

**prof.dr.sc. Novak Kondić**

Ekonomski fakultet, Univerzitet u Banjoj Luci, BiH  
novak.kondic@efbl.org

**doc.dr.sc. Jelena Poljašević**

Ekonomski fakultet, Univerzitet u Banjoj Luci, BiH  
jelena.poljasevic@efbl.org

## **ADEKVATNOST PITANJA KOJA DOVODE DO SKRETANJA PAŽNJE U REVIZORSKOM MIŠLJENJU U REPUBLICI SRPSKOJ**

*Pregledni rad*

### **Sažetak**

*U uvjetima sve kompleksnijih finansijskih izvještaja, a u cilju njihovog boljeg razumijevanja, jedan od načina da se poboljša komunikacija između revizora i korisnika je da revizor u svom izvještaju korisnicima skrene pažnju na određena pitanja. Skrećući pažnju, revizor ukazuje korisniku na događaje koji su utjecali na pojedine informacije u finansijskim izvještajima ili koji mogu utjecati na buduće poslovanje poduzeća, a koji mogu biti značajni pri donošenju odluka. Cilj ovog rada je utvrditi je li revizori u Republici Srpskoj skreću pažnju na ona pitanja koja su u skladu sa Međunarodnim revizorskim standardima, te na koja pitanja se pažnja najviše skreće. Istraživanje je izvršeno putem upitnika koji je poslat revizorskim društvima, te analizom revizorskih izvještaja poduzeća koja se kotiraju na Banjalučkoj burzi. Rezultati pokazuju kako revizori često skreću pažnju na pitanja koja nisu u skladu sa Međunarodnim standardima revizije, a koja su mogla dovesti do modificiranog mišljenja. U najvećem broju slučajeva to su revizorska društva koja imaju zaposlenog samo jednog revizora i koja nemaju uspostavljen sustav kontrole kvaliteta. Najčešće pitanje na koje se skreće pažnja, a koje je u skladu sa standardima, stalnost je poslovanja. Međutim, nije moguće utvrditi je li menadžment na odgovarajući način objelodanio informaciju o prijetnji nastanka poslovanja, pa samim time ni jesu li se revizori uvjerali da postoji plan menadžmenta za prevladavanje ove prijetnje. Skretanje pažnje je veoma važan dio revizorskog izvještaja, budući da se u više od pola revizorskih izvještaja skreće pažnja na određena pitanja, a prema analiziranim revizorskim izvještajima poduzeća sa službenog tržišta Banjalučke burze. Upravo iz tog razloga, adekvatnost ovih pitanja utječe na kvalitetu revizorskih izvještaja i povjerenje u revizorsku profesiju.*

**Ključne riječi:** *skretanje pažnje, revizorsko mišljenje, stalnost poslovanja (going concern), kontrola kvalitete*

**JEL:** M42

## 1. UVOD

U cilju zaštite interesa potencijalnih i postojećih investitora, neovisni revizor vrši reviziju finansijskih izvještaja i izražava mišljenje. Formirano mišljenje o finansijskim izvještajima treba se temeljiti na zaključcima koji su izvedeni iz revizijskih dokaza prikupljenih u procesu revizije, koja je obavljena u skladu s Međunarodnim standardima revizije. Revidirani finansijski izvještaji daju korisnicima određenu razinu sigurnosti u kvalitetu prezentiranih finansijskih izvještaja.

Sve strane zainteresirane za poslovanje ovih subjekata, u cilju donošenja odluka, vrše analizu finansijskih izvještaja i ove izvještaje promatraju zajedno sa revizorskim izvještajem. Revizor može izraziti nemodificirano i modificirano mišljenje. Nemodificirano mišljenje se izražava kada su finansijski izvještaji po svim materijalno značajnim aspektima pripremljeni u skladu s primjenljivim okvirom finansijskog izvještavanja, što su u Republici Srpskoj MRS/MSFI. Nemodificirano mišljenje revizora o finansijskim izvještajima ukazuje da su finansijski izvještaji fer i istiniti, i kako se korisnici mogu osloniti na informacije u ovim izvještajima kada vrše njihovu analizu i donose odluke. Modificirano mišljenje se izdaje kada finansijski izvještaji u cjelini nisu bez materijalno pogrešnih iskaza, ili revizor nije bio u mogućnosti da prikupi dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza o iskazima prezentiranim u finansijskim izvještajima.

U određenim situacijama revizor će, bez obzira na dano mišljenje, imati potrebu privući pažnju korisnika finansijskih izvještaja na određene informacije koje su prezentirane ili objelodanjene u finansijskim izvještajima. Ove informacije su fundamentalne za razumijevanje finansijskih izvještaja i skretanje pažnje pomaže korisnicima da uzmu posebno u razmatranje ove informacije kod donošenja odluka. Pitanja / informacije na koje je skrenuta pažnja nikako ne predstavljaju grešku pa samim time ne utiču na dano mišljenje. Ukoliko revizor skrene pažnju na pitanja koja nisu značajna za korisnika, gubi se efikasnost samog revizorskog mišljenja. Međutim, ukoliko je skrenuta pažnja na informacije koje predstavljaju pogrešne iskaze, samo revizorsko mišljenje može biti neadekvatno, odnosno pogrešno, što ima negativan utjecaj kako na povjerenje u revizorske izvještaje tako i na sam proces donošenja odluka korisnika finansijskih izvještaja.

Cilj ovog rada je utvrditi skreću li revizori u Republici Srpskoj pažnju na pitanja koja su fer prezentirana i objelodanjena i koja su fundamentalna za razumijevanje finansijskih izvještaja. Istraživanje će biti sprovedeno analizom odgovora iz upitnika koji su upućeni revizorskim društvima. Nadalje, bit će utvrđeno koliko često se skreće pažnja u izvještajima revizora za poduzeća koja kotiraju na službenom tržištu Banjalučke burze, te na koja pitanja se najčešće skreće pažnja kod ovih poduzeća.

## 2. TEORIJSKA RAZMATRANJA – SKRETANJE PAŽNJE U REVIZORSKIM IZVJEŠTAJIMA

Informacije koje se odnose na poslovanje izvještajnog entiteta, prezentirane su i objelodanjene u financijskim izvještajima. Čitajući i analizirajuće ove izvještaje, korisnici ocjenjuju dosadašnje poslovanje entiteta, ali isto tako predviđaju i buduće. Mnogi korisnici vjeruju kako tradicionalan način komunikacije između revizora i korisnika financijskih izvještaja nije više dovoljan. Zahtijevaju se dodatne informacije o tome na koji način su revizori došli do određenog mišljenja, odnosno zahtijevaju se dodatne informacije o samom klijentu i rizicima sa kojima se on suočava. Kao posljedica prethodnog, regulatori i donositelji standarda u posljednje vrijeme mijenjaju zahtjeve u pogledu revizorskog izvještavanja i na taj način izlaze u susret korisnicima. Velika Britanija je usvojila nove standarde u 2013. godini i revizori su prezentirali svoje prve izvještaje prema ovim standardima u 2014. godini. Investitori i dioničari su pozitivno reagirali na ove nove standarde, odnosno na nove izvještaje revizora<sup>1</sup>.

IAASB je u 2015. godini usvojio nove Međunarodne standarde revizije u cilju unapređenja revizorskog izvještaja. Standardi će biti u primjeni za revizorske izvještaje koji se završavaju na kraju 2016. godine. Najvažnija promjena ogleđa se u tome da će revizori biti u obvezi da u revizorskom izvještaju, za kompanije koje kotiraju na burzi, uključe ključna revizijska pitanja koja predstavljaju oblasti revizije koje su zahtijevale najznačajniju revizorsku pažnju.

Europska unija je usvojila nove zahtjeve revizorskog izvještavanja kao dio reforme revizijskih propisa. Novi propisi će biti u primjeni za godinu koja se završava 2017. godine. EU pristup je sličan pristupu Velike Britanije i IAASB-a. Jedina razlika je zahtjev da se u revizorski izvještaj uključi izjava da se klijentu nisu pružile zabranjene nerevizijske usluge<sup>2</sup>.

Odbor SAD za računovodstveni nadzor (PCAOB) publicirao je inicijalni prijedlog u cilju unapređenja revizorskog izvještavanja u 2013. Godini u smislu da u svom izvještaju revizor osvrne se na ključna pitanja koja su slična, ali ne i identična onima koja se zahtijevaju prema MRS. Kritična revizorska pitanja prema PCAOB predstavljaju područja u reviziji financijskih izvještaja koje su bile značajno teška za revizora.

<sup>1</sup> Vidjeti New UK Auditor's Report Update: Findings from the FTSE 100 New Auditor's Reports, Citi Research, Western Europe, 3 September 2014, and New UK Auditor's Reports: A Review of the New Information, Citi Research, Western Europe, 27 March 2014.

<sup>2</sup> Vidjeti Article 10(2)(f) of Regulation (EU) No. 537/2014 of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 on specific requirements regarding statutory audit of public interest entities and repealing Commission Decision 2005/909/EC.

Iz prethodnog, možemo zaključiti kako se navedenim promjenama nastoji uspostaviti kvalitetnija komunikacija između korisnika i revizora financijskih izvještaja. Još uvijek nije jasno hoće li ove promjene zadovoljiti očekivanja korisnika i prevladati, bar djelomično, informacijski gap koji postoji. Istraživanja pokazuju, kako bez obzira na stalna poboljšanja sadržaja i formata revizorskog izvještaja tokom godina, i dalje se smatra da ovi izvještaji imaju malu informativnu korist<sup>3</sup>. Eksperimentalne studije o utjecaju dodatnog objavljivanja u revizorskim izvještajima, koji se odnose na financijske izvještaje, nedorečene su i većina ukazuje da ne postoji značajan utjecaj na korisnike<sup>4</sup>.

Jedan od načina bolje komunikacije između revizora i korisnika kojeg trenutno propisuju standardi, a u cilju boljeg razumijevanja financijskih izvještaja, taj je da revizor u svom izvještaju korisnicima skrene pažnju na određena pitanja.

Kako bi revizor skrenuo pažnju na određena pitanja, prvi uvjet je da pitanja budu fundamentalna za razumijevanje financijskih izvještaja, te da budu adekvatno prezentirana i objelodanjena u financijskim izvještajima, odnosno, revizor ne može skrenuti pažnju na nešto što nije prezentirano ili objelodanjeno. Način na koji revizor skreće pažnju je putem posebnog pasusa, koji se u revizorskom izvještaju nalazi ispod pasusa kojim se izražava mišljenje. Skretanje pažnje uvijek se vrši na način da se revizor pozove na mjesto u financijskim izvještajima gdje je navedeno pitanje prezentirano ili objelodanjeno. Skretanje pažnje ni u kom slučaju ne može biti zamjena za modificirano mišljenje. Pitanja na koja se skreće pažnja su fer i objektivno prezentirana, i u vezi sa njima revizor je skupio dovoljno revizijskih dokaza da ova pitanja ne predstavljaju materijalno pogrešan iskaz u financijskim izvještajima.

Međutim, skretanje pažnje na pitanja koja nisu fundamentalna za razumijevanje financijskih izvještaja može umanjiti efektivnost revizorskog mišljenja<sup>5</sup>. Istraživanje, koje su proveli Sirois, Bera, Bedard i Jha<sup>6</sup>, pokazuje da ukoliko je na određena pitanja skrenuta pažnja, korisnici ponovo pregledaju ta pitanja u financijskim izvještajima. Komunikacija o ovim pitanjima, u skladu sa IAASB i

<sup>3</sup> Church, B. K., S. M. Davis, and S. A. McCracken. 2008. The Auditor's Reporting Model: A Literature Overview and Research Synthesis. *Accounting Horizons* 22 (1):69-90. i International Auditing and Assurance Standards Board. 2011. Consultation Paper: Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change.

<sup>4</sup> Mock, T. J., J. Bédard, P. J. Coram, S. M. Davis, R. Espahbodi, and R. C. Warne. 2013. The Audit Reporting Model: Current Research Synthesis and Implications. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 32 (Supplement 1):323-351.

<sup>5</sup> International Auditing and Assurance Standards Board. "IAS 706, paragraph 63 (d).", 2013.

<sup>6</sup> Sirois, Bera, Bedard, Jha: "The Informational Value of Emphasis of Matter Paragraphs and Auditor Commentaries: Evidence from an Eye-tracking Study", International Association for Accounting Education Research (IAAER) under the Informing the IAASB Standard Setting Process IAAER – KPMG Research Opportunities, august 2013.

PCAOB, putokaz je koji pomaže korisnicima da se kreću kroz financijske izvještaje i fokusiraju na pitanja koja je naglasio revizor. Istovremeno, korisnici manje pažnje obraćaju na druga pitanja na koja nije skrenuta pažnja. Također, više pažnje se obraća kada je skrenuta pažnja na jedno nego na više pitanja. U skladu sa prethodnim, autori sugeriraju da revizori trebaju biti pažljiviji u odabiru pitanja i broja pitanja, na koje se skreće pažnja.

Kada se govori o pitanjima na koja treba skrenuti pažnju, MSR ukazuju da to trebaju biti pitanja koja su fundamentalna za razumijevanje financijskih izvještaja kao što su:

- 1) okvir financijskog izvještavanja propisan zakonom bi bio neprihvatljiv da nema činjenice da je ovaj okvir propisan zakonom,
- 2) značajna nesigurnost koja se odnosi na računovodstvene procjene,
- 3) značajna nesigurnosti koja postoji u vezi sa upotrebom going concern pretpostavke, ali ista je prema revizoru zadovoljavajuće objelodanjena u financijskim izvještajima,
- 4) računovodstveni standard je primijenjen prije datuma efektivne primjene i ima prožimajući efekt na financijske izvještaje,
- 5) financijski izvještaji su pripremljeni prema okviru za specijalne namjene,
- 6) velika katastrofa koja je imala i ima i dalje značajan utjecaj na financijsku poziciju entiteta,
- 7) izdavanje novog ili dopunjenog revizorskog izvještaja koji se odnosi na naknadne događaje zbog kojih su financijski izvještaji izmijenjeni,
- 8) postojanje nedoumice u vezi sa ishodom pravnog spora ili postupka regulatornog tijela,
- 9) financijski izvještaji za tekući period sadrže korigirane iznose za prethodnu godinu zbog materijalno značajnih grešaka koje su adekvatno objelodanjene.

Navedena pitanja mogu se sumirati u dvije grupe. U prvu grupu se ubrajaju pitanja koja se odnose na primjenljiv okvir izvještavanja, raniju primjenu računovodstvenih standarda, te financijske izvještaje koji su zbog materijalno značajnih grešaka ili naknadnih događaja korigirani. Na ova pitanja se skreće pažnja budući da ona utiču na sadržaj financijskih izvještaja, odnosno na kvalitet povijesnih informacija sadržanih u financijskim izvještajima. U Republici Srpskoj ne postoji okvir financijskog izvještavanja za posebne namjene, a propisani okvir za redovno poslovanje usuglašen je s MRS /MSFI što ukazuje da se na ova pitanja ne može ni skrenuti pažnja. Kada se govori o nesigurnosti vezanoj za računovodstvene procjene, svjedoci smo da računovodstveni standardi danas više nego ikada zahtijevaju od menadžmenta poduzeća brojne računovodstvene procjene. Ukoliko su procjene izvršene na bazi kvalitetnih informacija, i ukoliko su objektivne, one ne narušavaju fer prezentaciju položaja i uspješnosti poduzeća. Međutim,

u uvjetima nepostojanja aktivnih tržišta, na primjer, vrednovanje vrijednosnih papira se vrši na osnovu uvažavanja određenih pretpostavki. Upravo vrijednost ove vrste imovine ovisi od ispunjenja ovih pretpostavke te postoji nesigurnost vezana za procjenu na što revizor može skrenuti pažnju. Na raniju primjenu standarda revizor može skrenuti pažnju samo ukoliko se efekti ove primjene prožimaju na financijske izvještaje, odnosno ako su materijalno značajni i odnose se na više pozicija bilance. Nakon izdavanja revizorskog izvještaja, menadžment poduzeća može izdati izmijenjene financijske izvještaje uslijed naknadnih događaja. Ovi događaji su nastali nakon datuma financijskih izvještaja, ali poduzeće treba korigirati iznose koji su već priznati u financijskim izvještajima, kako bi odrazio naknadni (korektivni) događaj nastao nakon izvještajnog razdoblja. Primjeri takvih događaja su: rješenje sudskog spora, stečaj kupca, značajno obezvređenje zaliha prodanih nakon dana bilance, koji potvrđuju da su zalihe i na dan bilance bile obezvrijeđene, otkrivene kriminalne radnje, i drugi. Ukoliko su ovi događaji objektivno prikazani u financijskim izvještajima, revizor sastavlja novi izvještaj ili dopunjuje postojećim pasusom o skretanju pažnje u kojem će navesti obavljene dodatne revizorske postupke vezane za naknadni događaj.

Greške nastale u prethodnim godinama mogu biti otkrivene i evidentirane u tekućoj godini. Ukoliko su ove greške materijalno značajne dovode do promjena na računima stanja tekuće godine, promjene rezultata prethodne godine i promjene usporedivih podataka za prethodnu godinu u financijskim izvještajima tekuće godine. U cilju boljeg razumijevanja financijskih izvještaja, revizor na ispravke grešaka skreće pažnju.

U drugu grupu pitanja se ubrajaju ona koja mogu imati utjecaj na financijske izvještaje entiteta u budućem obračunskom razdoblju. Ishod sudskih sporovi, koje vodi poduzeće na dan bilance, može biti neizvjestan, ali revizor treba ukazati korisnicima kako u narednom razdoblju ovaj događaj može značajno utjecati na položaj i uspješnost poduzeća. Ukoliko je neka prirodna katastrofa u prethodnom razdoblju imala utjecaja na poslovanje poduzeća, ali se njen utjecaj nastavlja i u narednom razdoblju, korisnicima treba skrenuti pažnju da će poslovanje poduzeća između ostalog uvelike ovisiti od ove katastrofe.

U okviru pitanja koja imaju utjecaj na buduće poslovanje, jedno od najvažnijih je postoji li nesigurnost u stalnost poslovanja entiteta, odnosno je li upotreba going concern principa u sastavljanju financijskih izvještaja opravdana. Kao što je poznato, jedna od osnovnih pretpostavki u okviru za sastavljanje i prezentaciju financijskih izvještaja, pretpostavka je kako će izvještajni entitet nastaviti i ubuduće sa poslovanjem, a najkraće u periodu od godinu dana. Ova pretpostavka određuje sadržaj financijskih izvještaja, odnosno način vrednovanja imovine i

obveza. Kada postoji sumnja u stalnost poslovanja, procjena imovine i obveza u skladu s ovom pretpostavkom, dovodi do materijalno pogrešnih izvještaja.

U okviru revizijskog procesa, pitanje adekvatnosti pretpostavke o stalnosti poslovanja doživljava se i kao kritično i kao teško<sup>7</sup>. Kako bi procijenio ja li je pretpostavka o stalnosti poslovanja adekvatna, revizor treba osmisliti revizorske postupke i prikupiti dovoljno adekvatnih revizorskih dokaza. Cjelokupni revizorski proces mora biti obavljen u skladu sa MSR, kako bi se osigurala minimalna kvaliteta obavljenog posla. MRS 570 zahtijeva da revizor, prvenstveno, utvrdi je li upotreba going concern principa opravdana, a zatim da utvrdi postoje li indikatori koji ukazuju na nesigurnost u nastavak poslovanja u narednom razdoblju.

Ukoliko, na bazi prikupljenih dokaza, revizor utvrdi da pretpostavka o stalnosti poslovanja nije zadovoljena, izdati će negativno mišljenje. U slučajevima da je pretpostavka o stalnosti poslovanja zadovoljena, ali postoji sumnja u nastavak poslovanja, potrebno je prikupiti dokazi o tome što je menadžment poduzeo i planirao poduzeti, koje akcije kojima se rješavaju utvrđene poteškoće. Menadžment, ako je izvršio adekvatno objelodanjivanje u financijskim izvještajima, a ono je vezano za postojanje značajne neizvjesnosti, revizor izdaje nemodificirano mišljenje i uključuje pasus sa skretanjem pažnje ističući postojanje neizvjesnosti povezane s događajima ili uvjetima, koji mogu dovesti u sumnju da entitet nastavi s poslovanjem, i skrećući pažnju na notu u financijskim izvještajima koja objelodanjuje ovu činjenicu. Ukoliko, međutim, menadžment nije izvršio adekvatno objelodanjivanje, revizor će izdati kvalificirano ili negativno mišljenje.

Studije pokazuju da se uključivanjem pasusa o skretanju pažnje, vezano za stalnost poslovanja, pružaju vrijedne informacije investitorima o rizicima sa kojima se mogu susresti<sup>8</sup>, odnosno, istraživanja pokazuju da tržište negativno reagira na izvještaj koji sadrži skretanje pažnje vezano za stalnosti poslovanja<sup>9</sup> Kaplan i Williams<sup>10</sup> istražili su kako revizori poduzeća, koja su u financijskim problemima, često izdaju mišljenje sa paragrafom o skretanju pažnje u cilju izbjegavanja sudske parnice u slučaju bankrota ili likvidacije poduzeća u narednim razdobljima.

<sup>7</sup> Kelly, C., Yong, E., & Gibson, R. (1990). Auditors' perception of the audit process. Occasional Paper No. 109, Deakin University, February 1990, 1-28.

<sup>8</sup> Blay, A. D., Geiger, M. A., & North, D. S. (2011). The auditor's going-concern opinion as a communication of risk. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 30(2), 77-102.

<sup>9</sup> Blay, A. D., & Geiger, M. A. (2001). Market expectations for first-timers of going concern recipients. *Journal of Accounting, Auditing, and Finance*, 73-96. i Menon, K., & Williams, D. (2010). Investor reaction to going concern audit reports. *The Accounting Review*, 85(6), 2075-2106.

<sup>10</sup> Kaplan, S. E., & Williams, D. D. (2012). The changing relationship between audit firm size and going concern reporting. *Accounting, Organizations, and Society*, 37(5), 322-341.



Dovoljnost i pouzdanost prikupljenih dokaza, na bazi kojih revizor donosi zaključke, pa prema tome i o adekvatnosti pretpostavke o stalnosti poslovanja, bazira se na revizorovom profesionalnom sudu. Ipak, profesionalni sud ne može biti tako širok da bude protivan MSR. Budući da se revizija u najvećem dijelu temelji na revizorovom profesionalnom sudu, revizorski proces može kreirati rizik da revizor pogriješi u svojim zaključcima i izda neodgovarajuće mišljenje.

### 3. METODE ISTRAŽIVANJA

Prema Zakonu o računovodstvu i reviziji Republike Srpske, društva koja imaju obvezu revidiranja svojih finansijskih izvještaja, subjekti su od javnog interesa, odnosno društva čijim se dužničkim i vlasničkim vrijednosnim papirima trguje na burzi, ili su ovi instrumenti u postupku emisije, banke, osiguravajuća društva, lizing društva, mikrokreditne organizacije, burze, brokersko-dilerska društva, druge finansijske organizacije i javna poduzeća. Ostala društva mogu dobrovoljno vršiti reviziju svojih izvještaja. Istovremeno, prema registru Vlade Republike Srpske na dan 25.06.2015. godine u Republici Srpskoj posluju 53 društva za reviziju. Sva revizorska društva, bez obzira na veličinu, odnosno broj zaposlenih, revizori mogu revidirati finansijske izvještaje bilo kojeg subjekta od javnog interesa.

U cilju kontrole kvaliteta rada revizorskih društava, Savez računovođa i revizora Republike Srpske je 2012. godine formirao Komisiju za praćenje, primjenu i kontrolu primjene propisa iz oblasti računovodstva i revizije (u daljem tekstu: Komisija). Osnovni cilj ove Komisije je utvrđivanje posluju li društva i obavljaju li profesionalnu djelatnost u skladu sa propisima iz oblasti računovodstva i revizije koji se primjenjuju u Republici Srpskoj, a koji podrazumijevaju Međunarodne računovodstvene standarde (IAS), Međunarodne standarde finansijskog izvještavanja (IFRS), Međunarodne standarde revizije i kontrole kvaliteta (ISA), Međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor (IPSAS), Kodeks etike za profesionalne računovođe i prateća uputstva, objašnjenja i smjernice koje donosi Odbor za međunarodne računovodstvene (IASB) i sva prateća uputstva, objašnjenja i smjernice koje donosi Međunarodna federacija računovođa (IFAC), te pravilnike računovodstvene profesije koje donosi Upravni odbor Saveza.

Kontrola kvalitete osmišljena je kao kontrola pravnih osoba i kontrola fizičkih osoba. Kada je predmet kontrole kvaliteta rada pravna osoba, kontrola kvalitete rada trebala bi biti oblikovana tako da omogućiti postizanje razumnog uvjerenja da je subjekt kontrole pravna osoba usvojila adekvatan sustav kontrole kvalitete za svoje poslove vezane za obavljanje profesionalne djelatnosti i da se pridržava sustav kao takav, te da su subjekti kontrole pravne osobe i timovi na angažmanu poštivali profesionalne standarde primjenljive regulative i pravne zahtjeve tokom



obavljanja profesionalne djelatnosti<sup>11</sup>. Kontrolu kvalitete pravnih osoba Komisija provodi direktnom kontrolom, kontinuiranom kontrolom i izvanrednom kontrolom (po posebnoj prijavi).

Kako bi dobili odgovore na pitanje je li revizorska društva skreću pažnju na pitanja koja su u skladu sa MRS, Komisija je dostavila upitnik svim revizorskim društvima koja obavljaju reviziju na teritoriji Republike Srpske. U upitniku, koji je dostavljen ovim društvima, za angažmane za 2013. godinu (upitnici poslani u kolovozu 2014. godine dok su rezultati dobiveni do kraja rujna 2014. godine), između ostalih, revizorskim društvima je postavljeno sljedeće pitanje: "Ukoliko ste skretali pažnju u određenim izvještajima koja su pitanja bila razlog za skretanje pažnje". Analizom ovih odgovora doći će se do informacija o vrsti pitanja za koja je skrenuta pažnja, koliko revizorskih društava skreće pažnju u svojim izvještajima, te koja je struktura izdanih revizorskih mišljenja. Međutim, iz navedenog istraživanja putem upitnika ne mogu se dobiti informacije o učestalosti skretanja pažnje. Iz tog razloga izvršeno je dalje istraživanje revizorskih izvještaja izdanih za financijske izvještaje za 2013. godinu kod dioničarskih društava, koja kotiraju na službenom tržištu Banjalučke burze, budući da su njihovi revizorski izvještaji javno dostupni. Cilj ovog istraživanja bio je utvrditi učestalost skretanja pažnje kod ovih poduzeća, vrstu pitanja na koje je skrenuta pažnja, te karakteristike revizorskih društava koja su na neodgovarajuća pitanja skretala pažnju.

#### 4. REZULTATI ISTRAŽIVANJA

Komisija za kontrolu kvaliteta u toku je 2014. godine uputila na adrese 53 licencirana revizorska društva upitnik za revizorske angažmane koji se odnose na 2013. godinu. Upitnik je podijeljen na dva dijela; prvi dio se sastoji od pitanja koja se odnose na opće informacije o društvu, te pitanja vezana za samu metodologiju i poznavanje MRS. U okviru ovih pitanje je i pitanje, koje je u fokusu našeg istraživanja. Drugi dio upitnika se odnosi na detalje angažmana iz 2013. godine. Od navedenog broja društava, 22 društva nisu imala angažmane, te nisu dostavili popunjene upitnike. Navedena revizorska društva, njih 31, revidirala su 588 financijskih izvještaja za 2013. godinu. Kada govorimo o strukturi izdanih revizorskih mišljenja, 70% mišljenja je pozitivno, 27% je mišljenja s rezervom, 1,5% negativnih i 1,5% uzdržanih mišljenja

Analizom 31 popunjenog upitnika utvrđeno je kako je 19 revizorskih društava skretalo pažnju u svojim revizorskim izvještajima. Uglavnom su sva društva navela nekoliko pitanja zbog kojih skreću pažnju. Pitanja zbog kojih su ova društva skretala pažnju u svojim izvještajima podijeljena su prvenstveno, prema tome da

<sup>11</sup> Pravilnik o kontroli kvaliteta rada članova Saveza računovođa i revizora Republike Srpske

li su ova pitanja u skladu sa MRS ili nisu. U okviru pitanja koja su u skladu sa MRS napravljena je podjela na ona koja objašnjavaju postojeće povijesne informacije i ona koja mogu imati utjecaj na buduće poslovanje poduzeća.

Tabela 1. Pitanja zbog kojih je skrenuta pažnja a koja su u skladu sa MRS

Vrsta pitanja	Broj revizorskih društava
1. Pitanja koja imaju utjecaj na kvalitetu povijesnih informacija	
Postojanje povezanih lica	1
2. Pitanja koja mogu imati utjecaj na buduće poslovanje klijenta	
Stalnost poslovanja (going concern)	11
Postojanje sudskih sporova	3
Naknadni događaji	1

Izvor: obrada autora

Tabela 2. Pitanja zbog kojih je skrenuta pažnja a koja nisu u skladu sa MRS

Vrsta pitanja	Broj revizorskih društava
Nisu izvršena rezerviranja	4
Neadekvatna procijenjena potraživanja	4
Nije izvršena procjena imovine	4
Neadekvatan tretman revalorizacijskih rezervi	2
Nisu popisane zalihe	2
Vlasništvo nad imovinom nije upisano u katastar	4
Neodgovarajuća ili nepostojanje evidencije	3
Ostalo (hipoteka, računovodstvene politike nisu u skladu sa MRS/MSFI, neadekvatno utvrđene poreske obaveze)	po 1

Izvor: obrada autora

Usporedbom tablice 1. i 2. može se uočiti kako su revizorska društva često skretala pažnju na pitanja koja nisu u skladu sa MRS. Kao što se može vidjeti iz prve tablice, u okviru pitanja na koja se skreće pažnja, kako bi se stavio fokus na određenu informaciju iz financijskih izvještaja koja je imala utjecaj na poslovanje, navedeno je samo jedno pitanje i to postojanje povezanih osoba. Ovo pitanje je istaklo samo jedno revizorsko društvo. U okviru pitanja koja mogu imati utjecaja na buduće poslovanje, navodi se postojanje sudskih sporova, naknadni događaji, ali i stalnosti poslovanja kao najčešće pitanje.

Pitanja iz tablice 2., kao što je neadekvatno priznavanje potraživanja, zaliha, rezerviranja, revalorizacijskih rezervi i ostale imovine, te nepostojanje evidencija, nepostojanje dokaza o vlasništvu, neusuglašenosti s MRS/MSFI pitanja su koja ne mogu dovesti do skretanja pažnje. Kao što je u MSR 706 navedeno, da bi se na

određeno pitanje skrenula pažnja, ova pitanja trebaju biti fer i objektivno prezentirana, je li u vezi sa njima revizor skupio dovoljno revizijskih dokaza, te da ova pitanja ne predstavljaju materijalno pogrešan iskaz u financijskim izvještajima. Neadekvatno priznavanje, vrednovanje ili objelodanjivanje, kao pitanja na koja su revizori skrenuli pažnju, mogu predstavljati grešku koja može biti materijalno značajna ili materijalno beznačajna. Ukoliko je greška materijalno značajna, revizor će izraziti modificirano mišljenje i to će pitanje biti u osnovi za davanje modificiranog mišljenja. U slučaju da je greška materijalno beznačajna, revizor izražava nemodificirano mišljenje i to pitanje nigdje ne navodi u revizorskom mišljenju, jer je ono beznačajno i nije fundamentalno za razumijevanje financijskih izvještaja.

Od 19 revizorskih društava, koja su skretala pažnju u svojim revizorskim izvještajima, čak njih 14 je skretalo pažnju na pitanja, na koja se prema MSR 570 ne skreće pažnja. Neadekvatno skretanje pažnje kod velikog broja revizorskih društava može biti posljedica dosadašnjeg nepostojanja kontrole kvaliteta rada revizorskih društava u Republici Srpskoj. Od 14 revizorskih društava, koja su skretala pažnju na pitanja koja nisu fer prezentirana, njih 10 ima zaposlenog jednog revizora. Ova informacija je važna budući da je kod jednočlanih revizorskih društava veoma teško uspostaviti adekvatan sustav kontrole kvaliteta. U tom pravcu potrebno je kod ovih društava uspostaviti sistem eksterne kontrole kvaliteta, kako bi se navedene greške u revizorskim izvještajima eliminirale. Veliki broj revizorskih društava, koja su skretala pažnju na neadekvatna pitanja, mogu izazvati sumnju u izdana revizorska mišljenja, pa i poljuljati revizorsku profesiju u cjelini. Može se postaviti pitanje je li ova društva revidiraju veliki broj poduzeća i jesu li ta poduzeća javno odgovorna.

Odgovor na navedena pitanja dobiven je analizom revizorskih izvještaja poduzeća, koja kotiraju na službenom tržištu Banjalučke burze. Utvrđeno je da od 32 društva koja kotiraju na ovom tržištu, njih 24 je dobilo pozitivno revizorsko mišljenje i 8 mišljenje s rezervom. Nadalje, u 19 revizorskih izvještaja korisnicima je skrenuta pažnja na određena pitanja što predstavlja skretanje pažnje u 59% revizorskih izvještaja. Visok postotak izvještaja, u kojima je skrenuta pažnja, ukazuje na to kako je izbor adekvatnog pitanja veoma važan, kako zbog davanja odgovarajućeg mišljenja, tako i zbog informacija koje korisnici upotrebljavaju za donošenje odluka. Pažnja je skrenuta kod devet mišljenja s rezervom i 10 pozitivnih mišljenja.

Tabela 3. Pitanja zbog kojih je skrenuta pažnja u revizorskim izvještajima društava koja kotiraju na službenom tržištu Banjalučke burze

Vrsta pitanja	Broj revizorskih izvještaja
1. Pitanja zbog kojih je skrenuta pažnja a koja su u skladu sa MRS	
Stalnost poslovanja (going concern)	7
Postojanje sudskih sporova	6
Prirodne katastrofe	3
Gubici na distributivnim mrežama	5
Postojanje garancija, hipoteka	3
2. Pitanja zbog kojih je skrenuta pažnja a koja nisu u skladu sa MRS	
Neadekvatna procjena imovine	3

Izvor: obrada autora

U okviru pitanja koja su u skladu sa MRS, u 16 izvještaja su to bila pitanja koja mogu utjecati na buduće poslovanje, dok je 8 skretanja pažnje bilo na pitanja koja su utjecala na revidirane financijske izvještaje. Pitanje, zbog kojeg je najčešće skrenuta pažnja, je sumnja u nastavak poslovanja, pa ćemo ovom pitanju posvetiti dodatnu pažnju. Podsjećanja radi, prema paragrafu 18. MSR 570 da bi revizor izrazio nemodificirano mišljenje sa skretanjem pažnje, a vezano za stalnost poslovanja, treba utvrditi kako financijski izvještaji: adekvatno opisuju događaje ili uvjete koji mogu dovesti do sumnje u sposobnost entiteta za nastavak poslovanja, i plan menadžmenta kako da se suoči s ovim događajima ili uvjetima, odnosno, u bilješkama uz financijske izvještaje trebaju biti objelodanjeni ovi događaji, zajedno sa planom menadžmenta za njihovo prevladavanje, dok se u pasusu skretanja pažnje revizor poziva na mjesto u financijskim izvještajima gdje je izvršeno objelodanjivanje. Budući, da se prema propisima Banjalučke burze na web stranici burze ne objavljuju, napomene uz financijske izvještaje, korisnik revizorskih izvještaja ne može vidjeti bilješku u kojoj je objašnjena prijetnja stalnosti poslovanja, niti menadžerski plan. Kako bi prevladali ovaj problem, revizori uz izvještaj neovisnog revizora na burzu dostavljaju i financijske izvještaje, koji sadrže bilješke uglavnom napisane od strane revizora. Na taj način događa se da se revizori u svom mišljenju pozivaju na vlastite bilješke. Samim time, ne može se utvrditi je li napomene uz financijske izvještaje sadrže potrebna objelodanjivanja na osnovu kojih je revizor izrazio nemodificirano mišljenje sa skretanjem pažnje. Iz tablice 3. vidljivo je da je u tri revizorska izvještaja skrenuta pažnja na pitanja koja predstavljaju greške u financijskim izvještajima. Analizom je utvrđeno da su na neadekvatnu procjenu imovine skretala pažnju revizorska društva koja imaju samo jednog zaposlenog revizora, što potvrđuje i zaključak iz prvog dijela istraživanja kako ovim društvima nedostaje interni sustav kontrole kvalitete.

## 5. ZAKLJUČAK

Postojećim i potencijalnim investitorima, jedini dostupan izvor financijskih informacija o poduzeću su financijski izvještaji. Njihova pouzdanost je povećana ukoliko su ovi izvještaji revidirani. U cilju što kvalitetnije analize za potrebe donošenja odluka, revizor može skrenuti pažnju korisnicima na određena pitanja u financijskim izvještajima koja su fundamentalna za njihovo razumijevanje. Međutim, kako bi revizor skrenuo pažnju na određeno pitanje ono mora biti fer prezentirano ili objelodanjeno, te da nije materijalno pogrešno. Istraživanje koje je provedeno u revizorskim društvima, koja obavljaju reviziju u Republici Srpskoj, pokazuje kako revizori često skreću pažnju na pitanja koja nisu fer prezentirana ili objelodanjena. U ovisnosti od značajnosti, navedena pitanja su mogla dovesti do modificiranog mišljenja. Najčešće su skretali pažnju na neadekvatna pitanja revizorska društva sa jednim zaposlenim revizorom. Sve navedeno ukazuje na potrebu da revizorska društva uspostave i jačaju sustav kontrole kvalitete za poslove vezane za obavljanje profesionalne djelatnosti.

Od 32 poduzeća, koja kotiraju na službenom tržištu Banjalučke burze, utvrđeno je da 59% revizorskih izvještaja sadrži pitanja na koja je skrenuta pažnja. Ovaj postotak ukazuje da je skretanje pažnje važan dio revizorskog izvještaja, te da njegova (ne)adekvatnost utječe, kako na kvalitetu revizorskog mišljenja, tako i na informacijsku osnovu za donošenje odluka od strane korisnika. Kod navedenih poduzeća najčešće se skretala pažnja na stalnost poslovanja. Međutim, budući da se bilješke uz financijske izvještaje javno ne objelodanjuju, nije moguće utvrditi jesu li revizori skrenuli pažnju na adekvatno objelodanjene informacije o prijetnji nastavka poslovanja, i jesu li se uvjerali da je menadžerski plan za prevladavanje ove prijetnje realan. Javno su samo dostupne bilješke uz financijske izvještaje koje sačinjavaju revizori, i na koje se revizori u svom izvještaju pozivaju. Potrebno je zahtijevati, od javno odgovornih poduzeća, da objelodanjuju puni set izvještaja predviđen računovodstvenim standardima, a u cilju veće transparentnosti njihovog poslovanja. Samim time i forma revizorskih izvještaja bila bi usklađena sa zahtjevima standarda.

## LITERATURA

1. Carson, Fargher, Geiger, Lennox: "Audit reposting for going-concern uncertainty: A research synthesis", *A Journal of Practice & Theory*, Vol. 32, 2013, 353–384
2. Caserio, Panaro, Trucco: „A statistical analysis of reliability of audit opinions as bankruptcy predictors“, *Discussion Papers del Dipartimento di Scienze Economiche – Università di Pisa*, n. 174/2014. (<http://www.dse.ec.unipi.it/index.php?id=52>).

3. Church, B. K., S. M. Davis, and S. A. McCracken. 2008. The Auditor's Reporting Model: A Literature Overview and Research Synthesis. *Accounting Horizons* 22 (1):69-90
4. Ismail, M.: "Audit reports of financial distressed companies: Ephasis of matter (EOM) versus disclaimers", *Journal of Modern Accounting and Auditing*, May 2013, Vol. 9, No. 5, 634-640
5. International Auditing and Assurance Standards Board. "IAS 706, paragraph 63 (d).", 2013.
6. International Auditing and Assurance Standards Board. *Consultation Paper: Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change*, 2011.
7. Lin, Jiang, Xu: "Do modified audit options have economic consequences? Empirical evidence based on financial constraints", *China Journal of Accounting Research*, (4) 2011, page 135-154
8. Mock, T. J., Bédard, J., Coram, P. J., S. M. Davis, R. Espahbodi, and R. C. Warne. 2013. The Audit Reporting Model: Current Research Synthesis and Implications. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 32 (Supplement 1):323-351.
9. Sirois, B., Bedard, J.: "The Informational Value of Emphasis of Matter Paragraphs and Auditor Commentaries: Evidence from an Eye-tracking Study", *International Association for Accounting Education Research (IAAER) under the Informing the IAASB Standard Setting Process IAAER – KPMG Research Opportunities*, august 2013.
10. Audit quality inspections – annual report 2014/2015; Financial reporting council, London, may 2015.
11. „Enhancing the auditors report“, EYGM Limited, 2014.
12. New UK Auditor's Report Update: Findings from the FTSE 100 New Auditor's Reports, Citi Research, Western Europe, 3 September 2014.
13. New UK Auditor's Reports: A Review of the New Information, Citi Research, Western Europe, 27 March 2014.
14. Article 10(2)(f) of Regulation (EU) No. 537/2014 of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 on specific requirements regarding statutory audit of public interest entities and repealing Commission Decision 2005/909/EC
15. Pravilnik o kontroli kvaliteta rada članova Saveza računovođa i revizora Republike Srpske

**Novak Kondić, Ph.D.**

Faculty of Economics, University of Banja Luka, BiH  
novak.kondic@efbl.org

**Jelena Poljašević, Ph. D,**

Faculty of Economics, University of Banja Luka, BiH  
jelena.poljasevic@efbl.org

## **ADEQUACY ISSUES WHICH ARE DIVERTING ATTENTION IN THE AUDITOR'S OPINION IN THE REPUBLIC OF SRPSKA**

*Review*

### **Abstract**

*When the financial statements are even more complex and with the aim of their better understanding, one way to improve communication between auditor and user is to auditor in his report emphasise certain questions to the users. Emphasising auditor points to the users on some events that have impacted at certain information in financial statements or that could have influence on the future performance of the company and could be important for decision making. Aim of this work is to determine if the auditors in Republic of Srpska draw attention on those questions that are in accordance with International Auditing Standards and what those questions are. Research is conducted through questionnaires sent to auditing firms and through analysis of audit reports of the companies from Banja Luka stock exchange. Results shows that auditors often draw attention to the questions that are not in accordance with International Auditing Standards and that could lead to modified opinion. In the most cases those are auditing firms that have only one employee, one auditor and don't have regulated quality control system.*

*The most frequent pointed question, that is in accordance with standards, is going concern. However, it is not possible to detect if the management appropriately reveal information about threat to the emergence of companies and therefore if the auditors have convinced that there is management plan to overcome this threat. Drawing attention is very important part of audit report whereas in more than half auditing reports attention is drawn on certain questions and according to analysed audit reports of the companies listed at Banja Luka stock exchange official market. Therefore adequacy of these questions impacts on the quality of audit reports and trust in audit profession.*

**Keywords :** *draw attention, auditor's opinion, going concern, quality control*

**JEL:** M40