EFEKTI KLJUČNIH PITANJA REVIZIJE NA IZVEŠTAJ NEZAVISNOG REVIZORA

Izveštaj nezavisnog revizora je finalni rezultat rada revizora tokom procesa revizije. Investitorima i drugim korisnicima izveštaja nezavisnog revizora su potrebne što relevantnije informacije. To je dovelo do izmena u Međunarodnim standardima revizije. Uvođenjem novog Međunarodnog standarda revizije 701 – Raspravljanje o ključnim pitanjima revizije u izveštaju nezavisnog revizora (*International standard on auditing 701 – Communicating key audit matters in the independent auditor's report*) očekuju se koristi za validnost izveštaja nezavisnog revizora (ISA 701). Izdvajamo neke od prednosti primene MSR 701 u izveštaju nezavisnog revizora:

- poboljšana komunikacija između revizora i investitora,
- povećanje poveranja korisnika finansijskih izveštaja u izveštaj nezavisnog revizora i finansijske izveštaje,
- povećanje transparentnosti,
- podizanje kvaliteta revizije i povećanje vrednosti datih informacija,
- povećanje pažnje rukovodstva klijenta revizije i lica koja pripremaju finansijske izveštaje za obelodanjivanje,
- stavljanje fokusa revizora na pitanja koja treba da budu predmet komunikacije kroz povećanje profesionalnog skepticizma i poboljšanje finansijskog izveštavanja uopšteno.

Revizori prilikom primene novih revidiranih MSR treba da budu fleksibilni u postupku revizije, da održe i poboljšaju kvalitet nezavisne revizije finansijskih izveštaja. U izveštaju nezavisnog revizora *ključna pitanja revizije* treba da budu napisana tako da revizor izbegne standardizovani ili previše tehnički jezik (8, 48).

Prema MSR 701, revizor treba da utvrdi ključna pitanja revizije (KPR) i kada je formirano mišljenje o finansijskim

REZIME

Ključne reči: ključna pitanja revizije, MSR 701, komuniciranje, izveštaj nezavisnog revizora.

Ovaj rad istražuje uticaj ključnih pitanja revizije (KPR) navedenih u izveštaju nezavisnog revizora na kvalitet tog izveštaja. Implementacija KPR u izveštaj nezavisnog revizora (na osnovu zahteva novog Međunarodnog standarda revizije 701 – Raspravljanje o ključnim pitanjima revizije u izveštaju nezavisnog revizora) je jedna od najvećih promena u revizorskim standardima od uvođenja tih standarda. Ključna pitanja revizije su pitanja koja su prema profesionalnoj proceni revizora bila od najveće važnosti za reviziju finansijskih izveštaja izveštajnog perioda. Komunikacija u izveštaju nezavisnog revizora za svako identifikovano KPR obezbeđuje jasan, koncizan, razumljiv i specifičan opis ključnog pitanja kod klijenta revizije. Forma pisanja odeljka KPR u radu je data kroz: primere, navođenje razloga zašto se neko pitanje smatra jednim od najvažnijih u reviziji, objašnjenje kako je pitanje rešeno u reviziji i upućivanje na srodna obelodanjivanja u finansijskim izveštajima.

izveštajima da komunicira o ovim pitanjima – jedan od oblika komunikacije je i njihovo unošenje u izveštaj nezavisnog revizora. Pri tome su ključna pitanja revizije definisana kao ona koja su, prema profesionalnoj proceni revizora, bila od najvećeg značaja za reviziju finansijskih izveštaja tekućeg izveštajnog perioda (3, 49).

Revizor odlučuje šta su to ključna pitanja revizije.

Utvrđivanje KPR zaheva procenu revizora o značajnosti nekog pitanja i uticaju pitanja na pažnju revizora tokom obavljanja revizije tekućeg izveštajnog perioda i saopštavanje u zasebnom odeljku izveštaja nezavisnog revizora. Međutim, u određenim okolnostima revizor može doneti i odluku da KPR neće saopštiti (4, 129).

Korisnici izveštaja nezavisnog revizora moraju biti upoznati sa nastalom promenom, kako ne bi iz navike u izveštaju nezavisnog revizora pogledali samo pasus u kojem revizor saopštava svoje mišljenje o finansijskim izveštajima (9, 30).

U odeljku pod naslovom „Ključna pitanja revizije“ revizor treba da opiše svako *ključno pitanje revizije* koristeći odgovarajući podnaslov. U tom odeljku revizor pre navođenja *ključnih pitanja revizije* navodi uvodni deo teksta ovog odeljka koji objašnjava:

- da su *ključna pitanja revizije* ona pitanja koja su po njegovom profesionalnom mišljenju bila najznačajnija u reviziji finansijskih izveštaja tekućeg izveštajnog perioda;
- da se revizor ovim pitanjima bavio u kontekstu sprovođenja revizije finansijskih izveštaja u celosti, kao i pri formiranju revizorskog mišljenja o njima, s tim da revizor ne može i ne izražava zasebno mišljenje o ovim pitanjima (mišljenje koje daje u *izveštaju nezavisnog revizora* odnosi se na celinu finansijskih izveštaja).

Ovaj uvodni deo teksta odeljka „Ključna pitanja revizije“ mogao bi da glasi:

„Ključna pitanja revizije su ona pitanja koja su po našem profesionalnom mišljenju bila najznačajnija u našoj reviziji finansijskih izveštaja tekućeg izveštajnog perioda. Ova pitanja smo obradili u kontekstu revizije finansijskih izveštaja u celini, kao i prilikom formiranja našeg mišljenja o tome, ali nismo dali izdvojeno mišljenje o ovim pitanjima. Sve komentare koje dajemo o pojedinim ključnim pitanjima revizije treba čitati u kontekstu revizije finansijskih izveštaja kao jedne celine.“

U finansijskim izveštajima se prikazuju podaci i za prethodni izveštajni period. Zbog toga se na početku odeljka „Ključna pitanja revizije“ naglašava da se opisana *ključna pitanja revizije* odnose samo na reviziju finansijskih izveštaja tekućeg izveštaj-

nog perioda, a mogu uključivati pozivanje i na prethodni izveštajni period – što se posebno naglašava u konkretnom *ključnom pitanju revizije*. Na primer:

„... S obzirom da je iznos rezervisanja za rekultivaciju eksploatacionog polja „A“ priznat u prethodnom izveštajnom periodu, navedeni opisi ovog pitanja ne odnose se samo na tekući izveštajni period, već i na prethodni.“

Poželjno je da odeljak „Ključna pitanja revizije“ stoji neposredno nakon odeljka „Mišljenje nezavisnog revizora“. Na taj način se informacijama u odeljku „Ključna pitanja revizije“ daje dodatni značaj.

U okviru tog odeljka moguće je na više načina poredati *ključna pitanja revizije*. Jedan način ređanja bi bio po principu relativnog značaja konkretnog pitanja (naravno stvar je profesionalne procene nezavisnog revizora da ključna pitanja rangira po njihovom relativnom značaju). Drugi način ređanja bi bio po redosledu koji bi pratio objavljivanja (obelodanjivanja) u finansijskim izveštajima (u Napomenama): *na primer, ključno pitanje revizije povezano sa zalihama bi se stavilo ispred ključnog pitanja povezanog sa obavezama*.

S obzirom na to da se pod izrazom *komunikacija* podrazumeva, ne samo objavljivanje ključnih pitanja revizije u *izveštaju nezavisnog revizora*, već i usmena i pisana komunikacija revizora sa *licima ovlašćenim za upravljanje* i rukovodstvom klijenta revizije, poželjno je da on tim licima pošalje nacrt svog izveštaja. To bi olakšalo komunikaciju i omogućilo *licima ovlašćenim za upravljanje* i rukovođenje klijentom revizije da shvate osnov za revizorove odluke u vezi sa *ključnim pitanjima revizije* i kako će ta pitanja biti opisana u njegovom izveštaju. To će, takođe, omogućiti licima odgovornim za finansijsko izveštavanje klijenta revizije da razmotre da li bi bilo dobro da u napomene unesu nova ili poboljšana obelodanjivanja koja mogu biti korisna u svetlu činjenice da će ta pitanja biti obelodanjena (saopštena) u *izveštaju nezavisnog revizora*.

Poslovanje privrednih subjekata odvija se kroz finansijske i nefinansijske procese (10, 561). Ovi procesi se obuhvataju i revizijom finansijskih izveštaja, sa posebnom pažnjom kroz ključna pitanja revizije. Otežano finansijsko izveštavanje (11, 38) zbog povećanih zahteva finansijskog i nefinansijskog izveštavanja, usmerava revizorsku profesiju na promenu i primenu novih standarda revizije. Nove tehnologije i tehnike (5, 212) u savremenom poslovnom okruženju postaju izazov za proces revizije finansijskih izveštaja. U cilju dobijanja blagovremenih rezultata (6, 198) u procesu revizije, revizori unapređuju svoje izveštaje, one za koje su zainteresovani njihovi korisnici.

OPIS POJEDINAČNIH KLJUČNIH PITANJA REVIZIJE

Pri formulisanju teksta konkretnog *ključnog pitanja revizije* koje će obelodaniti u svom izveštaju, revizor treba da vodi računa da tekst formuliše tako da korisnici njegovog izveštaja shvate značaj tog ključnog pitanja revizije u kontekstu revizije finansijskih izveštaja kao celine (ne sadrži ili sugerise diskretno revizorovo mišljenje o pojedinim elementima finansijskih izveštaja), kao i odnos između *ključnih pitanja revizije* i drugih elemenata izveštaja revizora, uključujući i mišljenje revizora. Posebnu pažnju treba da obrati da jezik (stil) pisanja koji koristi u opisu ključnog pitanja revizije ne navede korisnika na zaključak da to pitanje nije na odgovarajući način rešeno od strane revizora u formiranju mišljenja o finansijskim izveštajima. Dalje, revizor treba da izbegava tzv. generički ili standardizovani jezik, već da objašnjenje tog pitanja bude povezano sa konkretnim specifičnim okolnostima pravnog lica. Drugim rečima, treba da izbegava da ključna pitanja saopštava u obliku opštih fraza, pa da se tako objašnjeno ključno pitanje revizije može prekopirati i prikazati u *izveštaju nezavisnog revizora* za sva druga pravna lica kojima taj revizor vrši reviziju. Pitanja koja se direktno odnose na specifične okolnosti poslovanja pravnog lica mogu pomoći da se smanji verovatnoća da opisi *ključnih pitanja revizije* postanu previše standardizovani i manje korisni tokom vremena. Na primer, neka pitanja su u određenoj branši (delatnosti) aktuelnija nego u drugoj: kod industrije kućnih aparata – rezervisanje za date garancije je značajno pitanje; kod građevinske industrije – priznavanje prihoda je sigurno značajno pitanje; itd.

Opasnost – standardizacija ključnih pitanja.

Pri formulisanju teksta kojim objavljuje ključno pitanje revizije, revizor treba da uzme u obzir način na koji je o tom pitanju sam klijent revizije pisao u svojim napomenama.

Pri obavljanju revizije finansijskih izveštaja veoma je važan tzv. koncept posebne pažnje revizora (7, 9). Količina detalja koje treba obezbediti u *izveštaju nezavisnog revizora* radi opisiivanja na koji način se revizija bavi *ključnim pitanjima revizije* je pitanje profesionalne odluke revizora.

Opis svakog od *ključnih pitanja revizije* u odeljku „*Ključna pitanja revizije*“ podrazumeva i pozivanje na određena objavljivanja (obelodanjivanja), ako ih je bilo, u finansijskim izveštajima: na primer, navođenjem broja napomene u finansijskim izveštajima. Revizor treba da vodi računa da opis *ključnih pitanja revizije* ne bude puko ponavljanje onoga što je prikazano u finansijskim izveštajima. Pozivanje na konkretno objavljivanje omogućava korisnicima da bolje razumeju kako je rukovodstvo klijenta revizije rešilo konkretno pitanje prilikom sastavljanja finansijskih izveštaja.

Revizor može pri opisu *ključnog pitanja revizije* da skrene pažnju na ključne aspekte relevantnog objavljivanja u napomenama. Sem toga, obim objavljivanja rukovodstva o specifičnim aspektima ili faktorima u odnosu na to kako određeno pitanje utiče na finansijske izveštaje iz tekućeg izveštajnog perioda pomaže revizoru u ukazivanju na posebne aspekte o tome kako je to pitanje rešeno u reviziji, tako da korisnici mogu shvatiti zašto je to pitanje *ključno pitanje revizije*. Na primer:

- Kada je klijent revizije u napomenama obelodanio informacije o primenjenim računovodstvenim procenama, revizor pri opisu *ključnog pitanja revizije* može skrenuti pažnju na korišćene ključne pretpostavke, na moguće raspone procenjenih vrednosti i na druge kvantitativne podatke; dok time istovremeno objašnjava i zašto je to pitanje klasifikovano kao jedno od najvažnijih u reviziji. Naravno, navodi i kako je to pitanje rešeno u reviziji.
- Kada revizor u skladu sa MSR 570 zaključi da ne postoje materijalne nesigurnosti koje se odnose na događaje ili uslove koji mogu staviti značajnu sumnju na sposobnost pravnog lica (klijenta revizije) da nastavi da posluje po principu stalnosti, on ipak može smatrati da se jedno ili više pitanja, koja se odnose na ovaj zaključak, smatraju *ključnim pitanjima revizije*. U takvim okolnostima revizorov opis takvih *ključnih pitanja revizije* u *izveštaju nezavisnog revizora* može uključivati aspekte identifikovanih događaja ili uslova objavljenih u finansijskim izveštajima, kao što su značajni poslovni gubici, raspoloživi izvori zaduživanja i moguće refinansiranje obaveza, ili nepridržavanje ugovora o kreditu i drugih srodnih okolnosti.

Način objašnjenja *ključnog pitanja revizije* treba da bude takav da na sažet i razumljiv način omogući korisnicima finansijskih izveštaja da razumeju:

- zašto je to pitanje jedno od najvažnijih u reviziji i
- na koji način je to pitanje rešeno u reviziji.

Zbog toga bi, tehnički posmatrano, objašnjenje svakog *ključnog pitanja revizije* moglo da ima sledeću formu:

Ključno pitanje revizije	Kako je ovo pitanje rešeno u reviziji
Tačnost prihoda od prodaje robe	
U Napomenama je u vezi sa prihodima dato objašnjenje pod brojem 12. Prihod je važna mera koja se koristi za...	Naše procedure revizije za testiranje tačnosti iskazanog prihoda od prodaje robe uglavnom se sastoje od...

Revizor treba da izbegava visokostručne revizijske termine, jer većina korisnika finansijskih izveštaja nema potrebno znanje

iz revizije. Adekvatnost opisa *ključnog pitanja revizije* je pitanje profesionalne procene revizora.

Priroda i obim informacija koje obelodanjuje revizor imaju za cilj da budu uravnoteženi u kontekstu odgovornosti odgovarajućih strana – revizor treba da pruži korisne informacije u sažetom i razumljivom obliku, ali da istovremeno to ne bude neprimereno, jer on nije izvor originalnih informacija o pravnom licu. Naime, revizor ne treba pri opisu *ključnog pitanja revizije* da na neprimeren način pruža originalne informacije o pravnom licu (klijentu revizije). Jer, opis *ključnog pitanja revizije* obično nije sam po sebi izvor originalnih informacija o pravnom licu, već to pitanje opisuje u kontekstu revizije. Međutim, revizor može smatrati da je potrebno da uključi dodatne informacije radi pojašnjenja zašto to pitanje smatra jednim od najznačajnijih u reviziji i stoga je utvrđeno da je jedno od *ključnih pitanja revizije*, kao i na koji je način to pitanje rešeno u reviziji, pod uslovom da objavljivanje takvih informacija nije zabranjeno zakonom ili propisom. Na primer, ako bi pitanje stalnosti poslovanja revizor tretirao kao jedno od ključnih pitanja revizije, obelodanjivanje bi moglo da sadrži i sledeće originalne informacije:

... U tekućem izveštajnom periodu došlo je do značajnih promena na tržištu na kojem usluge pruža „Student“ A.D. Naime, tržište je poraslo za 20%, s tim da je učešće „Student“ A.D. palo sa 15% na 13% zbog pojave nove konkurencije...

Kada revizor utvrdi da su takve informacije potrebne, on može ohrabriti (savetovati) rukovodstvo ili lica ovlašćena za upravljanje da, recimo, u napomenama obelodane dodatne informacije, što bi revizoru omogućilo da on ne bude taj koji obelodanjuje originalne informacije (u svom izveštaju nezavisnog revizora).

ZAŠTO JE DATO PITANJE OZNAČENO KAO KLJUČNO PITANJE REVIZIJE?

U opisu svakog *ključnog pitanja revizije* mora stajati i revizorovo objašnjenje zašto on smatra da je to pitanje moralo biti klasifikovano kao *ključno pitanje revizije*.

Kao glavni kriterijum za određivanje šta uključiti u opis *ključnog pitanja revizije* revizor može koristiti značaj i upotrebljivost tih informacija za korisnike finansijskih izveštaja. Revizor može da razmotri i da li će opis tih pitanja omogućiti bolje razumevanje obavljene revizije i odluke revizora o vrsti mišljenja.

Prilikom opisivanja zašto revizor smatra to pitanje za jedno od najznačajnijih, može biti korisno da revizor istakne specifičnosti i uslove poslovanja pravnog lica (klijenta revizije) koje su povezane sa tim pitanjem. Na primer:

- ekonomski uslovi poslovanja klijenta revizije mogu uticati na sposobnost revizora da pribavi određene revizijske dokaze: *na primer, u slučaju nerazvijenosti tržišta hartija od vrednosti nije moguće za neke hartije od vrednosti pribaviti njihove berzanske cene;*
- nove ili računovodstvene politike u razvoju – *na primer, ukoliko se klijent revizije odluči da za investicione nekretnine (koje predstavljaju značajan deo njegove imovine) primeni umesto modela troška nabavke model fer vrednosti, revizor tu promenu može smatrati jednim od ključnih pitanja revizije. Ili predstojeća primena MSFI 15 – Prihodi po osnovu ugovora sa kupcima može biti razlog da revizor priznavanje prihoda tretira kao ključno pitanje revizije. Poželjno bi bilo da revizor savetuje klijentu revizije da u Napomenama obelodani kakav će uticaj na finansijsko izveštavanje (i njegovo poslovanje) imati prelazak na primenu tog standarda;*
- promene strategije ili poslovnog modela pravnog lica (klijenta revizije) koje je imalo značajan uticaj na finansijske izveštaje – *na primer, klijent revizije je u tekućem izveštajnom periodu uzeo franšizu za pružanje određene vrste usluga.*

Revizor treba da uzme u obzir i okolnosti koje su uticale na donošenje konkretnih odluka u vezi sa finansijskim izveštavanjem klijenta revizije – *na primer, značajne promene uslova poslovanja, kao što su promene kursa nacionalne valute u odnosu na druge valute ili povećanje (odnosno, smanjenje) inflacije mogu zahtevati donošenje određenih odluka u vezi sa finansijskim izveštavanjem.*

NA KOJI NAČIN JE KLJUČNO PITANJE REŠENO U REVIZIJI?

U opisu *ključnog pitanja revizije* revizor treba da napiše na koji način je pitanje rešeno tokom obavljanja revizije. On može da opiše:

- suštinu svog odgovora, tj. pristupa procenjivanju rizika od materijalno značajnih grešaka u vezi sa tim pitanjem;
- kratak rezime izvršenih procedura;
- indikaciju o ishodu postupaka revizora; i
- ključna zapažanja u odnosu na pitanje.

Opisujući suštinu svog odgovora, tj. pristupa procenjivanju rizika od materijalno značajnih grešaka u vezi sa konkretnim pitanjem, revizor može pomoći korisnicima finansijskih izveštaja da bolje shvate specifične okolnosti u vezi sa pravnim licem, kao i značaj odluka revizora potrebnih za rešavanje rizika od materijalno značajnih grešaka. Korisniku finansijskih izveštaja može biti korisno i da zna da su na pristup reviziji mogle da

utiču okolnosti specifične za delatnost pravnog lica, ekonomski uslovi, razvoj industrije, tržišta, itd. Sem toga, za revizora može biti korisno da se u vezi sa navedenim pitanjima pozove na prirodu i obim komunikacije sa *licima ovlašćenim za upravljanje* klijentom revizije.

Poželjno je da revizor, ukoliko je angažovao stručnjaka za određeno pitanje, to navede u prikazu ključnog pitanja revizije. Navođenje činjenice da su korišćene usluge stručnjaka za određenu oblast ne umanjuje revizorovu odgovornost za izraženo mišljenje o finansijskim izveštajima.

Revizor je pozvan na opise procedure, u čemu mora biti racionalan.

Čak i kod složenih revizorskih procedura kod kojih može biti teško da se na jezgrovit način prikažu obavljene procedure (priroda i obim postupaka revizora za ocenu rizika od materijalno značajnih grešaka i njegovih odgovora na te rizike), revizor može proceniti da bi bilo korisno da ipak opiše određene procedure. Takav opis može biti na visokom nivou, a da ne uključuje detaljan opis postupaka.

Pri objašnjavanju na koji način je rešio neko pitanje (na primer, koje revizorske procedure je primenio), revizor treba da vodi računa da to ne stvori utisak da se pojedinačno izjašnjava, tj. daje mišljenje o pojedinim ključnim pitanjima revizije i treba da vodi računa da to opisivanje ni na koji način ne utiče (ili menja) njegovo mišljenje o finansijskim izveštajima kao celine. Poželjno je da u početnom pasusu odeljka „*Ključna pitanja revizije*“ revizor na tu činjenicu skrene pažnju korisnicima svog izveštaja. U tom smislu, kao što smo već rekli, mogao bi u tom uvodnom pasusu navesti sledeću rečenicu: „*Ova pitanja smo razmatrali u kontekstu revizije finansijskih izveštaja kao celine, a pri formiranju celokupnog našeg mišljenja nismo davali zasebno mišljenje o ovim pitanjima.*“

OBELODANJIVANJE KLJUČNIH PITANJA REVIZIJE

Dajemo primer dela izveštaja nezavisnog revizora u kojem on obelodanjuje (komunicira) *ključna pitanja revizije*:

Ključna pitanja revizije

Ključna pitanja revizije su ona pitanja koja su, po našem profesionalnom mišljenju, bila najznačajnija u vršenju revizije finansijskih izveštaja za ovako određen period izveštavanja. Ova pitanja smo razmatrali u kontekstu revizije finansijskih izveštaja kao celine, a pri formiranju našeg celokupnog mišljenja nismo davali zasebno mišljenje o ovim pitanjima. Pored pitanja opisanih u odeljku „*Osnov za kvalifikovano mišljenje*“, odredili smo pitanja koja smo opisali u nastavku kao ključna pitanja revizije koja treba komunicirati u našem izveštaju.

Ključno pitanje revizije	Kako je ovo pitanje rešeno u reviziji
Godwill – Napomena br. 2	

Prema *MSR 36 – Obezvredenje sredstava*, Društvo je dužno da jednom godišnje uradi testiranje goodwill-a na obezvređenost. Ovo godišnje testiranje obezvređenja je značajno za našu reviziju jer je prikazani iznos goodwill-a na dan 31.12.20x7. godine materijalno značajan za finansijske izveštaje. Pored toga, proces procene obezvređenosti goodwill-a je kompleksan, jer se radi u sklopu procene obezvređenosti jedinica koje generišu gotovinu i zasniva se na korišćenju određenih pretpostavki (u konkretnom slučaju rasta prihoda, stope prinosa pogona „A“, diskontne stope i dr.). Korišćene pretpostavke su direktno zavisne od ekonomskih uslova zemalja u koje Društvo izvozi svoje proizvode.

Naše procedure revizije obuhvatale su, između ostalih, korišćenje ekspertske procene korišćenih pretpostavki i metodologije koju je Društvo koristilo za procenu obezvređenosti goodwill-a. Revizorski tim smatra prikladnim korišćene pretpostavke i metodologiju. Konstatovali smo pravilnost izbora jedinica koje generišu gotovinu, kao i ispravnost postupka alokacije goodwill-a na jedinice koje generišu gotovinu.

Takođe smo obratili pažnju na adekvatnost obelodanjivanja, koje je kompletno i sadrži informacije zahtevane relevantnim standardom.

Obelodanjene informacije su u saglasnosti sa urađenom procenom obezvređenosti goodwill-a.

Tačnost prihoda – Napomena br. 13

Prihod je važna mera koja se koristi za procenu uspešnosti Društva. Postoji rizik da prihodi u finansijskim izveštajima budu prikazani u iznosu većem od onoga koji zapravo generiše Društvo. Prihod se priznaje kada se prodajne transakcije završe, kada je roba isporučena kupcu i kada su svi ekonomski rizici preneti sa Društva na kupca. Društvo prihod ostvaruje prodajom robe u prodavnicama, kao i onlajn prodajom. Isporuka je završena kada kupac robu preuzme i plati u prodavnici, ili kada se roba plati od strane kupca i isporuči mu se na njegovoj lokaciji. Ove transakcije se uglavnom obrađuju automatski kroz informacioni sistem Društva. Zbog prirode stavke, kao i načina obavljanja transakcije, opredelili smo se za to da jeste u pitanju ključno pitanje revizije.

Naše procedure revizije za rešavanje rizika od materijalno značajnih grešaka u vezi sa priznavanjem prihoda i postojanjem zaliha su:

- testiranje procedura kontrola uz asistenciju naših IT stručnjaka, uključujući, između ostalih: testiranje automatskog evidentiranja nabavke i prodaje robe, unos uslova prodaje, cene i količine pojedinih artikala, upoređivanje tih podataka sa dokumentima o određivanju cena (cenovnicima i ugovorima);

- detaljna analiza prihoda i vremena njegovog priznanja;

- prisustvovali smo i redovnom godišnjem popisu robe.

Nismo identifikovali nijednu materijalno značajnu razliku između naših postupaka i podataka zabeleženih u poslovnim knjigama Društva.

Ključno pitanje revizije	Kako je ovo pitanje rešeno u reviziji
Restrukturiranje i organizacione promene – Napomena br. 14	
<p>Društvo je od 15.02.20x7. godine u procesu restrukturiranja i sprovodi značajne organizacione promene. Za potrebe restrukturiranja formiralo je rezervisanje u skladu sa <i>MRS 37 – Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna sredstva</i>, koje je po svom iznosu materijalno značajno. Pri obračunu ovog rezervisanja neophodno je uzeti u obzir postignute dogovore sa vladom i relevantnim predstavnicima zaposlenih. Obračun ovog rezervisanja mora da uzme u obzir i stepen ispunjavanja obaveza Društva koje su nametnute prihvaćenim programom restrukturiranja. Postoji rizik da neispunjavanjem obaveza od strane Društva program restrukturiranja bude obustavljen.</p>	<p>Revizorski tim je identifikovao preuzete obaveze Društva po osnovu usvojenog programa restrukturiranja. Za te svrhe smo angažovali eksperta pravne struke. Predmet našeg razmatranja bilo je i ispunjavanje preuzetih obaveza Društva. U okviru naše revizije proučavali smo prepisku između Društva i Vlade Replike Srbije. Takođe smo razgovarali sa rukovodstvom Društva o statusu pregovora i sprovođenja programa restrukturiranja. Otkrili smo da su pretpostavke i rezultat procene uravnoteženi, da su usaglašeni sa preuzetim obavezama i njihovim ispunjavanjem od strane Društva. Sprovedena obelodanjivanja obezbeđuju dovoljno adekvatnih informacija za razumevanje prirode i rizika u vezi sa sprovednim rezervisanjem.</p>
Promena većinskog vlasnika, otkup sopstvenih akcija i promena pravne forme Društva – Napomena br. 15	
<p>Promena većinskog vlasnika može bitno uticati na dalje poslovanje Društva. Sem toga, prinudni otkup akcija od manjinskih vlasnika, ako se ne uradi u skladu sa relevantnim zakonskim odredbama, može uzrokovati probleme u upravljanju Društvom i naneti štetu Društvu. U 20x7. godini većinski vlasnik akcija Društva postalo je preduzeće „A“. U januaru 20x8. godine sproveo je prinudni otkup 9% preostalih akcija od manjinskih akcionara, a u februaru 20x8. godine Društvo je promenilo pravnu formu u društvo sa ograničenom odgovornošću. S obzirom da se radi o složenom pravnom poslu, ali i zbog promene većinskog vlasnika, smatramo ove događaje jednim od ključnih pitanja revizije.</p>	<p>Revizorski tim je pregledom dokumentacije o prinudnom otkupu akcija, kao i o promeni pravne forme, zaključio da su sve aktivnosti urađene u skladu sa relevantnim zakonskim propisima. U napomenama za 20x7. godinu Društvo je prezentovalo sve relevantne informacije u vezi sa ovim događajima nakon datuma izveštajnog perioda.</p>

ZAKLJUČAK

Istraživanja su pokazala da će poboljšano izveštavanje nezavisnog revizora povećati percepciju vrednosti revizije finansijskih izveštaja. Ako smo saglasni sa time da su finansijski izveštaji važni, kao i da postoje korisnici koji u finansijskim izveštajima traže pravovremene, pouzdane, kompletne i tačne podatke, onda su jasne uloga i važnost revizora (1, 3).

Nova forma i sadržina izveštaja nezavisnog revizora smanjiće jaz između realne potrebe korisnika tog izveštaja i onoga što on sadrži i načina na koji je to u njemu predstavljeno. Ako se ovaj jaz informacija smanji, kvalitet komunikacije između ove dve strane će se poboljšati.

Međutim, sve koristi koje donosi MSR 701 mogu da dođu do izražaja tek kada nezavisni revizori u potpunosti njime ovlađaju i započnu sa njegovom punom primenom, ali i kada korisnici izveštaja nezavisnog revizora budu bili svesni korisnosti informacija sadržanih u odeljku „*Ključna pitanja revizora*”.

Ovaj rad upućuje na buduća istraživanja: Koja su to ključna pitanja revizije koja će se najviše navoditi u izveštaju nezavisnog revizora u Republici Srbiji? Ova istraživanja su već radile pojedine revizorske firme u područjima u kojima su revizori već počeli sa pisanjem ključnih pitanja revizije u svom izveštaju (na primer, KPMG je radio istraživanje za područje Australije i Novog Zelanda).

THE EFFECTS OF KEY AUDIT MATTERS ON THE INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT

SUMMARY

Keywords: key audit matters, ISA 701, communication, independent auditor's report.

This paper investigates the influence of key audit matters (KAM), named in a report of independent auditor on a quality of that report. Implementation of KAM in a report of independent auditor (based on a demand of new International standard of auditing (ISA) 701 Communicating key audit matters in the independent auditor's report) is one of the largest changes in auditing standards since implementation of such standards. The key audit matters are the ones what were the most important according to the auditor's estimation for a audit of finance reports of the report period. The communication in a report of independent auditor for each of the identified KAM secures clear, concise, understandable and specific description of the key question to a audit client. The writing form of KAM section in a paper is given through: examples, giving the reasons why some question is considered as the one of the most important in audit, explanation how such question is solved in an audit and referral on the related disclosure in finance reports.

LITERATURA

1. Bogovac, B., *Revizori su važni, a zašto?*, Uloga revizora u poslovanju, PwC, 2015. <https://www.pwc.rs/sr/publications/assets/PwC-Insert-BiF-June-2015-uloga-revizora-u-poslovanju.pdf>
2. *ISA 701 Communicating key audit matters in the independent auditor's report*, IAASB and IFAC, 2015. https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-701_2.pdf
3. Mališ, S. S., Brozović, M., *Komuniciranje ključnih pitanja revizije u izvješću neovisnog revizora*, Računovodstvo i financije, 62(3), 49-53, 2016, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2016.
4. Pretnar, A. S., *MRevS 701 – Priopćavanje ključnih revizijskih pitanja u izvješću neovisnog revizora*, Računovodstvo, revizija i financije, 5.2016, RRiF-plus d.o.o., Zagreb, 2016.
5. Spalević, Ž., Vićentijević K., *Forenzičko računovodstvo i revizija u digitalnom okruženju*, Kultura polisa, Vol. XIV, No. 33, Kultura – Polis Novi Sad i Institut za evropske studije Beograd, 2017.
6. Spalević, Ž., Vićentijević, K., *Pravni aspekti digitalne forenzike u računovodstvu i reviziji*, Evropsko zakonodavstvo, Vol. XVI, No. 60, Institut za međunarodnu politiku i privredu, Beograd, 2017.
7. Stanišić, M., Petrović, Z., Vićentijević, K., *Značaj promene revizijske regulative za korisnike izveštaja nezavisnog revizora*, FINIZ-2016, Zbornik radova: *Rizici u savremenim uslovima poslovanja*, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2016.
8. Vićentijević, K., *Nova forma i sadržaj izveštaja nezavisnog revizora*, Revizor, godina XX br 77, 2017, Institut za ekonomiku i finansije, Beograd, 2017.
9. Vićentijević, K., *Postupci revizora za identifikovanje ključnih pitanja revizije*, Revizor, godina XX br 79, 2017, RSM, Beograd, 2017.
10. Vićentijević, K., Petrović, Z., *Nefinansijsko izveštavanje u kontekstu zaštite životne sredine*, Ecologica, Vol. XXIV, No. 86, Naučno-stručno društvo za zaštitu životne sredine – Ecologica, Beograd, 2017.
11. Vićentijević, K., Petrović, Z., *Vrednovanje poljoprivrednih proizvoda na datum bilansa u Republici Srbiji*, Agroekonomika, Vol. 46, No. 75, Poljoprivredni fakultet, Novi Sad, 2017.