

ОСНОВЕ НЕЗАВИСНОСТИ РЕВИЗОРА РАЧУНОВОДСТВЕНИХ ИЗВЈЕШТАЈА

1. УЛОГА НЕЗАВИСНЕ РЕВИЗИЈЕ

Независност ревизије је један од базних постулата ревизије рачуноводствених извјештаја, па је због тога проблематика независности у теорији и пракси подложна, мање више, контроверзним покушајима да се примјеном опште усвојених начела покуша обезбиједити њено нормативно регулисање. Међународна федерација рачуновођа (International Federation of Accountants - IFAC), доношењем Кодекса етике за професионалне рачуноводствене експерте у одјељку који се односи на професионалне рачуноводствене експерте у јавној пракси, посебну пажњу посвећује дефинисању независности. С тим у вези, први став одјељка 8 Кодекса гласи : "Када рачуноводствени експерт у јавној пракси прихвати посао у вези с којим подноси извјештај мора бити суштински независан и да независност произилази из његовог понашања."¹

Дакле, од ревизора се, по природи ствари, очекује да ће релевантно и на одговарајући начин користити своја знања и вјештине у име корисника ревизије за кога ради, из чега слиједи да професионалне оцјене и одлуке неће бити потчињене менаџменту клијента ревизије, а суштинска независност ће се формално читовати и из понашања ревизора.

Конвенционално схватање друштвене одговорности ревизора подразумева његово дјеловање независно од свих интереса уз максимално поштовање принципа независности. Ревизор дјелује као независан заступник за дионичара-власника капитала анализирајући и контролишући рачуноводствене поступке менаџмента клијента ревизије. У једном таквом односу постоји вјероватноћа да ревизор открије рачуноводствене абнормалности које је створио менаџмент клијента ревизије. Степен вјероватноће везан за откриће рачуноводствених

¹Међународни стандарди ревизије – Превод са енглеског језика, Савез рачуновођа и ревизора Србије, 1998. страна 483.

абнормалности управо је пропорционалан степену компетенције и независности ревизора. Али, како у сваком послу постоје бројни изазови и лични интереси, тако и у поступку вршења ревизије постоји сумња да, упркос способности ревизора, лични интереси могу довести до ситуације када ревизор неће дјеловати независно и неће извијестити о рачуноводственим неправилностима.

Ово питање је предмет бројних дискусија и истраживања везаних за обезбјеђење услова за ревизорску независност, регулисање независности ревизора, претпоставки за одржање независности, као и односа независног ревизора према корисницима рачуноводствених извјештаја.

Пошто ревизија за главни циљ има подизање одговорности менаџмента клијента ревизије на виши ниво, она истовремено испуњава друштвену функцију која се огледа у довођењу менаџмента у позицију одговорности за власништво. "То је друштвени механизам помоћу којег се менаџмент клијента ревизије подстиче да обезбиједи истинита и поштена рачуноводствена представљања економских посљедица својих поступака у име дионичара и других чланова са правом гласа."²

Највећи број теоретичара ревизије категорију независности, поред осталог, вежу за способности и поштење појединог ревизора у комплексној ситуацији, као и његове техничке и професионалне способности које, скупа узевши, морају испунити очекивања дионичара – власника капитала у односу на менаџмент клијента ревизије.

2. УСЛОВИ ЗА РЕВИЗОРСКУ НЕЗАВИСНОСТ

Шта је то што обезбјеђује ревизорову способност и независност? То је питање које су теоретичари покушали да истраже и да на њега дају утемељене одговоре.

Први аргумент везан за очекивање довољног степена независности ревизора фокусира се на томе да су ревизори рационални економисти и да ће уговорене послове ревизије обављати на такав начин да неће урадити ништа што би могло умањити њихово економско благостање. У том смислу, овај аргумент је заснован највећим дијелом на економији, а мање на моралу. Теоретичари овог приступа сугеришу да ако су економске

2 Tom Lee: Corporate Audit Theory, Champan & Hall, 1993. страна 86.

санкције због недостатка независности довољне, ревизор ће тежити да се одупре притисцима менаџмента клијента ревизије. Они се могу одупријети притисцима менаџмента клијента ревизије уколико је значајан њихов економски интерес за компетентно и независно извршење конкретног посла, и ако, истовремено, бављење пословима ревизије представља и њихово трајно професионално опредјељење.

Проблем истовременог одржања независности и обезбјеђења економског благостања за ревизора у случајевима када долази до неслагања са менаџментом клијента ревизије на први поглед изгледа нерјешив. Ревизор је у таквом случају пред низом дилема, од тога да му неће бити исплаћен договорени хонорар, да ће клијент ревизије ангажовати новог "лакшег" ревизора, и слично, које га доводе до искушења да, под датим околностима, да предност својим личним интересима на штету друштвене дужности.

Али, када се узму у обзир обавезе да се у оквиру једног друштва морају јавно оправдати високе накнаде за свој рад, могућности подизања судских тужби против ревизора (ревизорских компанија) и захтјеви за накнаду штете проузроковане несавјесним извјештајима ревизора, логично је претпоставити да постоји довољно рационалних мотива за уравнотежење јавних и личних интереса.

Везано са овим је и постојање и унапређење репутационих ефеката кроз чланство у признатим професионалним друштвима које регулишу њихово професионално понашање, и сазнање да ће у случају непрофесионалног дјеловања бити искључени из чланства и тиме изгубити могућност да раде као ревизори.

Када се сумирају наведени ставови и дилеме, разумно је прихватљив став Том Лее који каже: "Очекивања заснована искључиво на стању ума нису идеална основа на којој би се заснивало неограничено повјерење дионичара и других заинтересованих корисника извјештаја с обзиром на могућност различитих утицаја на ревизорску објективност при формулисању ревизоровог мишљења".³ Ревизор може бити независан у размишљању и поступку али ту своју независност он мора потврдити експлицитним и јавним сигнаlima. Ти јасни и јавни сигнали који потврђују да су ревизори способни да се супротставе

³ Tom Lee: Corporate Audit Theory, Chapman & Hall, 1993, str.90

притисцима менаџмента клијента ревизије су за дионичаре и остале кориснике ревизорског извјештаја, свакако, најбоља потврда да је тај извјештај са аспекта професионалности и независности прихватљив.

Mautz и Sharaf у свом раду Филозофија ревизије (The Philosophy of Auditing)⁴ говоре о три димензије појма независности ревизора и то **први**, када планира ревизију, **други**, када прикупља и процјењује прикладан доказни материјал и **трећи**, када извјештава о резултатима таквог мишљења. Њихова порука је да се независност ревизора не посматра само са аспекта **верификације рачуноводствених извјештаја**, него независност прожима сваки аспект припреме ревизије, конкретног извођења и извјештавања о извршеној ревизији.

Сличан приступ појму и садржини ревизорске независности има The Chartered Association of Certified Accountants – АССА гдје је наведено да се ревизорска независност манифестује као:⁵

- **програмска независност**, која подразумева ревизорову слободу да изабере најприхватљивији приступ и начин обављања ревизије;
- **истраживачка независност**, која подразумева да је ревизор потпуно слободан при истраживању неопходних доказа који представљају подлогу за ревизорско мишљење;
- **независност при одлучивању**, која подразумева да се ревизору омогућава да извјештава јасно и поштено без утицаја менаџмента.

Кодекс професионалне етике рачуновођа у одјелку VI **Независност, интегритет и објективност рачуновођа**, даје општу дефиницију независности рачуновођа на слиједећи начин: "Под независношћу рачуновођа подразумева се истинито, тачно и објективно састављање рачуноводствених исказа у складу са рачуноводственим начелима, међународним стандардима и важећим прописима националног законодавства. Рачуновођа не смије подлећи утицајима лица у предузећу или ван њега да пословне књиге које води или рачуноводствени искази које

⁴ Prema Tom Lee: Corporate Audit Theory, Chapman & Hall, 1993, str.91

⁵ Prema "АССА"- Програм за самоучење - Радна свеска 1, Превод са енглеског језика, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Београд 1992. године

саставља, буду супротни напријед усвојеним правилима и важећем законодавству. Од битне је важности да рачуновођа буде потпуно независан приликом:

- састављања финансијских извјештаја који захтјевају давање професионалног мишљења, укључујући задатке у фази припреме као и у фази сачињавања извјештаја,
- састављања рачуноводствених исказа."⁶

Из дефинисања независности рачуновођа у најширем смислу може се аналогно закључити да и југословенски Кодекс професионалне етике рачуновођа експлицитно наводи могућност евентуалних екстерних и интерних притисака на независност рачуновође, као и обавезу рачуновођа да одрже потпуну независност приликом састављања финансијских извјештаја и рачуноводствених исказа.

Дакле, **независност ревизора је свеобухватна и мултидимензионална** тј. мора постојати читаво вријеме припреме и вршења ревизије, како би се задржала вјеродостојност процеса ревизије и како би се на захтјевани квалитет ревизорских извјештаја поуздано могли ослонити њихови потенцијални корисници.

3. РЕГУЛИСАЊЕ НЕЗАВИСНОСТИ РЕВИЗОРА

Међународни стандарди ревизије, појам независности везују за опште принципе ревизије који су дефинисани у "Кодексу етике за професионалне рачуноводствене експерте".⁷ Кодекс у одељку Б, који је примјењив на професионалне рачуноводствене

⁶ Кодекс професионалне етике рачуновођа објавила је Скупштина Савеза рачуновођа и ревизора СР Југославије на основу Одлуке о утврђивању Кодекса професионалне етике рачуновођа од 17. септембра 1993. године. Кодекс професионалне етике рачуновођа је усаглашен је са Кодексом професионалне етике издатим од стране Међународне федерације рачуновођа (International Federation of Accountants -IFAC)

⁷ Према Кодексу етике за професионалне рачуноводствене експерте постоји седам етичких принципа који се односе на професионалну одговорност ревизора, а то су: 1) независност, 2) интегритет, 3) објективност, 4) професионална оспособљеност и дужна пажња, 5) повјерљивост, 6) професионално понашање и 7) технички стандарди.

експерте у јавној пракси,⁸ проблему независности посвећује највећу пажњу, што, поред осталог, потврђује да је то један од базних принципа ревизије.

Одржање независности ревизора покушава се у пракси остварити различитим контролним механизмима. Регулатива, којом се покушава обезбиједити имиџ независности за ревизоре и истовремено појачати повјерење корисника објављеног ревизорског мишљења, може се груписати у двије категорије, с тим да свака зависи од специфичног окружења и степена пословног и професионалног регулисања ове проблематике.

Прва категорија се односи на појединачне одредбе које операционализирају функцију верификације коју изводи ревизор. Ове одредбе су обично садржане у **законодавству** које регулише функционисање предузећа (корпорација) или у интерним прописима самих предузећа (корпорација) који су клијенти ревизије.

Друга категорија се специфично бави ревизорима са акцентом на њихово понашање које се од њих као професионалаца очекује. Ове одредбе су садржане у формалној регулативи етике од стране **професионалних рачуноводствених удружења**, а односе се на оне чланове који су запослени као ревизори.

1. Постојећа регулатива у разним земљама посвећује посебну пажњу независности ревизије, као општем правилу ревизорске професије. У САД Амерички институт потврђених (овлашћених) јавних рачуновођа (AICPA), као професионална организација из ове области са највећим угледом у свијету, међу

⁸ Кодекс етике за професионалне рачуноводствене експерте дефинише појам **професионалног рачуноводственог експерта који обавља праксу од јавног значаја** (Professional Accountant in public practice) на следећи начин: "Сваки партнер или лице које заузима положај сличан положају партнера и сваки запослени у пракси која пружа професионалне услуге клијенту, независно у коју групу се те услуге класификују (нпр. ревизија, пореско савјетодаство, или консултантске услуге) и професионални рачуноводствени експерти у пракси који имају руководеће дужности. Овај израз се такође користи када се односи на фирму професионалних рачуноводствених експерата која обавља праксу од јавног значаја."

Дакле, Кодекс дефиницију рачуноводственог експерта који обавља праксу од јавног значаја посматра шире од појма ревизор у "ревизији јавног (државног) сектора", иако се на први поглед то не би могло закључити.

дефинисаним правилима етичког понашања на прво место поставља **независност**.⁹

Према овом тумачењу, подразумеје се да правило 101-независност укључује **интегритет и објективност**. Ова обиљежја независности се односе на лични карактер ревизора, као и на ревизорске фирме. Правило гласи "Ревизори ће бити независни у извођењу професионалних услуга како се то тражи стандардима".¹⁰

Без обзира што је ово правило предмет највеће пажње теоретичара и практичара, и што је обим његовог проучавања и тумачења превазишао сва друга заједно, сама природа овог правила у пракси не омогућава његово експлицитно исказивање и мјерење. Проблем је утолико већи уколико се има у виду да се независност не тражи само од личности појединачног ревизора, него и од ревизорских фирми.

Кодекс етике за професионалне рачуноводствене експерте који је издала Међународна федерација рачуновођа, посебно посматра правило интегритета и објективности, као универзално правило које се примјењује на све професионалне рачуноводствене експерте, и правило независности, као правило примјениво на професионалне рачуноводствене експерте у јавној пракси.

Према Кодексу "интегритет укључује не само поштење, већ и фер пословање и истинитост. Принцип објективности намеће

⁹ Иначе, општа правила етичког понашања према Америчком институту овлашћених (потврђених) јавних ревизора су:⁹

1. Независност (правило 101),
2. Поштење и објективност (правило 102),
3. Општи стандарди (правило 201),
4. Поштовање стандарда (правило 202),
5. Принципи књиговодства (правило 203),
6. Повјерљива информација о клијенту (правило 301),
7. Условљени хонорари (правило 302),
8. Нечасно понашање (правило 501),
9. Рекламирање и други облици потицања (правило 502),
10. Инкомпатибилни послови или провизије (правило 503), и
11. Форма дјеловања и име (правило 505).

¹⁰ David N. Richinte: Auditing, Concept and Standards, South-West Publishing Co, 1989, Према: Др Мирко Андрић, Ревизија рачуноводствених исказа, Економски факултет Суботица, 1999. страна 161.

обавезу свим професионалним рачуноводственим експертима да буду објективни, интелектуално поштени и да немају сукоб интереса."¹¹

Даље, Кодекс прописује да, без обзира на врсту услуга које врше или улогу у којој се налазе, професионални рачуноводствени експерти треба да штите интегритет својих професионалних услуга, одржавају објективност и избјегавају да њихово просуђивање буде под утицајем других.

Поред тога, у Кодексу су наведени фактори којима се мора посветити одговарајућа пажња и гдје се нарочито треба водити рачуна о захтјевима етике који се односе на објективност. Ти фактори су¹²:

- Професионални рачуноводствени експерти се могу наћи у ситуацији у којој је могуће да се на њих врши притисак. Ти притисци могу да имају штетан утицај на њихову објективност,
- Није могуће дефинисати и прописати све ситуације гдје могу да постоје притисци. Приликом успостављања стандарда за идентификовање односа за које постоји вјероватноћа да могу, или који изгледно могу, да штетно утичу на објективност професионалног рачуноводственог експерта, треба да преовладава разборитост.
- Треба избјежавати односе који дозвољавају предрасуде, пристрасности или утицаје других, а који могу да надјачају објективност.
- Професионални рачуноводствени експерти имају обавезу да обезбиједе да се особље које је ангажовано на пружању професионалних рачуноводствених услуга придржава принципа објективности.
- Професионални рачуноводствени експерт не треба да прима нити нуди поклоне или репрезентацију за коју се разумно може вјеровати да може имати значајан негативан утицај на његово професионално расуђивање

¹¹ Кодекс етике за професионалне рачуноводствене експерте, Међународни стандарди ревизије - Превод са енглеског језика, Савез рачуновођа и ревизора Србије, 1998. страна 473.

¹² Кодекс етике за професионалне рачуноводствене експерте, Међународни стандарди ревизије - Превод са енглеског језика, Савез рачуновођа и ревизора Србије, 1998. страна 473.

или расуђивање оних са којима послује. Шта представља сувишан поклон или понуду за забаву варира од земље до земље, али у сваком случају професионални рачуноводствени експерт треба да избјегава околности које могу да доведу у сумњу његов професионални став.

Кодекс етике за професионалне рачуноводствене експерте у одјелку Б, који је примјењив на професионалне рачуноводствене експерте у јавној пракси, дао је детаљнији преглед могућих ситуација које, због стварне или наизглед недовољне независности, пружају разумном посматрачу основу да посумња у независност професионалног експерта у јавној пракси. То су:

1. Учешће у финансијским или другим пословима клијента
2. Именовања у органима компанија
3. Пружање услуга клијентима ревизије
4. Лични и породични односи
5. Накнада за услуге
6. Условљене накнаде за услуге
7. Роба и услуге
8. Власништво над капиталом
9. Ранији партнери
10. Постојање парнице или пријетња да до парнице дође
11. Дугогодишња повезаност одговорног особља са клијентом ревизије.

И амерички ревизорски стандарди, које је донио Амерички институт овлашћених (потврђених) јавних рачуновођа, додјељују изузетан значај личном интегритету и поштењу ревизора. Тако у стандардима стоји: "Највећи значај за професију је да шири јавност задржи повјерење у довољан степен независности независних ревизора. Јавно повјерење би било нарушено доказним материјалом да је дошло до губитка независности, и такође, могло би бити нарушено постојањем околности за које би разумни људи могли оправдано повјеравати да утичу на независност."¹³

¹³ Tom Lee: Corporate Audit Theory, Chapman & Hall, 1993, страна.97.

4. ПРЕТПОСТАВКЕ ЗА ОДРЖАЊЕ НЕЗАВИСНОСТИ РЕВИЗОРА

Tom Lee¹⁴ заступа став да морају постојати специфичне забране које се тичу односа које ревизори корпорација могу или не могу имати са својим клијентима- компанијама. Он је навео четири групе забрањујућих одредби којима се стварају претпоставке за одржање принципа независности ревизора кроз забране обављања ревизије у одређеним специфичним ситуацијама

1. Најважнија од ових забрањујућих одредби прописује да **ревизори корпорација не могу бити управни службеници компанија у којима врше ревизију**. Опредјељење за овакав став је да ревизори корпорација при раду не смију бити у позицији да верификују и потврђују квалитет финансијских извјештаја који су резултат вођења пословања од стране менаџмента, ако у том пословању имају интерес или ако су за њега одговорни. Забрана је сасвим логична јер у случају да ревизор истовремено врши менаџерску функцију, односно сачињава финансијске извјештаје и истовремено врши њихову верификацију, по логици ствари, постоји реална основа да дионичари и други корисници финансијских извјештаја немају у њих повјерење, а исто тако контролна функција у овом случају је у потпуности дерогирана. Према мишљењу већине практичара ревизије ову забрану би требало проширити на ситуације у којима је бивши ревизор запослен као директор компаније у смислу да бивша ревизорска фирма не би требало да обавља ревизију у тој компанији, посебно ако садашњи директор компаније има финансијске интересе у бившој ревизорској фирми (акционар, оснивач и сл.).

2. Интересантно је размишљање које Tom Lee има везано за регулисање независности ревизора кроз **регулисање одговарајућих пропорција појединачног хонорара и укупног прихода ревизора**. Ради се о случају да ревизор корпорације постаје зависан од клијента ревизије због тога што су његова примања највећим дијелом везана за очекивани хонорар од клијента ревизије. Професионалне одредбе у Великој Британији најчешће прописују да хонорар за ревизију не може чинити више од одређеног процента укупног прихода ревизора. Овај став

¹⁴ Tom Lee: Corporate Audit Theory, Chapman & Hall, 1993. страна 93.

подржан је и у Закону о ревизији рачуноводствених исказа у СР Југославији, у дијелу који регулише обављање ревизије, конкретно у Члану 22. став 1. гдје стоји: " За обављену ревизију плаћа се уговорена накнада. Накнада за ревизију коју предузеће остварује од једног правног лица не може износити више од 15% од годишњег прихода предузећа за ревизију, оствареног по основу ревизије."¹⁵

3. Трећа професионална забрана се односи на **ограничавање могућих посљедица личних односа** који, унутар организационе структуре компаније клијента, могу утицати на независност ревизора. Ова одредба односи се на случајеве када клијент ревизије запошљава брачног друга или блиске сроднике ревизора, па лични односи запослених са ревизором могу утицати на степен његове независности у односу на менаџмент компаније – клијента ревизије.

4. Четврта група забрана везана је за регулисање случајева који су везани за **постојање финансијских интереса ревизора у компанији-клијенту ревизије**. Ако ревизор корпорације или чланови његовог особља имају финансијске интересе у клијентовој компанији, постоји значајан губитак независности посматрано из угла дионичара и других корисника ревидираних финансијских извјештаја¹⁶. Професионалне одредбе о оваквим случајевима су опште универзалне, а у суштини забрањују партнерима и особљу (укључујући блиске рођаке сваког од њих) посједовање дионица у компанији-клијенту ревизије.

5. НЕЗАВИСНИ РЕВИЗОР И КОРИСНИЦИ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЈЕШТАЈА

Правна позиција односа независног ревизора према дионичарима је потпуно јасна и у суштини универзална. Примарна одговорност ревизора корпорације је према дионичарима у контексту заступничке ситуације гдје ревизор дјелује као

¹⁵ Закон о ревизији рачуноводствених исказа, Службени лист СРЈ бр. 30/96

¹⁶ Нпр. Може се десити да природа ревизорског мишљења о квалитету објављених финансијских извјештаја може значајно утицати на тржишну процјену дионица које ревизор или његово особље држи у компанији. Такође, други примјер сукобљавајућих финансијских интереса укључује зајмове за и од таквих ентитета, као и трговачке активности где би се ревизор могао појавити као добављач или купац од компаније-клијента ревизије.

заступник (агент) у име дионичара као власника капитала. Међутим, финансијски извјештаји корпорација њиховим објављивањем постају **јавно добро** у смислу да се може појавити веома широк круг корисника информационих порука које носе ти извјештаји. С тим у вези, може се прихватити генерална теза да је обавеза ревизора корпорације да поступа са дужном пажњом, укључујући независност, шира од обавезе према дионичарима. Ова проблематика била је предмет значајних судских спорова везаних за специфичне случајеве са становишта судске праксе у којима се посебно потенцира одговорност ревизора корпорације према трећим лицима.

Појам независности ревизора корпорација може се проширити и на аспект зависности од специфичних корпорацијских ситуација. Такве анализе засноване су на проучавању односа ревизора корпорације према компанији-клијенту у условима релативне величине њихових организационих структура.

Први карактеристичан случај је када су и компанија-клијент и њен ревизор по структури мале организације. У оваквом случају сваки зарађен хонорар за клијента је значајан за његов опстанак, а могући губитак кроз спор је озбиљно питање. У оваквим случајевима, најчешће, ревизор за клијента ради услуге сродне ревизији, блиско сарађује са менаџерима клијента (који су најчешће дионичари компаније-клијента). Све то указује да постоје очигледни поступци који непосредно угрожавају независност ревизора. Неки практичари тврде да је код малих организација сужен круг корисника рачуноводствених извјештаја, а да су за извјештаје скоро искључиво везани дионичари. Међутим, има и мишљења да уколико се овакве мале фирме појаве као партнери банкама са захтјевима везаним за одобрење евентуалних кредита, банка ће њихове финансијске извјештаје прихватити са резервом, што нам показује да увијек морамо полазити од универзалног правила, а то је да је потребна потпуна независност ревизора од компаније-клијента.

Други случај је када постоји ситуација гдје су компанија-клијент и њен ревизор веома велики ентитети са сложенom организационом структуром. Било би логично претпоставити да је у овом случају величина ентитета гаранција независности ревизора корпорације. Међутим, и у овом случају постоје околности које могу да дјелују на независност, а које морају да

буду ријешене. Нпр. спољни чланови са правом гласа су најчешће и разнолики и физички удаљени од свакодневних активности компаније и њеног менаџмента. Задатак ревизора је да је слика пословања компаније разумно приказана свим заинтересованим корисницима укључујући и све спољне чланове са правом гласа. Велика компаније, такође, може да утиче на независност ревизора и у смислу значајног материјалног интереса који ревизор остварује преко накнаде од клијента за извршену ревизију рачуноводствених извјештаја и услуга сродних ревизији, али и због могућности утицаја на репутацију због евентуалног губитка ревизије у конкретној великој компанији-клијенту. Што се тиче обима активности које ревизор мора урадити када врши ревизију рачуноводствених извјештаја у великим компанијама, може се закључити да таква компанија постаје стална активност за ревизора укључујући готово перманентни пословни однос са менаџментом, па на тај начин особље ревизора постаје дио дневних операција компаније-клијента, чиме неминовно долази до могућности да ревизор може да изгуби дио своје непристрасности и објективности, а поготово се таква слика може стећи од стране неког лица које је примарни или секундарни корисник рачуноводствених исказа, чак и када стварно није дошло до суштинског нарушавања принципа независности и објективности од стране ревизора.

Наведени примјери могућих утицаја на снижавање степена независности ревизора корпорације представљају крајности у вези односа величине корпорација и степена независности ревизора. Међутим, за било коју од ситуација које се налазе између ових крајности постоје могућности притисака на независност, а степен евентуалних притисака зависи од специфичне ситуације.

На крају, може се закључити да би сви корисници ревизије по правилу требали имати позитиван став према статусу независности који представља темељ независне ревизије, а оправдано је очекивати да ће екстерни корисници стећи довољан степен повјерења у ревизорске извјештаје на основу сопствених процјена независности и интегритета ревизора, пратећи, између осталог, и евентуално постојање ситуација које могу утицати на ревизорско мишљење. Поред тога, веома је значајно да постоје различити прописи, било као законска рјешења или као стандарди дефинисани у професионалним асоцијацијама на националном и интернационалном нивоу, јер се на тај начин ствара атмосфера

повјерења универзалних корисника извјештаја у независност и објективност ревизора корпорације. Таква регулатива, истовремено, обезбеђује ревизорима да се лакше одупру притисцима који нарушавају њихову независност, али **такви прописи, ипак, не могу бити схваћени као замјена за лични интегритет и поштење које чини суштину професионалног понашања.**

6. МОДАЛИТЕТИ КОНТРОЛНОГ ПРИСТУПА РЕВИЗОРОВОЈ НЕЗАВИСНОСТИ

Претходна излагања намећу дилему између нормативне регулације функције ревизије корпорације којом се покушава одржати њена вјеродостојност као дио укупног процеса организационе одговорности с једне стране, и реалност постојања притисака у пракси и често неспорно доказана нарушена ревизорска независност, без обзира на нормативну регулацију, с друге стране.

С тим у вези, јавна очекивања у погледу независности ревизора захтјевају разрјешење такве дилеме и проналазак одговора на једно такво суштинско питање. Суштина таквог одговора је да мора бити **остварљив и то организационо, политички, друштвено и економски.**

Сви досадашњи приједлози, у суштини, покушавају да постигну вишедимензионално побољшање у окружењу ревизије корпорација, што би требало значајно ограничити или чак потпуно уклонити притиске на независност ревизора корпорација.

Приједлози за унапређење ревизорских одредби били су предмет анализе бројних истраживача, а као илустрацију наводимо закључак једног истраживања које је објавио 1976. год Lovin¹⁷ који наводи да када је у питању коришћење финансијских извјештаја од стране стручњака (Нпр. када се као корисник појављује америчка Комисија за хартије од вредности и берзу – VS Securities and Exchange Commission SEC) држава регулише позицију независности ревизора одредбама које су по својој форми и суштини конзервативније и строжије од саморегулишуће професије.

¹⁷ Према Tom Lee: Corporate Audit Theory, Chapman & Hall, 1993, страна 98.

Ово је питање које у потпуности актуелно и у СР Југославији, а посебно у Републици Српској гдје је у основи прихваћена саморегулација рачуноводства и ревизије у области комерцијалне ревизије, док је ревизија јавних расхода регулисана посебним Законом. Питање омјера државне регулације и саморегулације на југословенским просторима који имају скромна теоријска и практична искуства из области ревизије, је по нашем мишљењу, кључно питање будућности рачуноводствене и ревизорске праксе.

Goldman i Barlev¹⁸ приједлоге за побољшање независности ревизора сврставају у три групе :

1. Прва група приједлога се односи на покушаје да се умањи потенцијална моћ менаџмента којом ревизори могу да компромитују своју објективност и непристрасност.
2. Друга група приједлога је везана за сужавање поља самосталних ревизорских процјена одређених ситуација и дефинисање обавеза ревизора да приликом обављања ревизије морају примјењивати специфична правила везана за рачуноводствене и ревизорске стандарде извјештавања.
3. Трећа група приједлога подразумијева прилагођавање структуре постојеће улоге ревизора проглашавајући их јавним радницима чији је клијент држава, или проширујући круг њихових експлицитних клијената тзв. заинтересованим трећим лицима.

7. МОДАЛИТЕТИ САМОРЕГУЛИШУЋЕГ ПРИСТУПА РЕВИЗОРОВОЈ НЕЗАВИСНОСТИ

Суштина саморегулишућег (неконтролног) приступа независности ревизора је да сви погледи на овај проблем сврстани у ову групу имају једну заједничку црту, а то је слободно тржишни приступ овом проблему. Заступници оваквог виђења побољшања независности ревизора корпорација полазе од тезе да одређени неконтролни механизми могу да створе могућности за подизање нивоа ревизорске независности на задовољавајући, прихватљив ниво.

¹⁸ Према Tom Lee: Corporate Audit Theory, Chapman & Hall , 1993, страна 98.

Једно од виђења овог проблема (Goldman i Barlev)¹⁹ је да проширење правног односа између ревизора и корисника ревизије унапређује независност ревизора. Образложење је следеће: Ако ревизори знају да им може бити суђено за немаран рад, не само од стране њихових примарних клијената, већ и од других који, на неки начин, зависе од компетентности и независности ревизорског мишљења, онда ревизори имају снажан подстицај да буду и компетентни и независни. Шира ревизорска одговорност је у сагласности са логичким схватањима да је ревизор способан да оправда финансијске и друге друштвене награде везане за независну професионалну ревизију. Ипак, овакво схватање ревизије није доследно са преовлађујућим судским одлукама у погледу стриктног ограничења дужне пажње ревизора корпорација, као и са праксом ревизорских фирми које су пристајале да поравнају законске тужбе уз велике накнаде ван суда с циљем да заштите своју репутацију и избјегну екстерно (судско) испитивање ревизорског процеса.

Изузетно важно питање везано за побољшање независности ревизора је њихово чланство у признатим професионалним организацијама, и евентуалне професионалне санкције услед несавесног рада као што је искључење из професионалних удружења. Логично је очекивати да очекиване санкције, које се на крају свode на значајан губитак економских награда, представљају моћан економски лични стимуланс за ревизора корпорација да се понаша професионално, а тиме и да принцип независност досљедно примјењује. Постојећа, широко распрострањена пракса увела је објављивање правила етичког понашања за своје чланове, дајући им до знања у којим областима њиховог дјеловања су могући сукоби интереса и угрожавање њихове независности.²⁰

Watts i Zimmerman²¹ доказују да је структура ревизорске заједнице способна да одржава разуман ниво ревизорске

¹⁹ Према Tom Lee: Corporate Audit Theory, Chapman & Hall, 1993. страна 101.

²⁰ О овом питању постоје и другачији ставови који критикују улогу професионалних рачуноводствених удружења. Такви ставови заступају тезу да професионална удружења желе да задрже "status quo" нивоа рачуноводствене и ревизорске флексибилности компатибилног са потребама клијента. Поред тога, професионална удружења се оптужују за професионални монопол одговарајући само на јавне претње њиховој самоконтролној позицији и не предузимајући важне кораке за одговоре на оптужбе за злоупотребе због зависност њихових чланова од корпорацијске клијентеле.

²¹ Према Tom Lee, Corporate Audit Theory, Chapman & Hall, 1993. страна 101.

независности. Они сугеришу да ревизорске фирме конституисане као друштва са неограниченом одговорношћу, са свим импликацијама које проистичу из таквог начина организовања, представљају довољну гаранцију њихове компетентности и независности.²²

Још један приједлог којим се покушава подићи степен независности ревизора корпорација везан је за организационо раздвајање унутар ревизорских фирми или чак потпуну одвојеност услуга независне ревизије и услуга сродних ревизији.²³ Чак и Међународни стандарди ревизије у вези са овим проблемом дефинишу раздвајање услуга ревизије и услуга сродних ревизији и сматрају непожељним да један ревизор истовремено врши независну ревизију рачуноводствених извјештаја и пружа услуге сродне ревизији за истог клијента.

И на крају, износимо један приједлог побољшања независности ревизора који је заснован на постојању **рецензије**, односно поновног разматрања ревизије коју је извршила једна ревизорска фирма, од стране друге ревизорске фирме. Овај приједлог има смисао у случајевима када нема нормативно правног регулисања, али се поставља питање трошкова рецензије. Ипак, овај приједлог има своју тежину у контексту спознаје ревизора да ће неки други ревизор, увидом у комплетну ревизију коју је радио први ревизор, преиспитати његову независност у конкретном случају, а евентуалне компромитације првог ревизора, кроз рецензију, пружити на увид заинтересованој јавности.

²² Овакав став није генерално примјењив јер је у појединим државама дозвољено формирање ревизорских фирми са ограниченом одговорношћу, а и поједина професионална удружења (нпр. AICPA у САД) су прихватила став да је као средство ограничавања излагања ревизора знатним финансијским губицима, дозвољена инкорпорација.

²³ Услуге сродне ревизији се у англосаксонској литератури најчешће именују као непотврђујуће услуге, а суштина је у томе да приликом пружања таквих услуга ревизор остварује нижи степен уверавања, па чак код неких услуга уопште не мора постојати уверавање (нпр. компилација финансијских извјештаја) о квалитету финансијских извјештаја који су предмет рада ревизора. Поред тога, такве услуге се у правилу раде искључиво за клијента те, према томе, не захтјевају висок степен независности ревизора при њиховој интерпретацији.

9. УМЈЕСТО ЗАКЉУЧКА

Предмет овог рада је разматрање проблематике независности ревизије као основе ревизије рачуноводствених извјештаја. Разматрање ове проблематике полази од истраживања феномена независности која су обављали теоретичари и практичари ревизије у Великој Британији и САД. Као резултат појединачних истраживања и истраживања које обављају професионална удружења настао је већи број различитих дефиниција независности, али постоји општа сагласност да се независност ревизора не посматра само са аспекта верификације рачуноводствених извјештаја, него независност прожима сваки аспект припреме ревизије, конкретног извођења и извештавања о извршеној ревизији рачуноводствених извјештаја.

Значајно питање везано за независност је утврђивање претпоставки за одржање ревизорске независности. С тим у вези издиференцирали су се ставови теоретичара од којих једни претпоставке за одржање независности ревизора везују искључиво за рационалне економске мотиве који произилазе из релативно високих хонорара које ревизору припадају као накнада за обављене услуге ревизије, док други, поред економских, укључују и остале, не мање значајне факторе, као што су припадност ревизора професионалним удружењима и друштвени положај који обезбјеђује ревизорска професија.

Поред наведеног, истраживања показују да се обезбјеђење независности ревизије може побољшати одговарајућим мерама које укључују увођење одређених контролних забрана које превентивно дјелују на суздржавање ревизора од поступака којима би се могла нарушити ревизорска независност, а приједлози тзв. контролног приступа ревизорске независности могу се груписати у три групе.

Прва група приједлога се односи на покушаје да се умањи потенцијална моћ менаџмента којом ревизори могу да компромитују своју објективност и непристрасност.

Друга група приједлога је везана за сужавање поља самосталних ревизорских процјена одређених ситуација и дефинисање обавеза ревизора да приликом обављања ревизије морају примјењивати специфична правила везана за рачуноводствене и ревизорске стандарде извештавања.

Трећа група приједлога подразумијева прилагођавање структуре постојеће улоге ревизора проглашавајући их јавним радницима чији је клијент држава, или проширујући круг њихових експлицитних клијената тзв. заинтересованим трећим лицима.

Поред оваког приступа ревизорској независности постоје приједлози који полазе од претпоставке да је суштина приступа независности ревизора у слободно тржишном (саморегулишућем) приступу овом проблему. Заступници оваког виђења побољшања независности ревизора корпорација полазе од тезе да одређени неконтролни механизми могу да створе могућности за подизање нивоа ревизорске независности на задовољавајући, прихватљив ниво.

Без обзира који од модалитета за унапређење независности ревизора преферирамо, морамо уважити чињеницу да се апсолутна независност не може постићи. Оваква констатација би се могла примијенити и на друге професије јавног карактера, а не само на ревизорску професију. Образложење ове тврдње проистиче из чињенице да ревизију обавља човјек са својим индивидуалним сложеним менталним склопом гдје, поред рационалних, постоје и ирационалне одреднице његовог понашања. Иако се материјалном регулацијом и припадништвом професионалним удружењима стварају услови за значајно подизање нивоа ревизорске независности и одговорности, није могуће искључити емотивну независност ревизора која проистиче из људске природе, а која, ипак, има утицаја на формирање ревизорског мишљења, односно на ревизорски извјештај.

Овим закључујемо анализу једног од базних принципа теорије и праксе ревизије, на коме почива суштина независне ревизије – **принципа независности ревизора и ревизије**. Овакав начин презентације и анализе независности као принципа ревизије је само један од аспеката са којих се готово свакодневно у теорији, а посебно у пракси ревизије, анализирају слабости и покушавају наћи унапређења независности ревизије и потврђивања њеног пословног и опште друштвеног значаја.

ЛИТЕРАТУРА

1. Андрић Мирко: Ревизија рачуноводствених исказа, Економски факултет Суботица, 1999. год.
2. ACCA - The Chartered Association of Certified Accountants, Радне свеске за самоучење од 1-7 Ревизија, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Београд 1992.год.
3. AICPA - Ревизорски и књиговодствени водич, Њујорк 1983. год.
4. Fran M. Wolf, James a. Tackett and Gregory A. Claypool: Audit disaster futures: antidotes for the expectation gap?, Managerial Auditing Journal 14/9, 1999.
5. Pojmovi i metodi revizije- Vodič u savremenu revizorsku teoriju i praksu: D.R. Carmichael, John J. Wilingham, McGraw-Hill, inc. V izdanje, 2000. godine, prevod MATE, Zagreb 2000. godine.
6. Домазет Тихомир: Међународни рачуноводствени стандарди 2000, Фабер и Зромбић Плус, Загреб 2000. год.
7. Montgomery's Auditing: Philip L. Defliese, Henry R. Jaenicke, Vincent M. O'Reilly, Murray B. Hirsch, Превод на руски језик, Москва "Аудит" 1997. год.
8. Међународни стандарди ревизије, Међународна федерација рачуновођа - Превод са енглеског језика, Савез рачуновођа и ревизора Србије, 1998. год.
9. Lee Tom: Corporate Audit Theory, Chapman & Hall, Лондон, 1993. год.
10. Виторовић Богољуб, Андрић Мирко: Основи ревизије – Професионално усавршавање у рачуноводству, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Београд, 1996. год.
11. Рачуноводствена начела, Југословенски рачуноводствени стандарди, Кодекс професионалне етике рачуновођа, Савез рачуновођа и ревизора Србије 1996. год.
12. INTOSAI РЕВИЗИЈСКИ СТАНДАРДИ, Државни уред за ревизију Републике Хрватске (Народне новине 93/94)
13. Законска регулатива:
 - Закон о ревизији рачуноводствених исказа, Службени лист СРЈ бр. 30/96,
 - Правилник о начину обављања ревизије рачуноводствених исказа, Службени лист СРЈ бр. 19/97

- Закон о рачуноводству, Службени гласник Републике Српске бр. 18/99,
- Закон о ревизији јавног сектора Републике Српске, Службени гласник Републике Српске бр. 18/99
- Закон о државној ревизији Републике Хрватске (Народне новине 70/93)