

UVOD

Posmatrano sa istorijske tačke gledišta, revizija je u svojoj ranoj fazi imala prije svega zadatak da zaštiti vlasnike ekonomskih resursa od grešaka i kriminalnih radnji. Revizija je preventivno djelovala u pravcu sprečavanja pojavljivanja grešaka i kriminalnih radnji u računovodstvenim izvještajima. Razvojem revizorske teorije i prakse, mjesto i uloga revizije sve više svoje težište pomjera ka aktivnostima, čiji je krajnji cilj procjena računovodstvenih izvještaja klijenata, o tome da li isti daju istinit i objektivan prikaz stanja, rezultata i novčanih tokova klijenata, a u skladu sa propisanim okvirom za finansijsko izvještavanje.

Ipak, savremene tendencije i pojave, poput protivzakonitog djelovanja pojedinih kompanija, stečaj i bankroti velikih finansijskih sistema, ponovo u centar interesovanja teorije i prakse revizije stavljaju mjesto i ulogu revizorske profesije, kao i postupke revizora u situacijama kada su u računovodstvenim izvještajima sadržane greške i kriminalne radnje koje imaju materijalno značajan karakter.

U vezi sa tim, prilikom planiranja i obavljanja revizijskih postupaka, kao i prilikom procjenjivanja i izvještavanja o rezultatima istih, revizor bi trebao razmotriti rizik od materijalno pogrešnih iskaza, sadržanih u računovodstvenom izvještaju, a koji su proizvod grešaka i kriminalnih radnji, što je i predmet interesovanja u ovom radu. Pojam greške u računovodstvenoj i revizorskoj terminologiji podrazumijeva nenamjerne greške koje su sadržane u računovodstvenim informacijama. To su najčešće greške računsko-administrativnog karaktera u pomoćnim evidencijama i računovodstvenim podacima, previd ili pogrešna interpretacija činjenica, pogrešna primjena računovodstvenih politika, itd. Kriminalna radnja u istoj terminologiji znači namjeran akt izvršen od strane jednog ili više lica iz menadžerske strukture, zaposlenih ili trećih lica, koji ima za posledicu pogrešno prikazivanje računovodstvenih izvještaja. Kriminalne radnje obično obuhvataju falsifikovanje dokumenata, izmjenu evidencije i dokumenata, protivpravno prisvajanje imovine akcionara, sprečavanje registrovanja poslatih transakcija, prikazivanje fiktivnih poslovnih događaja, itd.

Za sprečavanje i otkrivanje greške i kriminalne radnje odgovorno je rukovodstvo klijenta koje je dužno da uspostavi i obezbjedi kontinuitet funkcionisanja adekvatnog

računovodstvenog sistema i sistema internih kontrola. Kvalitetno dizajniran računovodstveni sistem i sistem internih kontrola umanjuje, ali ne eliminiše mogućnost pojave greške ili kriminalne radnje, što ukazuje i na potrebu za razvijanje i drugih postupaka, na čiji značaj želimo da ukažemo u ovom radu.

Prilikom planiranja procesa revizije, revizor treba da procjeni rizik, da li greška ili kriminalna radnja mogu prouzrokovati materijalno značajne greške iskazane u računovodstvenim izvještajima i da ispita menadžment o postojanju grešaka i kriminalnih radnji koje su otkrivene.

Određeni uslovi i događaji povećavaju rizik pojave grešaka i kriminalnih radnji, a prije svega su to slabosti u sistemu internih kontrola, neuobičajeni postupci unutar klijenta, neuobičajene poslovne transakcije, problemi u prikupljanju dokaza za reviziju, itd. Na osnovu procjene rizika, revizor treba da dizajnira revizorske procedure kako bi došao do uvjerenja u razumnoj mjeri, da će pogrešni iskazi zbog grešaka i kriminalnih radnji, koje su materijalno značajni u odnosu na računovodstveni izvještaj, posmatrane u cjelini biti otkrivene.

Imajući u vidu da su kriminalne radnje obično praćene dokumentacijom koja je dizajnirana za prikrivanje njihovog postojanja, te je ista ili uništena ili sakrivena, vjerovatnoća otkrivanja grešaka je veća od vjerovatnoće otkrivanja kriminalnih radnji. Zbog mogućnosti postojanja greške ili kriminalne radnje, revizor treba da planira i obavi reviziju polazeći od stavova profesionalnog skepticizma i dužne pažnje, što obezbjeđuje prepoznavanje uslova za postojanje tih nepravilnosti.

U prvom dijelu rada biće prezentirano istraživanje vezano za tvrdnje objelodanjene od strane menadžmenta klijenta preduzeća, veze između izjava menadžmenta i ciljeva revizije i veza između menadžerskog izvještaja revizorskih testova i revizorskih dokaza. U sklopu istraživanja i ciljeva revizije, značajni su i njeni koncepti i to materijalnost, revizijski rizik i dokazi revizije.

U drugom dijelu rada istražiće se odgovornost za računovodstvene izvještaje koja se odnosi na menadžment klijenta i na revizora. Odgovornost revizora sa stanovišta kodeksa etičkog ponašanja, prema standardima i zakonima postoji u odgovarajućoj

mjeri za računovodstveni izvještaj, a posebno za revizorski izvještaj. U okviru odgovornosti, posebno će se obraditi pojmovno određenje, izvori, mogućnosti i okolnosti nastanka greške i kriminalne radnje.

Treći dio rada istražuje procedure revizije u fazi određivanja strategije revizije, planiranja revizije, procjene materijalnosti i rizika i uloga analitičkih procedura, sve u funkciji upućivanja na pokazatelje o grešci i kriminalnoj radnji u računovodstvenim izvještajima.

U četvrtom dijelu rada, predmet istraživanja su postupci koje revizor treba da dizajnira i implementira u postupku procjene pouzdanosti sistema internih kontrola. Ove procedure su posebno interesantne kod provođenja upitnika za testove kontrole, hodograme dokumentacije (blok dijagrami) itd.

Peti dio rada treba da objasni postupke revizora kod postojanja indicija ili postojanja materijalne greške ili kriminalne radnje u skladu sa Međunarodnim standardima revizije. Rad se završava zaključkom koji treba da jezgrovito sublimira predhodno prikazana istraživanja.