Економски погледи, 1/2011, стр. 157-172, Стручни рад, UDC 657.2, JEL M42

РЕВИЗИЈА У САВРЕМЕНИМ УСЛОВИМА ПОСЛОВАЊА

AUDITING IN MODERN BUSINESS CONDITIONS

Драгана Симић[1]
Министарство финансија, Пореска управа Ниш, Србија
Дејан Симић
ПД ЕД "Југоисток" д.о.о Ниш, Србија

Сажетак: *Настанком корпоративних привредних субјеката јавља се конфликт између оних који припремају финансијске извештаје и екстерних корисника информација односних извештаја, а што најчешће резултира пристрасним информисањем. Та околност наметнула је потребу за институционализовањем ревизије у земљама са развијеном тржишном привредом. Последњих година питање ревизије, њеног статуса и развоја, постаје све актуелније не само у развијеним, него и у неразвијеним и земљама у транзицији. Имајући то у виду, разматрања ће бити посвећена неким питањима ревизије финансијских, односно рачуноводствених извештаја, и то како са суштинског тако и са методолошког аспекта, али и са становишта регулативе, што ће омогућити да се потпуније сагледа њена улога и значај у унапређењу квалитета финансијског извештавања.*
Кључне речи: *Ревизија, приходи, расходи, извештавање, резултати*

Abstract: *Creation of corporative economical subjects causes a conflict between those that prepare financial reports and those who are external information users, the users of the reports, which very often results in giving one sided information. That fact has imposed a need for auditing institutionalization in developed countries. During the last few years the issues concerning auditing, its status and development, have become current issues not only in developed countries, but also in undeveloped and transition economies. Having on mind previously stated, our paper will analyze some issues related to the auditing of financial, i.e. accounting reports, not only regarding its essence, but regarding the methodological aspect and the aspect concerning regulations as well. This will enable more complete perception of the auditing role and significance auditing has regarding the improvement of the financial reporting.*
Keywords: *Auditing, incomes, ixpenses, reporting, results.*

1 simke979@yahoo.com

1. УОПШТЕ О РЕВИЗИЈИ

Ревизија је процес у коме компетентна, независна особа акумулира и вреднује доказе о информацији која се може квантификовати, која је повезана са одређеним економским ентитетом, у сврху одређивања и извештавања о степену кореспондирања између информације која се може квантификовати и унапред заснованог критеријума.[1)]

Ревизија као процес испитивања, подразумева и постојање јасно одређених критеријума, према којима независна особа, односно ревизор вреднује и даје мишљење.

Када су у питању финансијски извештаји као предмет ревизије онда заснован критеријум чине прво рачуноводствени стандарди који представљају подлогу, оквир и водич за свако регулисање рачуноводствено –извештајне материје.[2)]

Ревизија је критичко и накнадно испитивање и давање мишљења о финансијско материјалном пословању привредног субјекта коју врше интерни и екстерни органи. Свака ревизија, била интерна од стране унутрашњих органа надзора или од екстерних органа (независне и самосталне ревизије) има задатак да:

-провери материјално финансијско пословање у односу на прописе, стандарде и интерну регулативу,

-да провери и испита примену и поштовање законских и других екстерних прописа ,

-открије скривене резерве у раду и пословању,

-да открива неправилан однос према државној и свакој другој својини имовине и капитала,

-да спречава злоупотребе, неправилности и пропусте откривајући њихове узроке и

-учвршћује финансијско рачуноводствену дисциплину и одговорност рачуновође.

Ревизија као облик надзора, иако има сличности са контролом и инспекцијом, чини посебан облик државног и пословног надзора у испитивању и оцењивању реалности и истинитости рачуноводствених годишњих извештаја, обрачуна и одлука о раду и пословању привредног субјекта.

---

1 A. A. Arens, J.K. Loebbecke (1998): Auditing, An Integrated Approach, Fourth Edition, Prentice Hall Inc, New Jersey, p. 1

2 Крстић J. (1997), *Ревизија рачуноводствених извештаја*, XXVIII симпозијум RFR, стр 84

Институције и облике ревизије и рачуноводственог пословања уређује држава својим актима, по правилу, док оперативно вођење ревизије уређују професионалне организације ревизора или рачуновођа и ревизора. Тако, у већини земаља-држава организован је национални савез рачуновођа и ревизора да би се ови национални (државни) организовали у регионалне и светске савезе рачуновођа и ревизора. Развој тржишне привреде изнедрио је и развој ревизије и оснивања Међународне организације врховних ревизорских институција (The International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI).

Ревизија јавних расхода је посебна контролна активност усмерена на контролу извештавања о трошењу финансијских средстава, која су у надлежности државних органа и институција. План трошења прикупљених пореских средстава, односно начин, динамику и намену трошења пројектују државни органи и институције. Све су то разлози који су навели развијене замље у свету да представнички органи формирају Врховне државне ревизорске институције (Supreme Audit Institution - SAI). Врховне државне ревизорске институције имају различите називе од државе до државе. У Енглеској, NAO- National Audit Office, у САД је GAO - General Accountants Office, у Немачкој DFR – Germani Federal Court od Audit. Врховне државне ревизије основале су међународно удружење, међународна организација врхунских ревизорских институција - INTOSAI .

2. ГЛОБАЛНИ ПРИКАЗ ПОДЕЛЕ РЕВИЗИЈЕ

Ревизија као облик надзора са посебним предметом ревизије и методологијом, обзиром на институционалну форму може бити:[3]

- интерна ревизија,
- екстерна - комерцијална ревизија и
- државна ревизија јавних расхода и прихода

Такође постоји и ревизија пословања, као веома битан сегмент контроле успешности пословања привредних субјеката.

2.1. Интерна ревизија

Интерна ревизија је институција менаџмента правног акта и на основу њихових овлашћења испитује и проверава функционисање

3 Андрић М. и .Чеко Б (2002), „*Стандардизација финансијског извештавања у условима интернационализације бизниса*, XXXIII симпозијум, Златибор, стр. 289

интерних контрола и процеса. Интерну ревизију врше интерни ревизори у предузећу, банци и другом правном лицу. Предмет ревизије интерне контроле је материјално пословање, рачуноводствени обрачуни и друго. Корисници података интерне ревизије су пословни менаџмент, управни одбор, запослени и синдикат.

Интерна ревизија је унутрашња стручна служба привредног субјекта (предузећа, банке, организације осигурања) која својом независношћу и стручношћу доприноси законитијем, пословнијем и економичнијем раду и пословању привредног субјекта.

2.2. Екстерна ревизија

Екстерна ревизија је институција власника капитала. Ову врсту ревизије врше овлашћени ревизори у предузећу за ревизију. Предмет ревизије су рачуноводствени извештаји, бонитет предузећа и друго пословање предузећа. Корисници ревизорских извештаја су скупштина акционара, инвеститори, банке и берзе. Названа је још и комерцијална ревизија.

2.3. Државна ревизија

Државна ревизија јавних прихода и расходаје институција парламентарне демократије и има основни задатак да заштити успостављени јавни интерес и обезбеди финансијску дисциплину. Ову врсту ревизије врше посебни ревизори државне ревизије. Предмет ревизије је ревизија јавних расхода, јавних прихода, пословања јавних предузећа, као и јавних фондова. Корисници извештаја државне ревизије су парламент, државни органи, органи јавних предузећа и судски органи.

У генералној подели подручја ревизије уопште, подручја ревизије код државне ревизије и комерцијалне ревизије ова подручја са својим предметом ревизије приказане су у табели.

Табела 1: Подручја ревизије

Подручје ревизије		Државна ревизија јавних расхода	Комерцијална ревизија предузећа
1.	Документарна ревизија обрачуна и извештаја	Потврђивање обрачуна расхода од стране владе	Потврђивање годишњих извештаја
2.	Ревизија нормативне делатности - прописа у примени	Нормативна усаглашеност са законским прописима и регулативима	Провера са прописима и рачуноводств. стандардима
3.	V F M revizija (Value for Money Audit)	Заштита ефикасности јавних рахода и уштеда у буџету	-

Свако подручје ревизије има свој посебан предмет испитивања ревизијом. Док државна ревизија потврђује или проверава усаглашеност праксе клијента са прописима, дотле комерцијална равизија (тако одомаћен назив за ревизију код предузећа, банака, берзи) потврђује рачуноводствене обрачуне и примену рачуноводствених стандарда и њиховом састављању. Међутим, код VSM ревизије захтева се да ревизор испита и изрази мишљење о економичности, ефикасности и ефективности јавних расхода који се испитују.

Државна ревизија јавних расхода у великом броју држава уређена је од уставних одредби до посебних законских аката о државној ревизији јавних расхода и јавних прихода. Ревизија јавних расхода, по правилу, подређена је парламенту/скупштини или њеним органима (одборима, комисијама) са задатком да му доставља извештаје са одговарајућим мишљењем о извршеној ревизији. Предмет државне ревизије, као посебног органа је не само нормативна усаглашеност јавних расхода са буџетским расходима већ и оцена и потврђивање рачуноводствених обрачуна и извештаја корисника буџетских средстава.

Када се ради о конкретним предметима ревизије јавних расхода, примећују се и сличности и разлике између држава Европе и шире. Јавна ревизија, односно државна ревизија не само да чини ревизију јавних буџетских расхода већ и ревизију државних предузећа, односно предузећа у јавном власништву. При томе посебно се обраћа пажња на ревизију ефикасности коришћења и трошења буџетских средстава, па у том погледу државна ревизија има три сегмента свога испитивања[4]:

- ревизију рачуноводствених обрачуна и извештаја,

4 Андрић М. и Јакшић Д. (2001), "*Улога дрзавне ревизије у процесу хармонизације*", IV симпозијум СРРС, стр.153

- ревизију ефикасности трошења буџетских средстава: нормативно, наменски, временски и
- ревизију одређених сегмената из пословања јавних предузећа корисника јавних расхода.

Сваки од ових сегмената државне ревизије обухвата економију трошења са становишта:

- ефективности у области јавних расхода где се испитују и оцењују односи између предвиђеног (планираног) и стварног деловања на процесе, послове и задатке код одређене активности, односно делатности, мерено унапред постављеним мерним кванититативним и квалитативним подацима,
- економичности утрошка јавних расхода у односу на резултате, односно учинке, мерено односом између утрошка јавних расхода као дела националног богатства и остварених активности, учинака, резултата (натурално и вредносно мерено),
- ефикасност у испитивању и оцењивању ревизијом огледа се у рацио између обављених послова, односно резултата (output-а) и укупних средстава коришћених за обављање конкретних активности (input-а). Наиме ефикасност представља захтев за остварење максималних резултата у обављању државних послова уз минимална улагања буџетских средстава, односно максимални учинци уз минимална средства.

Да би се применили ови принципи економије у ревизији потребно је да држава својом политиком и законодавством (одређеним државним актима) утврди циљеве и задатке које треба остваривати буџетским средствима у коришћењу и трошењу. Без тога се не може дати оцена односно мишљење ревизора о стању и кретању у економији буџетских средстава.

Скоро у свим земљама ЕУ државна ревизија јавних расхода је уведена и веома развијена. У Аустрији, ревизорска испитивања се спроводе на локалном или регионалном. У Аустрији, ревизорска испитивања се спроводе на локалном или регионалном нивоу јавних расхода. Главни државни ревизорски орган управља пословима ревизије: обуком ревизора, предлагањем метода ревизије, давање стручних упутстава ревизорима контрола рада ревизора. У САД јавна ревизија се обавља у ревизији пореских обавеза и ревизији буџетских расхода. Пореска ревизија се обавља у седишту пореског обвезника од стране локалних пореских органа, с тим што се на нивоу државе организује главна управа за ревизију (Генерална рачуноводствена служба ревизије).

У погледу ревизије јавних расхода оформљене су посебне институције за ову ревизију, и то у: Енглеској - Национална ревизорска служба, Немачкој - Немачка федерална врховна ревизија, Кини - Кинеска национална ревизорска служба, Мађарској - Мађарска државна ревизорска служба, Хрватској - Хрватска државна ревизорска служба, Бугарској - Државна финансијска контрола, Грчкој - Грчка врховна ревизија, Јапану - Јапанска управа за ревизију. Друге државе имају исте или сличне ревизорске институције. Све ове ревизорске институције организију се у Међународну организацију врхунских ревизорских институција (INTOSAI скраћеница на енглеском). Ова међународна организација је аутономна, независна и неполитичка организација са седиштем у Бечу и основана с циљем размене идеја и ревизорске праксе између националних/државних ревизорских институција.[5]

2.3.1. Организација државне ревизије

Врховну државну ревизију (SAI) у смислу њеног организовања одређује парламент. Она може бити уређена уставом или Законом о државној ревизији.Већина развијених земаља одлучила се да питање ревизије јавних расхода регулише законом. Међу тим земљама је и наша земља.

Законом о државној ревизији уређује се оснивање, области деловања ревизије, услови за стицање овлашћења за самосталан рад државних ревизора, начин обављања ревизије, форма и израда ревизорског извештаја, начин и време достављања извештаја парламенту. На основу Закона о државној ревизији потребно је да иста донесе Статут организације који је пуноважан када га потврди парламент. Поред тога потребно је да Врховна државна организација донесе и Правилник о унутрашњој организацији.

Поступак државне ревизије односи се на органе власти који послују и воде рачуноводство по прописима за буџетске кориснике. Врховна државна ревизија је овлашћена да изврши ревизију и о истој извести код: државног буџета и његових корисника, буџета јединице локалне самоуправе и њених корисника, фондова, завода и сличних институција, правних лица која се делимично или у целини финансирају из буџета, народне банке.

5 Андрић М. и Јакшић Д. (2001), Op.cit., стр. 154

С обзиром на предмет ревизије, по правилу, светска пракса и литература ревизију класира према субјекту и предмету ревизије на:

- комерцијалну ревизију,
- државну ревизију јавних расхода и
- интерну ревизију унутар правног субјекта.[6]

Државна ревизија је државни орган за ревизију законитог и наменског коришћења и трошења буџетских средстава, средстава фондова и социјалног осигурања. У светским размерама су све три ревизије заступљене, док у нашој држави, иако су иницијално и институционално постојане, нису широко присутне у законодавству и пракси. Државна ревизија се увек обавља тимски, чиме се постиже висок ниво објективности и рационалније искоришћавање знања и искуства ревизора.

Смернице и правила државне ревизије - Декларација о смерницама и правилима државне ревизије усвојена је у октобру 1977. год. Она је подједнако важна за све државне ревизорске фирме чланице INTOSAI-а, без обзира на регионалну лоцираност, степен развијености и облик организације. Владавина права и демократије представљају основне премисе за истинску независност државне ревизије. На томе инсистира Лимска декларација.

Смернице и ревизијска правила у Лимској декларацији су структуирани у 7 делова и то:

Општи део. Ревизија није сама себи циљ, већ представља незамењив део регулаторног система који има за циљ да открива одступања од прихваћених стандарда и кршења принципа легалности, ефикасности, ефективности и економичности у финансијском управљању јавним средствима.

Независност. Ревизија може постићи циљеве само ако је независна од органа који је објект државне ревизије и ако је заштићена од спољашњих утицаја.

Однос са Парламентом, Владом и администрацијом. SAI врши ревизију активности владе и њених административних тела и институција. Извршена ревизија не ослобађа владу одговорности за свој рад и евентуалне пропусте.

Овлашћења SAI. Треба да има приступ свим записима и документима који се односе на финансијско управљање средствима. Организација код које се ревизија врши треба да да објашњења у вези са налазима SAI.

Методи ревизије, ревизијско особље и међународна искуства. SAI треба да врши ревизију по самостално утврђеном програму.

6 Андрић М. и Јакшић Д. (2001), Op.cit., стр. 155

Ревизија ретко може бити свеобухватна, па се може користити ревизијско узорковање. Међународна размена искуства у оквиру INTOSAI-а је ефективно средство путем кога државне ревизијске фирме могу да испуне задатке.

Извештавање. SAI има уставно овлашћење и обавезу да о резултатима свог рада годишње независно извештава Парламент или неко друго одговорно јавно тело. Тај извештај треба бити публикован.

Предмет државне ревизије. Све јавне финансијске операције, без обзира на то да ли се и како оне одражавају на државни буџет, треба да буду подвргнуте државној ревизији. Када се врши ревизија јавних радова, SAI треба да развију стандарде којим ће се регулисати администрирање око јавних радова. Поред регуларности плаћања, ревизија обухвата и ефикасност управљања изградњом и квалитет радова. Трошење значајних средстава на електронску обраду података је често предмет ревизије. Експанзија економских активности државе условила је оснивање предузећа од стране државе на које се примењују закони који важе за приватни сектор**.**

2.3.2. Стандарди државне ревизије

Врховне државне ревизије приликом организовања , планирања извођења и извештавања, дужне су да поштују стандарде ревизије, јер се то захтева Законом. Комитет за стандарде ревизије је предложио нацрт стандарда који су усвојени 1992.год на Конгресу у Вашингтону и допуњени 1995. године на Конгресу у Каиру. Стандарди ревизије за државну ревизију које је усвојио и објавио INTOSAI сврстани су на:

1. *Опште стандарде* (General standards) у које спадају: а) независност SAI и ревизора, б) стручност (оспособљеност), в) дужна професионална пажња (обазривост), г) запошљавање и обука ревизора и д) осигурање квалитета рада.
2. *Стандарде изводјења ревизије* (Field Audit) обухватају:- планирање, надзор и супер визија особља, доказе ревизије, упознавање и вредновање интерних контрола и анализу финансијских извештаја.
3. *Стандарде извештавања* у државној ревизији који обухватају: форму и садржај ревизорског извештаја, ревизорско мишљење и извештај о перформанце аудит (успешности)…

2.4. Ревизија прихода и расхода

Фазе уопштеног поступка ревизије финансијских извештаја, подразумевају одређени редослед обављања активности срачунатих на остваривање циљева ревизије финансијских извештаја. У том смислу, фазе уопштеног поступка, односно концепт адекватног спровођења ревизије финансијских извештаја укључује: [7]

- прихватање клијента
- аналитичке процедуре
- развијање глобалне стратегије
- програм ревизије финансијских извештаја
- процес ревизије финансијских извештаја
- формирање мишљења и израду ревизорског извештаја.

У обављању ревизије јавних расхода примењују се Стандарди ревизије јавних расхода, који се због своје посебности разликују од комерцијалне ревизије, и који су подељени у четири – групе: основни постулати - начела о конзистентности, логички принципи и захтеви који омогућавају развој стандарда ревизије јавних расхода, однодно чине стручна објашњења INTOSAI,

- Општи стандарди - садрже критеријуме које мора испуњавати ревизор јавних расхода, стручне, радне, које имају за последицу независност, стручност, дужну пажњу и чување пословне тајне клијента.
- Стандарди извођења ревизије - садрже практична решења како организовати ревизију, односно планирање, преглед документације, оцена интерне контроле, усаглашеност са прописима, докази и др.
- Стандарди извештавања - чине садржај како обухватити материју ревизије у ревизорском извештају, као да обухватају: форму извештаја, садржај извештаја, потпуност, предмет ревизије, време ревизије, усаглашеност са прописима и др.

У примени ових стандарда ревизије јавних расхода ревизор се користи и одређеним посебностима које има клијент у коме се ревизија обавља. У оквиру ових ревизорских стандарда за ревизију јавних расхода ревизор се мора држати и следећих ревизорских начела/принципа:[8]

---

7 WB.Meigs. O.Whittngton, K. Pany, R.F.Meigs Principles of Auditing, Boston, MA 1989. Ninth Edition (цит. према: др Мирко Андрић, Основи ревизије, Савез рачуноводја и ревизора Србије, Београд 1996.год. стр.168.)

8 Meigs, W.B., Whitington, O. And Pany, K. (1989), Principles of Auditing, R.F.Meigs, Boston (цит. према: Андрић, М. (1996), Основи ревизије, Савез рачуноводја и

- Веродостојност - рачуноводствени извештаји морају у потпуности и објективно исказивати положај клијента,
- Усаглашеност - рачуноводствени извештаји морају бити сагласни прописима и стандардима,
- Управљање - клијенти морају примењивати савремене стандарде управљања,
- Потпуност - у рачуноводственим извештајима морају бити обухваћени сви радни и пословни учинци без обзира на њихову легитимност,
- Разумљивост - рачуноводствени обрачуни, информације и извештаји морају бити разумљиви за њихове кориснике како би се могле доносити одговарајуће одлуке,
- Документованост - рачуноводствени извештаји морају бити састављени на основу валидних докумената,
- Поверљивост - све чињенице до којих дође ревизор чине пословну тајну, односно поверљивост и не могу се саопштавати трећим лицима, свако од ових начела примењује се код сваке врсте ревизије и код сваког клијента. Ова начела важе и за клијенте у процесу трошења јавних расхода/средстава, њиховог евидентирања и састављања рачуноводствених обрачуна и извештаја. Сагласно томе, ревизор има задатак да испита, оцени и да мишљење да ли су претходна начела поштована и да утврди одступања и учињене пропусте у њиховој примени.

Ревизорски извештај треба да потврди тачност и исправност рачуноводствених обрачуна и извештаја са одређеним ревизорским ризиком. Данас се може рећи да је значај ревизије јавних расхода у све већој одговорности представничких органа према пореским обвезницима, корисницима буџетских средстава и општој социјалној политици државе, у јачању финансијске дисциплине корисника средстава, и одговорности рачунополагача према законодавној регулативи у коришћењу и трошењу јавних расхода.

Доношењем Закона о ревизији рачуноводствених исказа 1995. године и каснијим његовим изменама и допунама од назива закона , по први пут законским актом конституисана је била комерцијална ревизија у СРЈ, односно обавезна годишња ревизија рачуноводствених извештаја за средња и велика предузећа, банке, берзе и организацијеосигурања. Ова ревизија могла се примењивати и на државна предузећа, али не на кориснике буџетских средстава и

ревизора Србије, Београд, стр.168)

друга правна лица.

2.4.1. Облици државне ревизије јавних расхода

Када се ради о ревизији јавних расхода (државној ревизији) њена организациона шема поставља се у следећим облицима:

РЕВИЗИЈА ЈАВНИХ РАСХОДА: Парламентарна контрола-скупштинска контрола

ОБЛИЦИ КОНТРОЛЕ: Посебан облик државне ревизије и посебна ревизорска екстерна организација.

КОРИСНИЦИ: Парламент Републике, Скупштина Републике, Скупштина града иада и органи фондова.

Приказани корисници ревизије јавних расхода у шеми са учесници политичког надзора и ревизије, док се експертска ревизија врши од стране овлашћених државних или других ревизора.

Парламент, односно скупштина образује свој оперативни орган контроле јавних расхода који има политичке надлежности, док оперативне послове обавља посебан орган (државна комисија за ревизију јавних расхода, агенција за ревизију, управа за ревизију) или се поверава ревизија професионалној ревизорској организацији, повремено, стално, на одређено време и др. У том погледу организација која врши ревизију дужна је да састави ревизорски извештај и да га достави државном органу за чији рачун је вршена ревизија у законском или уговорнон року.

Ревизорски извештај изражава се у контексту конкретних захтева предмета ревизије. У погледу форме и садржаја ревизорски извештај прати захтеве из међународних стандарда ревизије. У извештају ревизор треба да изрази своје мишљење о предмету ревизије у форми из ових стандарда као: позитивно или са примедбама. Позитивно мишљење изражава се код рачуноводствених обрачуна и биланса, док код других ревизорских садржаја са одређеним примедбама, оценама и предлозима мера и акција. Корисник ревизорског мишљења разматра ревизорски извештај и по њему доноси своју одлуку којом реализује мишљење које је ревизорским извештајем дато.

Ревизорски извештаји намењени органима и установама у јавној управи разликују се по садржини у односу на ревизијске извештаје намењене парламентарним телима. Ови први имају документарну оперативну садржину, док су други више окренути поштовању нормативних захтева, наменском коришћењу и трошењу буџетских средстава и економијом државних средстава.

Када се ради о ревизији јавних државних предузећа (ПТТ, железнице, путева и др.) ревизорски извештаји морају да имају потпуну садржину коју уређују Стандарди ревизије уз специфичне потребе које произилазе из посебности организације јавних предузећа.

3. ДОПРИНОС РЕВИЗИЈЕ ПРОЦЕСУ ФИНАНСИЈСКОГ ИЗВЕШТАВАЊА

Допринос ревизије укупним променама привредног система произилази из улоге коју она има у тржишним условима привредјивања. Састоји се у томе што ће верификацијом реалности и објективности финансијских извештаја унапредити пословно одлучивање и управљање у ревидираним привредним субјектима. Истовремено вратиће неопходно поверење у рачуноводствене информације, које су потребне свим учесницима у привредном животу: власницима предузећа, радницима, потенцијалним улагачима, домаћим и страним партнерима, државним органима и др. Наиме логично је очекивати да привредни субјект отклони слабости које ревизор открије у поступку ревизије.

Ревизија треба да допринесе и побољшању услова за улагање страног капитала. Уместо да ино партнери уговором захтевају ревизију, она ће се обављати редовно, на начин како се то ради у њиховим земљама. То је значајно у условима када се жели привлачење страног капитала, отварање страних предузећа и бесцаринских зона. Она није сама себи циљ, већ представља незаменљив део регулаторног система који има за циљ да открива одступања од прихваћених стандарда и кршења принципа легалности, ефикасности, ефективности и економичности финансијском управљању средствима.

Наше рачуноводствено законодавство, поред коришћења законских аката, интерне регулативе правних лица, обавезно предвиђа у обављању ревизије примену међународних ревизорских стандарда, а у оквиру њих и Међународне рачуноводствене стандарде.

Међународни стандарди ревизије (MSR, International Standard of Auditing - ISA), које је објавио Међународн комитет за ревизорску праксу (International Auditing Practices Committee – IAPS) Међународне федерације рачуновођа (International Federation of Accountants- IFAC), чији је члан и Савез рачуновођа и ревизора Србије, у ревизији рачуноводствених годишњих извештаја примењују се према својим захтевима, почев од 1997. године. Како

се ови стандарди развијају и усавршавају њихова примена мора бити ажурна.

Међународни рачуноводствени стандарди су, по правилу примењиви на комерцијалну ревизију предузећа, банака и других правних лица (великих и средњих) али код ревизије јавних прихода и расхода је на одговарајући начин примењива, с обзиром на специфичност ове државне ревизије. Овлашћени ревизор, код обављања ревизије јавних расхода и прихода примењује Кодекс етике за професионалне рачуноводје уз MRC и MCR, као националне рачуноводствене стандарде.

Посебно се очекује да ће примена MCR бити од посебне користи код ревизије и утврдјивања кредитног и пореског бонитета пореских обвезника, с обзиром на то да су ови стандарди опредељени према овим организацијама. У погледу примене на ревизију буџетских прихода и расхода они се, такође могу применити на адекватан начин. Посебно се могу применити код планирања ревизије, документације, материјалности у ревизији, рачуноводствених процеса, коришћењу резултата других, закључака резултата и извештавање, комункација са руководством, технике ревизије уз помоћ компјутера и друго. Овим стандардима ревизије успешно се анализира и оцењује и кредитни бонитет пореског обвезника значајан за кредиторе, али и за пореске органе. Међутим, порески бонитет је са становишта пореских обавеза посебно изражен. И један и други бонитет дају стање и кретање финансијског и пословног капацитета. Податке и показатеље финансијског капацитета презентира НБЈ/НБ Србије преко свог Центра за бонитет. Овај центар даје податке и показатеље на основу ажурних података из годишњих рачуна, а према својој методологији која је званично прихваћена од стране банака, предузећа, пореских органа, као и понуђача јавних набавки добара, услуга и грађевинских радова.

ЗАКЉУЧАК

Ревизија је процес у коме компетентна, независна особа акумулира и вреднује доказе о информацијама које се могу квантификовати, које су повезане са одређеним економским ентитетом, у сврху одређивања и извештавања о степену кореспондирања између информације која се може квантификовати и унапред заснованог критеријума. Примарни циљ ревизије је атестирање кредибилитета финансијских извештаја, а секундарни циљ откривање проневера и грешака.

Полазећи од става да су финансијски извештаји предмет ревизије, може се рећи да ревизија није ништа друго до процес испитивања финансијских извештаја од стране независне особе (ревизора) коришћењем одговарајућих доказа, метода и поступака а у циљу изражавања њеног мишљења.

Подручје рачуноводственог система информисања и ревизије није довољно јасно и прецизно истражено ни у теорији и пракси XX века. Информације веома често представљају дезинформацију. У односу на виталност система, јављају се сумње у стручним и пословним круговима. Проблеми стратешког, дугорчног развоја ни у свету ни код нас нису довољно истражени и представљају дефицитарно подручје, са свим обележјима недовољности.

Управо те чињенице су нас подстакле на истраживање и покретање иницијативе за предвиђање и дефинисање могуће солуције одржавања и проширивања система знања и наших дисциплина.

У овом делу рада изнети су основни елементи државне јавне ревизије у међународној пракси са циљем да се може ценити и оценити наша државна пракса код организације и деловања државне ревизорске активности и праксе, као и контрола и њене надлежности.

Последњих година изражене су тенденције да се ревизорској професији обезбеди независност и самосталност у раду и да се свака ревизија, па и ревизија јавних расхода и јавних прихода, као и ревизија јавних предузећа обавља у складу са Међународним рачуноводственим стандардима и Међународним стандардима ревизије, колико је то могуће обзиром на законску регулативу о државној ревизији. Мора се приметити да се пореском контролом јавних прихода у основним захтевима врши и општи институт државне ревизије.

ЛИТЕРАТУРА

1. Андрић М. и Д. Јакшић, (2001), *Улога дрзавне ревизије у процесу хармонизације, IV* симпозијум СРРС,
2. Андрић М. и Б. Чеко, (2002), *Стандардизација финансијског извештавања у условима интернационализације бизни*са, XXXIII симпозијум СРРС,
3. Arens A. A, and J. K. Loebbecke, (1998), *Auditing, AnIntegrated Apporach*, Fourth Edition, Prentice Hall Inc, New Jersey,
4. Крстић J. (1997), *Ревизија рачуноводствених извештаја*“, XXVIII симпозијум РФР,
5. Meigs, W. B., Whitington, O. and K. Pany, (1989), *Principles of Auditing*, R.F.Meigs, Boston.

Рукопис приспео: 08.07.2011.
Одобрен за штампање: 12.07.2011.
Коначна верзија приспела: 13.07.2011