

ZNAČAJ REVIZIJE I REVIZORSKIH MIŠLJENJA JAVNIH PREDUZEĆA U SAVREMENOM OKRUŽENJU

UVOD

Revizija finansijskih izveštaja predstavlja oblik potvrde u kojoj revizor izdaje pisani izveštaj kojim izražava mišljenje o tome da li finansijski izveštaji sadrže materijalno značajne pogrešne iskaze. Takođe, revizija finansijskih izveštaja uključuje dobijanje i ocenjivanje dokaza o finansijskom poslovanju entiteta, kako bi se utvrdio stepen primene zakonskih propisa i računovodstvenih standarda (8). Revizorski izveštaj je često jedini formalni način komunikacije sa zainteresovanim korisnicima na osnovu kojeg oni mogu doneti zaključke u vezi sa finansijskim izveštajima preduzeća (7). Sastavljanje revizorskog izveštaja predstavlja završnu fazu procesa revizije, a da bi ispunili sve obaveze, revizori moraju temeljno poznavati *International Standards on Auditing – ISA* (Međunarodne standarde revizije). Da bi se formiralo mišljenje, revizor sakuplja odgovarajuće i dovoljne dokaze i posmatra ih, testira, upoređuje i potvrđuje dok ne dobije razumno uverenje (2).

Cilj revizije je da se kroz pregled poslovanja preduzeća dâ nezavisno mišljenje o finansijskim izveštajima preduzeća. To je najčešći i najviši nivo sigurnosti koji nezavisni revizor daje onima koji su zainteresovani za finansijske informacije preduzeća. Pošto je priprema revizorskog izveštaja završna faza procesa revizije, da bi ispunili ove dužnosti, revizori moraju imati temeljno razumevanje revizorskih standarda koji se odnose na revizorske izveštaje. Ovo uključuje poznavanje sadržaja revizorskog izveštaja u vezi sa različitim vrstama mišljenja i uslovima koji se moraju stvoriti da bi se ono izdalo (11).

REZIME

Revizija ima veliki značaj za donošenje poslovno-finansijskih odluka. Kada govorimo o preduzećima iz javnog sektora, možemo uočiti da revizija treba da bude sprovedena tako da pomogne tim preduzećima u ispunjavanju dužnosti da budu odgovorna i transparentna javnosti. Samim tim, u ovom radu analizirana je revizija u kontekstu njenog značaja i njene implementacije u javnim preduzećima. Pored toga, izvršena je analiza rezultata istraživanja iskazanih revizorskih mišljenja javnih preduzeća u periodu od 2016. do 2020. godine, a koja posluju na teritoriji Grada Kraljeva.

Ključne reči: revizija; značaj; javna preduzeća; revizorska mišljenja.

¹ Asistent, Univerzitet u Kragujevcu, Fakultet za hotelijerstvo i turizam u Vrnjačkoj Banji, Srbija, e-mail: marko.milasinovic@kg.ac.rs

² Vanredni profesor, Univerzitet u Beogradu, Fakultet organizacionih nauka, Srbija, e-mail: snezana.knezevic@fon.bg.ac.rs

³ Docent, Univerzitet u Kragujevcu, Fakultet za hotelijerstvo i turizam u Vrnjačkoj Banji, Srbija, e-mail: aleksandra.stankovic@kg.ac.rs

Pošto je revizija javnog sektora ključna za efikasno upravljanje, posebno je bitno njeno izvođenje uz korišćenje odgovarajućih resursa u pravo vreme i sa odgovarajućim ovlašćenjima za postizanje ciljeva upravljanja. Aktivnosti revizije javnog sektora treba da budu dovoljno široke da omoguće sagledavanje punog obima aktivnosti subjekta (1). Iako revizori mogu biti u mogućnosti da dodaju vrednost bilo kom segmentu preduzeća za koji mogu pružiti nezavisnu, objektivnu garanciju, svaki subjekat javnog sektora zahteva neki oblik nezavisne revizorske provere, koja ima ovlašćenje da proceni čitav niz aktivnosti javnog sektora. Potpuna pokrivenost revizijom često se obezbeđuje komplementarnom eksternom i internom revizijom entiteta. Međutim, u nekim manjim subjektima javnog sektora samo jedan revizorski subjekt ili jedan entitet koji predstavlja hibrid karakteristika interne i eksterne revizije, može biti dovoljan. Konačno, revizija javnog sektora jača javnu upravu, obezbeđujući odgovornost i zaštitu osnovnih vrednosti subjekta javnog sektora. Takođe obezbeđuje menadžere, pritom doprinoseći tome da obavljaju poslove transparentno, fer i pošteno. Izabrani i imenovani menadžeri na svim nivoima javnog sektora treba da podrže efektivne revizorske aktivnosti uspostavljanjem nezavisnih revizorskih funkcija (5).

U ovom radu se govori o eksternoj reviziji i njenom značaju, naročito posmatrano kroz javna preduzeća, odnosno javni sektor. Pored toga, u radu je izvršena analiza rezultata istraživanja na osnovu javnih preduzeća čiji je osnivač Grad Kraljevo. Na početku rada je dat pregled literature koja govori o značaju revizije. Potom je predstavljena metodologija, a zatim i rezultati istraživanja revizorskih izveštaja javnih preduzeća čiji je osnivač Grad Kraljevo, za period od 2016. od 2020. godine.

PREGLED LITERATURE – ZNAČAJ REVIZIJE

Značaj revizije iskazuje se kroz više tačaka. Jedna od njih odnosi se na ulogu revizije u otkrivanju prevara, grešaka i nepravilnosti u finansijskim izveštajima. Takođe, ona jača verodostojnost finansijskih izveštaja koji su potrebni različitim korisnicima u donošenju odluka (10; 13), uz pretpostavku da su isti javno dostupni (14).

S obzirom na značaj revizije i njenu povezanost sa različitim važnim oblastima, stiče se potreba za ukazivanjem na njih. U nastavku je ukazano na povezanost revizije i određenih grana, kao i na njihove sličnosti i razlike u kontekstu preciznog shvatanja njenog značaja. Započeto je prikazom i objašnjenjem razlika između računovodstva i revizije.

Revizija je kritički aspekt računovodstva i stoga se nikad ne može smatrati njegovom zamenom. Računovodstvo u javnom sektoru bilo je predmet razvoja u mnogim zemljama više od 20 godina. Iako se ove promene često pominju kao trend jednoobraznog i doslednog kretanja ka zajedničkom cilju, mora se priznati da je većina reformi u velikoj meri rezultat pojedinačnih zemalja, kako po pitanju odluke o obimu i vremenu, tako i u implementaciji (3). Stoga je vrlo značajno ukazati na obeležja, a samim tim i razlike između računovodstva i revizije, prikazane u tabeli ispod:

Tabela 1: Sumarni prikaz razlika između računovodstva i revizije

R.B.	Kriterijum	Računovodstvo	Revizija
1.	Cilj	Računovodstvo uglavnom obuhvata pripremu finansijskih izveštaja.	Revizija je sistematsko i nezavisno ispitivanje podataka, izjava, zapisa, poslovanja i performansi preduzeća za planiranu svrhu.
2.	Status	Računovođa je zaposlen u preduzeću.	Revizor (osim internog revizora) je nezavisno lice.
3.	Stalnost rada	Računovođa je stalno zaposlen u preduzeću.	Revizor se obično imenuje za jednu godinu.
4.	Formalna kvalifikacija	Formalna kvalifikacija nije od suštinskog značaja za računovođu.	Formalna kvalifikacija je neophodna za revizora preduzeća.
5.	Poznavanje drugih oblasti	Ne očekuje se da računovođa ima znanje iz revizije ili iz drugih oblasti.	Osim temeljnog znanja iz računovodstva koje bi trebalo da ima, revizor mora posedovati i znanje iz drugih disciplina, poput prava, menadžmenta, ekonomije, itd.
6.	Podnošenje izveštaja	Računovođa nije dužan da podnosi izveštaj.	Revizor mora da podnese revizorski izveštaj koji izražava mišljenje o istinitosti i objektivnosti finansijskih izveštaja.
7.	Naknada	Kao zaposleni u preduzeću, računovođa redovno prima mesečnu zaradu.	Revizoru se isplaćuje ugovorena naknada sa klijentom.
8.	Priroda rada	Rad računovođe je konstruktivne prirode.	Rad revizora je analitičan po prirodi.

Izvor: (15)

U nastavku će, zbog značaja povezanosti, biti ukazano na veze revizije i prava, revizije i statistike, revizije i informacionih tehnologija, revizije i ekonomije i revizije i menadžmenta (15).

Ispitivanje dokaza je ključno i za reviziju i za pravo. Revizor daje mišljenje o tačnosti i pouzdanosti finansijskih izveštaja na osnovu procene dokaza. Isto tako, u pravnim procesima presuda se donosi nakon pažljivog ispitivanja dokaza, i stvarnih i posrednih. Kao takav, revizor je dužan da poseduje znanje o pravnim poslovima, posebno u oblastima Zakona o privrednim društvima, Zakona o porezu na dohodak i relevantnim zakonima koji će mu pomoći da pravilno obavlja svoj posao (15).

Veza između revizije i statistike je bliska, jer u današnjem poslovanju revizor mora da primenjuje mnoge statističke alate, tehnike i postupke za uspešan završetak poslova revizije. U velikim preduzećima revizor mora primeniti „testove kontrole“ umesto detaljne provere. Koncept testova kontrole zasnovan je na statističkom konceptu „uzimanja uzorka“. Statistički aspekt metode uzorka odnosi se na primenu zakona verovatnoće, dopuštajući revizoru da kvantifikuje rizik, i korišćenja uzorka u svrhu donošenja zaključka o populaciji (6, 138). Statistički alati su takođe potrebni za procenu rada preduzeća. Statističke metode poput korelacije, regresije, analize trendova itd. jesu suštinski značajne za analitički pregled i rad revizora (15).

Prisustvo informacione tehnologije je značajno u domenu računovodstva. Metoda ručnog knjigovodstva je u većini slučajeva zamenjena sistemom kompjuterizovanog računovodstva u svim delovima sveta. Nadalje, kod mnogih preduzeća su razvijene i koriste se računarske tehnike revizije. U takvim okolnostima izuzetno je važno da revizor bude upoznat sa najnovijim računovodstvenim softverom i sofisticiranim računarskim sistemima koji pomažu u obavljanju revizorskih tehnika za efikasno izvršavanje aktivnosti (15). Svakako da primena informacionih tehnologija u računovodstvu predstavlja jedan od velikih izazova za reviziju (16), ali novonastali računovodstveno-sofverski alati ipak predstavljaju i veliku podršku procesu revizije (4).

Revizor treba dobro da poznaje najnovije informacione tehnologije koje se koriste u poslovanju i posebno u računovodstvu entiteta.

Značaj revizije može se sagledati i kroz njenu povezanost sa ekonomijom. Ekonomski faktori u velikoj meri utiču na poslovne aktivnosti; kako na nacionalnom, tako i na međunarodnom nivou. Neki od značajnijih ekonomskih faktora koji imaju veći uticaj na aktivnosti poslovne organizacije jesu ekonomska politika vlade, promene kursa itd. Revizor treba da bude upoznat sa ekonomskim okruženjem zemlje kako bi efikasno obavljao svoj posao. (15).

Revizija je usko povezana sa raznim oblastima upravljanja, posebno sa finansijskim i poslovnim upravljanjem. U većini organizacija odluke se donose na osnovu finansijskih implikacija. Štaviše, organizacije često nabavljaju sredstva uz pomoć različitih finansijskih instrumenata, a takođe ulažu višak sredstava u različite finansijske proizvode. Poznavanje finansijskih tehnika, kao i finansijskog tržišta i instrumenata, neophodno je za revizora prilikom ocene takvih transakcija (9). Slično tome, znanje o poslovnom upravljanju će takođe pomoći revizoru da pravilno shvati složene operacije organizacije i na taj način odluči o obimu revizorskog posla i aktivnostima koje će preduzeti (15).

METODOLOGIJA ISTRAŽIVANJA

Razmatranje postojećih saznanja o reviziji u javnom sektoru ukazuje na problem pribavljanja pouzdanih podataka i njihove uporedivosti, pa se time jasno nameće potreba za novim istraživanjima i relevantnim zaključcima u ovoj oblasti. Specifično polje same prirode revizije i poseban tretman revizora dovode do povećane zainteresovanosti za ovo polje. Smatra se značajnim da se u delovima rada u kojima je to moguće prikažu određene smernice za poboljšanje. Samim tim, cilj ovog istraživanja je da se ispita kretanje revizorskih mišljenja javnih preduzeća u periodu od 2016. do 2020. godine, a čiji je osnivač grad Kraljevo, kao i da se sagledaju razlozi koji su uticali na iznošenje takvog mišljenja. Na teritoriji grada Kraljeva posluje ukupno sedam javnih preduzeća koja su predmet istraživanja. Analiza rezultata istraživanja izvršena je korišćenjem revizorskih izveštaja istih preduzeća za period od 2016. do 2020. godine.

Ovaj rad je i istraživačkog i kvantitativnog karaktera. Smisao toga da je istraživački potkrepljuje činjenica da postoje mnogobrojni radovi koju istražuju reviziju preduzeća i revizorska mišljenja; ponaosob, u kontekstu mnogobrojnih istraživačkih pitanja.

ANALIZA REZULTATA ISTRAŽIVANJA

Posmatranjem Tabele 2 možemo zaključiti da najveći broj javnih preduzeća sa teritorije grada Kraljeva u posmatranom periodu ima iskazano pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje (40% od ukupnog broja iskazanih mišljenja). Mišljenje sa rezervom uz skretanje pažnje zauzima 34,3 % od ukupnog broja iskazanih mišljenja, pozitivno mišljenje 20% i sa rezervom 5,7%. U nastavku sledi prikaz razloga koji su imali za posledicu izražavanje navedenih revizorskih mišljenja za finansijske izveštaje posmatranih godina.

Za 2016, 2018, 2019. i 2020. godinu, revizor je za finansijske izveštaje JKP „Čistoća“ iskazao mišljenje sa rezervom uz skretanje pažnje. Na izražavanje mišljenja sa rezervom uticali su: nemogućnost pribavljanja pouzdanih informacija o starosnoj strukturi potraživanja od prodaje (čime je onemogućeno potvrđivanje da je otpis ovih potraživanja procenjen i priznat u skladu sa usvojenom računovodstvenom politikom) (za 2016, 2018, 2019. i 2020. godinu); nemogućnost prezentacije obračuna kamata (za 2016, 2018, 2019. i 2020. godinu); preduzeće nije vršilo preispitivanje preostalog korisnog veka upotrebe postrojenja i opreme kako predviđa standardom i shodno tome nije vršilo promenu računovodstvene

procene u slučajevima kada su očekivanja zasnovana na novim procenama korisnog veka upotrebe znatno različita od prethodnih, a stoga nije prilagodilo ni stope amortizacije novim okolnostima (za 2016, 2019. i 2020. godinu); nisu iskazana rezervisanja za potencijalne obaveze po osnovu primanja zaposlenih za otpremnine prilikom odlaska u penziju i po osnovu jubilarnih nagrada (za 2016, 2018. i 2019. godinu); nemogućnost utvrđivanja činjenice da nekretnine, postrojenja i oprema kao i troškovi amortizacije ne zahtevaju materijalno značajne korekcije (za 2016, 2019. i 2020. godinu); neobezbeđivanje uporedivosti podataka u finansijskim izveštajima za tekuću i prethodnu godinu (za 2016. godinu); neadekvatan obračun odloženog poreza (za 2016. godinu) i neadekvatna klasifikacija troškova (za 2016. godinu), nemogućnost utvrđivanja istinitosti i objektivnosti iskazanog stanja potraživanja od kupaca u zemlji (za 2020. godinu), pri čemu su revizori skrenuli pažnju na činjenicu da finansijski izveštaji ne sadrže rezervisanja za potencijalne obaveze po osnovu sudskih sporova (za 2016, 2018, 2019. i 2020. godinu); prisustvo neusaglašenosti osnovnog kapitala u finansijskim izveštajima preduzeća sa kapitalom registrovanim kod Agencije za privredne registre (za 2016, 2018, 2019. i 2020. godinu), kao i činjenica da pandemija virusa COVID-19 neće imati materijalnog uticaja na poslovanje preduzeća (za 2020. godinu). Neusaglašenost osnovnog kapitala u finansijskim izveštajima preduzeća sa kapitalom registrovanim kod Agencije za privredne registre, kao i činjenica da preduzeće nije izvršilo obračun rezervisanja za otpremnine i jubilarne nagrade u skladu sa MRS 19 – Primanja zaposlenih, uticalo je na to da revizor izrazi pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje za finansijske izveštaje iz 2017. godine.

Precenjenost aktive, počev od potraživanja, pa sve do osnovnih sredstava, jedan je od učestalih razloga zbog kojih revizor izdaje mišljenje sa rezervom.

Analizom revizorskih izveštaja i iskazanih mišljenja utvrđeno je da je za JKP „Gradsko stambeno“ za sve posmatrane godine od 2016. do 2020. iskazano mišljenje sa rezervom uz skretanje pažnje. Na izražavanje mišljenja sa rezervom uticalo je sledeće: činjenica da vrednost sudskih sporova može imati nepovoljan uticaj na finansijski rezultat preduzeća (za 2017, 2018, 2019. i 2020. godinu); nemogućnost utvrđivanja objektivnosti prikazanog salda potraživanja od kupaca (za 2016. godinu), kao i činjenica da preduzeće nije izvršilo ispravku vrednosti potraživanja (za 2017. godinu), pri čemu su skrenuli pažnju na neusaglašenost osnovnog kapitala u finansijskim izveštajima preduzeća sa kapitalom registrovanim kod Agencije za privredne registre (za 2016, 2017, 2018, 2019. i 2020. godinu); nemogućnost utvrđivanja objektivnosti prikazanog salda oba-

Neobračunata rezervisanja za otpremnine i jubilarne nagrade imaju za posledicu potcenjenost obaveza i precenjenost visine kapitala.

veza prema dobavljačima (za 2016. godinu); činjenica da preduzeće nije uspostavilo finansijsko upravljanje, kontrolu i sistem interne revizije u skladu sa važećim zakonskim propisima (za 2017. godinu), odnosno nije u potpunosti uvelo sistem finansijskog upravljanja i kontrole (za 2018. godinu), kao i činjenica da je došlo do promene poslovnog imena preduzeća (za 2016. godinu).

Tabela 2: Prikaz izraženih revizorskih mišljenja javnih preduzeća sa teritorije grada Kraljeva od 2016. do 2020. godine

	2016.	2017.	2018.	2019.	2020.
JKP „Čistoća“	sa rezervom uz skretanje pažnje	pozitivno uz skretanje pažnje	sa rezervom uz skretanje pažnje	sa rezervom uz skretanje pažnje	sa rezervom uz skretanje pažnje
JKP „Gradsko stambeno“	sa rezervom uz skretanje pažnje	sa rezervom uz skretanje pažnje	sa rezervom uz skretanje pažnje	sa rezervom uz skretanje pažnje	sa rezervom uz skretanje pažnje
JKP „Pijaca“	sa rezervom uz skretanje pažnje	pozitivno uz skretanje pažnje	pozitivno uz skretanje pažnje	pozitivno uz skretanje pažnje	pozitivno uz skretanje pažnje
JP za uređivanje građevinskog zemljišta	sa rezervom	pozitivno	pozitivno uz skretanje pažnje	pozitivno	pozitivno
JKP „Putevi“	pozitivno	pozitivno	pozitivno uz skretanje pažnje	pozitivno uz skretanje pažnje	pozitivno uz skretanje pažnje
JEP „Toplana“	sa rezervom	pozitivno uz skretanje pažnje	pozitivno uz skretanje pažnje	pozitivno	pozitivno
JKP „Vodovod“	sa rezervom uz skretanje pažnje	pozitivno uz skretanje pažnje	pozitivno uz skretanje pažnje	pozitivno uz skretanje pažnje	sa rezervom uz skretanje pažnje

Izvor: Izrada autora

Revizor je za finansijske izveštaje JKP „Pijaca“ u 2016. godini iskazao mišljenje sa rezervom uz skretanje pažnje. Kao osnov za mišljenje sa rezervom navodi se nemogućnost revizora da se uveri u istinitost i objektivnost iskazanog stanja potraživanja po osnovu prodaje i njihove starosne strukture, kao i neusaglašenost obaveza prema dobavljačima. Revizor takođe skreće pažnju na sledeće činjenice: preduzeće ne vodi knjigu osnovnih sredstava, a prilikom popisa osnovnih sredstava nisu upisivani inventarski brojevi istih; neusklađenost osnovnog kapitala u poslovnim i javnim knjigama; preduzeće nema uspostavljen sistem interne revizije, nema usvojenu strategiju upravljanja rizicima, kao ni politike i procedure za upravljanje rizicima i kontrolu njihove primene. Osim toga, skreće pažnju na činjenicu da su finansijski izveštaji sastavljeni u skladu sa načelom stalnosti poslovanja. Za finansijske izveštaje od 2017. do 2020. godine revizor je iskazao pozitivno mišljenje, pri čemu je skrenuta pažnja na: nemogućnost uveravanja u istinitost i objektivnost iskazanog stanja potraživanja od kupaca (za 2017, 2018, 2019 i 2020. godinu); neusaglaše-

Manjkava evidencija osnovnih sredstava govori o nezdravim politikama upravljanja imovinom preduzeća.

nost osnovnog kapitala u finansijskim izveštajima preduzeća sa kapitalom registrovanim kod Agencije za privredne registre (za 2017, 2018, 2019 i 2020. godinu); činjenice da preduzeće nema oformljen Registar rizika i sistem interne revizije (za 2017. i 2018. godinu); neusklađenost obaveza prema dobavljačima (za 2017. godinu); finansijski izveštaji su sastavljeni u skladu sa načelom stalnosti poslovanja (za 2016. i 2017. godinu) i pandemija virusa COVID-19 neće imati materijalnog uticaja na poslovanje preduzeća (za 2019. i 2020. godinu).

Zbog nedostavljanja osnova za iskazivanje nekretnina, postrojenja i opreme, revizor je za finansijske izveštaje JP za uređivanje građevinskog zemljišta iz 2016. godine izrazio mišljenje sa rezervom. Daljom analizom, utvrđeno je da je revizor iskazao pozitivno mišljenje za finansijske izveštaje iz 2017, 2019. i 2020. godine. Zbog neusaglašenosti iznosa osnovnog kapitala u poslovnim knjigama sa kapitalom registrovanim kod Agencije za privredne registre, revizor je iskazao pozitivno mišljenje uz skretanje pažnje za finansijske izveštaje iz 2018. godine.

Revizor je za finansijske izveštaje JKP „Putevi“ iz 2016. i 2017. godine iskazao pozitivno mišljenje. Kada je reč o finansijskim izveštajima od 2018. do 2020. godine, revizor je iskazao pozitivno mišljenje, pri čemu je skrenuo pažnju na neusaglašenosti iznosa osnovnog kapitala u poslovnim knjigama sa kapitalom registrovanim kod Agencije za privredne registre, kao i na pitanje imovinsko-pravnog statusa nepokretnosti u javnoj svojini.

Neusaglašenosti iznosa osnovnog kapitala u poslovnim knjigama sa kapitalom registrovanim kod Agencije za privredne registre je činjenica na koju revizor često skreće pažnju.

Usled činjenice da JEP „Toplana“ nije izvršilo procenu nadoknadive vrednosti nekretnina, postrojenja i opreme, niti proveru njihove rezidualne vrednosti, revizor je iskazao mišljenje sa rezervom za finansijske izveštaje za 2016. godinu. Kako je preduzeće poslovalo sa nedostatkom trajnog kapitala i obrtnih sredstava, revizor je iskazao pozitivno mišljenje sa skretanjem pažnje na finansijske izveštaje za 2017. i 2018. godinu, dok je za 2019. i 2020. godinu iskazao pozitivno mišljenje.

Kako JKP „Vodovod“ nije izvršilo preispitivanje korisnog veka nekretnina, postrojenja i opreme, kao ni procenu nadoknadivog iznosa određenih kategorija istih, revizor je iskazao mišljenje sa rezervom za finansijske izveštaje za 2016. godinu, pri čemu skreće pažnju na neusaglašenosti iznosa osnovnog kapitala u poslovnim knjigama sa kapitalom registrovanim kod Agencije za privredne registre i činjenicu da preduzeće nema u potpunosti uspostavljen sistem finansijskog upravljanja i kontrole u skladu sa regulativom. Neusaglašenost iznosa osnovnog kapitala u poslovnim knjigama sa kapitalom registrovanim kod Agencije za privredne regi-

stre i činjenica da preduzeće nema u potpunosti uspostavljen sistem finansijskog upravljanja i kontrole u skladu sa regulativom, imalo je za posledicu to da revizor iskaže pozitivno mišljenje sa rezervom za finansijske izveštaje preduzeća za 2017, 2018. i 2019. godinu. Usled nemogućnosti revizora da se uveri u istinitost i objektivnost iskazanih odloženih poreskih obaveza preduzeća, kao i odloženih poreskih rashoda, revizor je iskazao mišljenje sa rezervom za finansijske izveštaje za 2020. godinu, pri čemu skreće pažnju na neusaglašenosti iznosa osnovnog kapitala u poslovnim knjigama sa kapitalom registrovanim kod Agencije za privredne registre i činjenicu da preduzeće nema u potpunosti uspostavljen sistem finansijskog upravljanja i kontrole u skladu sa regulativom.

Rezerve u mišljenju revizora odnosile su se na okolnosti precenjivanja aktive i potcenjivanja pasive, što posredno ukazuje na precenjenost kapitala.

ZAKLJUČAK

Imajući u vidu da sâmo evidentiranje transakcija u poslovnim knjigama i njihovo iskazivanje u obliku finansijskih izveštaja nije dovoljno kako bi korisnici istih bili uvereni u tačnost i objektivnost izraženih informacija, ističe se značaj revizije, a pre svega revizije finansijskih izveštaja. Revizija finansijskih izveštaja, kao nezavisna procena, danas igra višestruku dinamičku ulogu u gotovo svim važnim funkcionalnim područjima organizacije.



Istraživanje promena vrste revizorskog mišljenja na uzorku svih javnih preduzeća u Kraljevu u tokom perioda od 2016. do 2020. godine pokazuje da je za dva javna preduzeća revizor tokom svih pet godina davao mišljenje sa rezervom, da je kod četiri javna preduzeća u početnom periodu davao mišljenje sa rezervom, a kasnije pozitivno mišljenje, a za jedno javno preduzeće tokom celog perioda davao je pozitivno mišljenje, pri čemu je u skoro svim slučajevima skretao pažnju na određene činjenice.

Činjenice koje su zahtevale rezervu odnosile su se na okolnosti precenjivanja aktive (precenjenost potraživanja i osnovnih sredstava) i potcenjivanja pasive (neiskazane obaveze za kamatu, rezervisanja za otpremnine, očekivani negativni ishodi sudskih sporova i drugo).

Činjenice na koje je skretana pažnja odnosile su se na okolnosti neusaglašenosti iskazanog kapitala sa kapitalom evidentiranim kod Agencije za privredne registre, nepotpuno uspostavljen sistem finansijskog upravljanja i kontrole u skladu sa regulativom.

Istraživanja analizirana sprovedena u ovom radu imaju i određena ograničenja, koja ujedno predstavljaju i mogućnosti daljih istraživanja. Naime, istraživanjem su obuhvaćena javna preduzeća u jednom posmatranom gradu u Republici Srbiji, što može biti prošireno. Isto tako, uzorak može biti proširen i na sva preduzeća obveznike revizije u Republici Srbiji. Kako su u radu prikazana samo mišljenja revizora, u narednim istraživanjima treba sagledati šta je uticalo na to da revizor donese modifikovano mišljenje. Takođe, u narednim istraživanjima treba sagledati i finansijske performanse ovih preduzeća, kako bi se dobila potpuna slika o njihovom poslovanju (12). Konačno, dalja istraživanja mogu obuhvatiti prostorno i vremenski sveobuhvatnije uzorke.

LITERATURA

1. Beke-Trivunac, J. (2020). Trendovi u konceptu znanja koja su potrebna računovođama i revizorima. *Revizor*, 23(91-92), 87-95. <https://doi.org/10.5937/Rev2092087B>.
2. Brown, A., Milašinović, M., Mitrović, A., & Knežević, S. (2020). ARE AUDIT OPINIONS RELATED TO BANKRUPTCY FORECASTING OF COMPANIES LISTED ON THE SECTOR A-AGRICULTURE, FORESTRY AND FISHERIES? *Fresenius Environmental Bulletin*, 29(11), 9899-9905.
3. Caperchione, E. (2015). Standard Setting in the Public Sector: State of the Art. In Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S., & Manes Rossi, F. (Eds.) *Public Sector Accounting and Auditing in Europe*, 1-11, Springer.
4. Gašparević, M. (2021). Uloga savremenih računovodstveno-sofverskih programa na proces revizije. *Zbornik radova Fakulteta tehničkih nauka u Novom Sadu*, 36(2), 291-294. <https://doi.org/10.24867/11GI02Gasparevic>.

5. Guidance, S. (2012). The role of auditing in public sector governance. *IIA, Enero*.
6. Jovanović, J., & Todorović, M. (2021). Koncepti i metode uzorkovanja u reviziji. *Naučni skup EKONBIZ*, (20), 136-147.
7. Knežević, S. & Mitrović, A. (2017). ANALYSIS OF THE OPINIONS IN THE AUDIT REPORTS OF COMPANIES IN THE HOSPITALITY SECTOR: ACCOMMODATION AND CATERING SERVICE. *The Second International Scientific Conference - TOURISM IN FUNCTION OF DEVELOPMENT OF THE REPUBLIC OF SERBIA, Tourism product as a factor of competitiveness of the Serbian economy and experiences of other countries*, Thematic Proceedings II, Vrnjačka Banja, 1-3 June, 2017, Faculty of Hotel Management and Tourism in Vrnjačka Banja, 324-340.
8. Knežević, S., Mitrović, A., & Cvetković, D. (2019). The role of auditing profession in detecting frauds in financial statements. *NBP - Journal of Criminalistics and Law*, 2(2), 97-109. <https://doi.org/10.5937/nab-epo24-18979>.
9. Knežević, S., Mitrović, A., Vujić, M., & Grgur, A. (2019). *Analiza finansijskih izveštaja*. Beograd: Samostalno izdanje autora.
10. Mitrović, A., & Milašinović, M. (2021). Specifična pitanja revizije hotelijerskih preduzeća i njihov značaj prilikom donošenja poslovno-finansijskih odluka. *Naučni skup Računovodstvo i revizija u teoriji i praksi*, Banja Luka College, Banja Luka, 28. maj 2021. godine, 23-40.
11. Mitrović, A., & Radovanović, A. (2018). Audit Reports on Serbian Hospitality Companies: Expressed Opinions and Lexical Borrowings. *Economic Insights – Trend and Challenges*, Vol. VII(LXX), No. 1/2018, 33-40.
12. Mitrović, A., Knežević, S., & Milašinović, M. (2021). Profitability analysis of hotel companies in the Republic of Serbia. *Hotel and Tourism Management*, 9(1), 121-134. <https://doi.org/10.5937/menhot-tur2101121M>.
13. Monametsi, G. L., & Agasha, E. (2020). Audit Quality and Firm Performance: Evidence from Botswana and Uganda. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 6(4), 79-95. <http://dx.doi.org/10.32602/jafas.2020.029>.
14. Obradović, V., Milašinović, M., & Bogičević, J. (2021). Obelodanjivanja o segmentima u finansijskim izveštajima akcionarskih društava u Republici Srbiji i Republici Hrvatskoj. *Ekonomski horizonti*, 23(1), 55-70. <https://doi.org/10.5937/ekonhor21010550>.
15. Sana, A.K., Sarkar, S., Biswas, B., & Das, D. (2017). *Auditing: Principles and practices*. McGraw Hill Education (India) Private Limite.
16. Todorović, M., & Ljubisavljević, S. (2019). Primena informacionih tehnologija u računovodstvu—izazovi za reviziju. U Šapić, S., Kostić, M., Obradović, V., Todorović, V., & Drenovak, M. (Red.) *Ekonomski efekti tranzicije i restrukturiranja privrede Srbije u funkciji evropskih integracija*, 351-362. Kragujevac: Ekonomski fakultet Univerziteta u Kragujevcu.

THE SIGNIFICANCE OF AUDIT AND AUDIT OPINIONS IN THE CONTEMPORARY ENVIRONMENT

SUMMARY

Audit is of great importance for making business and financial decisions. When we talk about public sector companies, we can see that it should be implemented in such a way as to help the same companies fulfill their duty to be a responsible and transparent public. Therefore, this paper analyzes the audit in the context of its importance and its implementation in public companies. In addition, an analysis of the results of the research of the expressed audit opinions of public companies in the period from 2016-2020 was performed years, which operate in the city of Kraljevo.

Keywords: audit; significance; public companies; audit opinions.