od toga da je prosta rutina.

Uloga uprave i menadžmenta – pojačana komunikacija

Menadžment i uprava („oni koji su zaduženi za upravljanje“) su takođe dobili prošireni opseg dejstva, uglavnom u vezi sa

komuniciranjem sa revizorima oko pitanja koja su kritično važna za reviziju. Isticanje ključnih pitanja revizije podrazumeva komuniciranje sa menadžmentom i upravom, i to u svom fazama revizije, a ne samo po njenom okončanju. Drugim rečima, za razliku od investitora sa kojim komunicira isključivo svojim Izveštajem, revizor ima kontinuiranu komunikaciju sa upravom i menadžmentom, od postavljanja preliminarnih strategija do formulisanja mišljenja i dostavljanja Izveštaja.

U novim okolnostima značajno su uvećane odgovornosti izveštajnog entiteta. Izveštajni entitet je mesto na kom se kreiraju finansijske informacije o transakcijama, događajima i uslovima u kojima ostvaruje svoje ciljeve. On je taj koji odgovara za finansijske izveštaje, on je teren dešavanja sa investitorovim kapitalom i on je mesto gde se menadžment dokazuje kroz upravljanje poverenim kapitalom. Normalno da je to mesto pod budnom prismotrom investitora, pa su kvalitetne finansijske informacije o tom mestu životno važne investitoru. Odgovorni u izveštajnom entitetu su pred novim izazovima u finansijskom izveštavanju. Navodimo neke od ključnih izazova.

Savladavanje novih zahteva. Jedno je biti dobro informisan o novim zahtevima, a drugo osposobiti se za agilnijeg aktera u pripremanju i prezentiranju finansijskih informacija. Ali, prethodnica svemu je saznanje, dobro razumevanje prethodi dobrom odgovoru na zahteve. Uloge u finansijskom izveštavanju u izveštajnom entitetu su podeljene, jedno je uloga onog ko sastavlja informacije, a drugo uloga onog ko nadgleda finansijsko izveštavanje.

Izoštrenija obelodanjivanja. I inače je jak pritisak na obelodanjivanjima koje izveštajni entitet prezentira. Traži se i više raščlanjivanja i više tabelarnih prikaza i više objašnjenja. I objašnjenje suštine pojava i njenih potencijalnih implikacija.

Širi opseg informacija u finansijskim izveštajima. Davno je iza nas ostalo vreme kad su bile dovoljne suve cifre. Danas prezentator finansijskih izveštaja komunicira obimnim tekstom, i to tako organizovanim da daje smislene poruke.

Jača pažnja pri internim kontrolama. Za uspostavljanje i funkcionisanje ovih kontrola odgovoran je menadžment, a ove kontrole su pod sve intenzivnijom prismotrom, pa je neprekidan pritisak da one budu uređene i da deluju na liniji očekivanja. Slabosti internih kontrola su alarm za onog ko analizira finansijske informacije.

Jača komunikacija s revizorom. Unapređenju te komunikacije date su smernice, ostaje da se celokupna realna i konkretna komunikacija planira, organizuje, usvojeni stavovi prezentiraju, komuniciraju i usklađuju. Sve to traži mnogo više angažmana s obe strane.

EFEKTI UVOĐENJA NOVOG IZVEŠTAJA

Kritični aspekti uspeha novog Izveštaja

Uspeh u realizaciji namera sa novim Izveštajem revizora će se meriti zadovoljenjem postavljenih ciljeva. Merenje doprinosa novih rešenja dizanju kvaliteta finansijskog izveštavanja ide po ključnim pitanjima, koja se mogu ovako formulisati:

- Povećava li se odgovornost revizora?
- Uvećava li se transparentnost i profesionalni skepticizam?
- Diže li se nivo informisanosti uopšte?
- Raste li korist Izveštaja za investitora?
- Doprinosi li se porastu poverenja u reviziju?

Ova pitanja ne treba posmatrati pojedinačno, već u celini, sa kulminacijom u stanju poverenja koje stižu korisnici Izveštaja revizora. Uz ova najšira pitanja stoji masa pitanja na nivou pojedinačnih kvaliteta Izveštaja, od čega, ilustracije radi, navodimo samo neka:

- Koliko je Izveštaj svojim sadržajem i tonom primeren specifičnim karakteristikama izveštajnog entiteta, kao što su: delatnost kojom se bavi, veličina i razgranatost, organizacione karakteristike i slično?
- Koliko su primereni izbori i intonacije ključnih pitanja revizije?
- Koliko su pravilno odabrana i kako su interpretirana ostala pitanja revizije?
- Koliko informacija sadrži Izveštaj, da li je ovaj prenatrpan ili fokusiran?

S druge strane, efekti nikad ne mogu biti samo realizacija očekivanja na liniji ciljeva. To su željeni efekti. Njima su uvek pridruženi i neželjeni, pa i njih treba uključiti u očekivanja.

Gde su ključni rizici

Svaki novi poduhvat, dakle, ima svoja nadanja u boljitak, kao podsticajnu stranu, ali i svoje rizike, kao kočnicu. O tome šta se želi rečeno je mnogo, naglašavani su aspekti očekivanih dobrobiti, u pojedinim aspektima i u celini. O rizicima je uvek manje reči, jer dominiraju pozitivna očekivanja. Ipak, racionalno je identifikovati rizike, ali i postaviti mere koje valja aktivirati u slučaju njihovog ostvarivanja. Te rizike možemo identifikovati na nivou kvaliteta revizije i na nivou troškova revizije.

Iako je ciljan porast kvaliteta revizije uvođenjem novog Izveštaja, postoje bojazni da kvalitet revizije ne da neće porasti, nego obrnuto, on će pasti. Razlozi koji se navode u prilog te bojazni su sledeći:

Treba biti svestan rizika novog Izveštaja revizora.

- Revizori će se brzo snaći i svoj Izveštaj vratiti na status „protočnog bojlera“, tako da će revizori učiniti samo dodatni napor površne adaptacije novim zahtevima.
- Dodatna obelodanjivanja na koja je revizor obavezan novim Izveštajem, a koja treba da dignu kvalitet revizije, mogu biti „standardizovana“, što znači vraćena na status formalnog.
- Pogrešni izbori ključnih pitanja revizije, njihova neprikladna tretiranja i obrazloženja, što može voditi ka konfuziji i umanjenju informativne vrednosti Izveštaja.
- Objavljivanje osetljivih informacija uzrokovano pogrešnim prosuđivanjem revizora.
- Loš balans u masi informacija koje se prezentiraju u Izveštaju. Poznato je da masa novih informacija može da vodi dezinformisanju, odnosno zamagljivanju predstave čitaoca Izveštaja. Intencije regulatora su da informacije budu britke, izoštrene i upućujuće, a ne razvučene i nefokusirane.
- Pozivi da se jezik Izveštaja ne drži stručne terminologije mogu se izroditi u suprotnosti, jer revizori imaju svoj stručni jezik sa jasnim značenjem. Zahtevati od njih da prihvate novi žargon je potencijalna opasnost po kvalitet njihovih Izveštaja.

Kad se uzme u obzir evidencija o tome na kojim pozicijama su najveći rizici skopčani sa novim Izveštajem revizije, onda se formira raspored koji je ovakav: priznanje prihoda, *goodwill*, odložena poreska sredstva, stalna imovina i investicione nekretnine, potencijalne i uslovne obaveze (12,16).

Neki istraživački nalazi o početnim rezultatima primene

Već je prošao neki period od delovanja revizora po novim zahtevima u pogledu Izveštaja. I, na raspolaganju su nam odgovarajući empirijski nalazi i zaključivanja iz kojih se može formirati blaga početna predstava o tome šta realno novi Izveštaj donosi praksi finansijskog izveštavanja. Istina je, svakako, da se koristi od ovog poduhvata mogu očekivati tek kada nezavisni revizori u potpunosti ovladaju novim zahtevima i kada korisnici steknu potpuniju svest o korisnosti informacija (16,73). Nesporno je da je tako, ali do toga moramo pričekati, a u međuvremenu se zadovoljiti nalazima koje imamo iz istraživanja koja su obavljena u ranoj fazi. Neki od tih nalaza ukazuju na sledeće.

Doprinos smanjenju jaza očekivanja. Ispitujući da li se može dokumentovati doprinos novog Izveštaja revizora smanjenju jaza očekivanja, istraživači su došli do ključka da je novi Izveštaj pravi odgovor na potrebe investitora i da ima potencijal da zatvara taj procep. Isti istraživači, međutim, preporučuju profesionalnim telima da stalno deluju kako bi interne kontrole jačale i kako bi se etička

Novi standardi vezani za Izveštaj revizora smanjuju jaz očekivanja.

pitanja konstantno izoštravala (11,30). Do zaključka da su promene ka novom Izveštaju prava pretpostavka za postizanje zacrtnih koristi došla je analiza na slučaju Novog Zelanda (8,22).

Podsticaj porastu osećaja višeg kvaliteta. Deleći kvalitet revizije kao realnost i kao osećaj kvaliteta, Coram i koautori (3,235) smatraju da novi Izveštaj doprinosi porastu osećaja višeg kvaliteta revizije samom činjenicom da postoji proširenje zahvata informacija o kojima se izveštava. S druge strane, oni tvrde da su analitičari jednako hladni prema novim Izveštajima kao što su bili prema starima kada je u pitanju čisto mišljenje. Isti zaključak su izveli istraživači na slučaju Španije (12) i Velike Britanije (15), sa uvek naglašenim ukazivanjem o tome da nalazi zavise od zahvata i vremena u kome su izvedeni.

Pozitivna korelacija između kvaliteta Izveštaja revizora i nivoa „menadžmenta prihodima“. Istraživanja (2) su nedvosmisleno pokazala postojanje ove veze, naime, potvrđeno je: ako revizorske firme praktikuju viši kvalitet u reviziji, biće manje „menadžovanja prihodima“. Ovo važi zaista za firme koje praktikuju visok kvalitet, gde je jedna od bitnih činjenica da one prvenstveno čuvaju sopstvenu reputaciju i nikako ne ulaze u rizike neadekvatnog izražavanja mišljenja. Studija (1, 344) izvedena na istraživanjima u Velikoj Britaniji za period 2010–2015. nedvosmisleno je dala zaključak sa dva markantna obeležja: prvo, firme koje dobiju kvalifikovano mišljenje pokazuju sklonost ka upravljanju prihodima; drugo, firme koje upravljaju prihodima pokazuju specifične karakteristike za razliku od onih koje to ne rade.

Pozitivna veza kvaliteta novog Izveštaja i pada broja obračunskih manipulacija. Istraživači sa Novog Zelanda (8) su utvrdili kroz svoja ispitivanja da je porast kvaliteta Izveštaja doprineo padu manipulativnih radnji, time i kvalitetu finansijskih izveštaja. Isti nalaz ima i studija slučaja u Velikoj Britaniji (11).

Veza porasta troškova revizora skopčanih sa primenom novog Izveštaja revizora. Postoji bojazan na koju se u startu ukazivalo, a to je da će doći do porasta troškova revizorskih usluga. Ona se praktički dokazala (1,31). Ovo je demonstrirano kako na istraživanjima na Novom Zelandu, tako i u istraživanjima na slučaju Velike Britanije. Drugo istraživanje pak eksplicitno tvrdi da u Velikoj Britaniji nije detektovano povećanje troškova u vezi sa novim Izveštajem (15,30)

iaako dozvoljava mogućnost da te troškove snosi sam revizor, ne prebacujući ih na klijenta. U sistemu gde se usluge naplaćuju prema utrošku vremena potrebnog da se posao revizije obavi, sasvim je normalno da dođe do povećanih troškova koji se klijentu fakturišu ili ne fakturišu. Razlog je jednostavan: više informacija – više revizorskih procedura – više utrošenog vremena – uvećana faktura.

Nejasno je da li novi Izveštaj povećava troškove revizije.

Niz drugih pozitivnih efekata. Tako je, recimo, dokumentovano da novi Izveštaj revizora ima pozitivan uticaj na poslovno odlučivanje i posebno na stavove zajmodavca (15); istovremeno je zabeleženo da u Velikoj Britaniji postoji pozitivan učinak novog Izveštaja na Odbor revizije (15).

LITERATURA

1. Alhadab, M., Auditors Report and Earnings Management: Evidence from FTSE 350 Companies in the UK, Risk Governance & Control: Financial Markets & Institutions / Volume 6, Issue 4, Fall 2016
2. Becker, C. L., Defond, M. L., Jiambalvo, J. & Subramanyam, K. R. 1998. The Effect of Audit Quality on Earnings Management. Contemporary Accounting Research, 15, 1–24.
3. Coram, P., Mock, Zh-, Turner, J., Grey, G., The Communicative Value of the Auditor's Report – <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/epdf/10.1111/j.1835-2561.2011.00140.x>
4. IAASB: New Auditor's Report – <https://www.iaasb.org/focus-areas/new-auditors-report>
5. Improving the Auditor's report, IFAC, 2012
6. ISA 260, ISA 315, ISA 570, ISA 700, ISA 701, ISA 705, ISA 800
7. KPMG, The New Auditor's Report, Greater Transparency, More relevant – <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/cn/pdf/en/2016/12/the-new-auditor-report.pdf>
8. Li, H., Hay, D., Lau, D., Assessing the Impact of the New Auditor's Report, University of Auckland February 2018 – [file:///C:/Users/miroslav.milojevic/Downloads/SSRN-id3120822%20\(5\).pdf](file:///C:/Users/miroslav.milojevic/Downloads/SSRN-id3120822%20(5).pdf)
9. Mališ, S. S., Brozović, M., Komuniciranje ključnih pitanja revizije u izvješću neovisnog revizora, Računovodstvo i financije, 62(3), 4953, 2016, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2016.
10. Milojević, M., Novi izveštaj revizora, REVIZOR 80/2017, str. 7–18
11. Nwaobia A., Luke O., Theophilus A., The new auditors' reporting standards and the audit expectation gap, International Journal of Advanced Academic Research, Vol. 2, Issue 11/2011 – <https://www.ijaar.org/articles/Volume2-Number11/Social-Management-Sciences/ijaar-sms-v2n11-nov16-p8.pdf>
12. Perez - Perez Y. i drugi, Risks of financial reprotug in the context of the new Audit Report in spain, Univesidad Complutense de Madrid – https://aeca.es/wp-content/uploads/2014/05/2_perez_camacho_segovia.pdf
13. PWC, Plain speaking, Benchmarking the new Auditor's Report report among Dutch listed entities – <https://www.pwc.nl/nl/assets/documents/pwc-benchmark-auditors-reporting.pdf>
14. Reid, L. C., Carcello, J. V., Li, C., and Neal, T. L., 2016. Impact of auditor and audit committee report changes on audit quality and costs: Evidence from the United Kingdom. Working paper: <https://ssrn.com/abstract=2647507>.
15. Reid, L., Carcello, J., Chan, L. & Neal, T. (2018). Impact of Auditor Report Changes on Financial Reporting Quality and Audit Costs: Evidence from the United Kingdom. Working paper SSRN doi: 10.2139/ssrn.2647507
16. Vičentijević, K., Efekti ključnih pitanja revizije na izveštaj nezavisnog revizora, REVIZOR 81/2018 63–74

NEW AUDITOR'S REPORT CHALLENGES SUMMARY

Key words: New Auditors report, Key Audit Matters, Audit quality, Audit risk, Investor.

Delayed, for translation reasons, the new standards determining the new Auditor's Report are to be applied in Serbia this year. Significant changes occur on this occasion, affecting all factors in the financial reporting chain, starting with those who prepare and present those reports, and ending with investors. The new Auditor's Report is designed for investors to reap benefits, but it also entails significant efforts and costs. At the end, the effects of its implementation will depend on the balance of these. The following work outlines the important features of the new Auditor's Report, the challenges it poses to participants in the financial reporting, the risks it carries. Finally, some research findings on the effects of its application are given.