

# PET ELEMENATA ZA KVALITETNIJI REVIZORSKI ANGAŽMAN

## UVOD

U početku aktivnog vršenja revizije u Srbiji postojao je samo jedan pristup dostupan većini društava za reviziju, i on je uključivao mnogo papira i obimne kontrolne liste. Tokom godina, profesija je razvila nove i bolje načine za postizanje doslednosti, kvaliteta i efikasnosti, koji su potrebni za sprovođenje uspešne revizije (5). Pored korišćenja tehnologije za automatizaciju tokova revizorskog angažmana, najefikasnija društva za reviziju su unapredila proces zapošljavanja novih kadrova i radne navike, kao i primenila procedure koje rezultiraju kvalitetnijim revizijama.

Kvalitetni revizorski angažmani mogu pomoći poslovnim liderima da donesu bolje odluke (7). Revizori mogu u dovoljnoj meri da razumeju rizike i način na koji oni utiču na poslovanje klijenta, što povratno klijentu može da pomogne u pripremi za efikasno reagovanje na promene, rizike i neizvesnosti. Kvalitetan revizorski angažman je onaj koji je završen u planiranim rokovima i sa minimalnim troškovima društva za reviziju i sa ispravnim fokusom koji štedi resurse. Društvu za reviziju su potrebne dobre procedure, a revizorskom timu je potrebno razumevanje privrednog društva i industrije, zajedno sa rasuđivanjem, objektivnošću i nezavisnošću uma, prožeto voljom za rad i snažnim tehničkim sposobnostima.

Predmet rada je razmatranje pet elemenata za kvalitetniji revizorski angažman, koji obuhvataju: adekvatno upravljanje rizikom informacione bezbednosti, veću posvećenost procesu zapošljavanja revizora, koordiniranost i fokusiranost u revizorskom pristupu, temeljnije razgovore sa predstavnicima klijenata revizije i potpune i jasne radne papire.

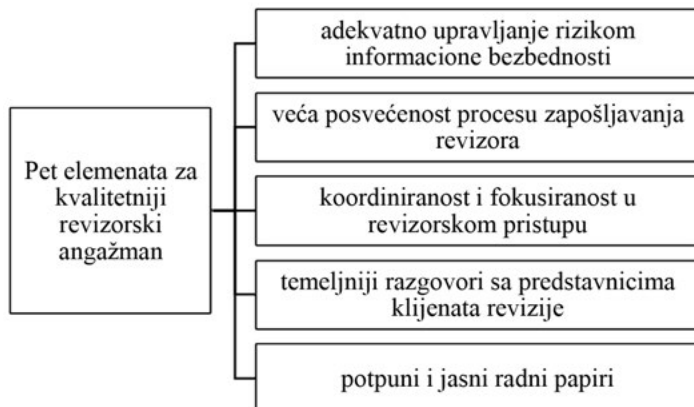
## REZIME

Kvalitetan revizorski angažman je onaj koji je završen u planiranim rokovima, sa minimalnim troškovima društva za reviziju. Preduslovi za njegovo ostvarivanje su efikasno društvo za reviziju i efikasan revizorski tim. U radu se razmatra pet elemenata za kvalitetniji revizorski angažman. Implementacijom svih pet elemenata u sprovođenje revizorskih angažmana moguće je obezbediti povećanje efikasnosti i efektivnosti revizorskih angažmana.

**Ključne reči:** revizija, revizorski angažman, elementi kvaliteta revizije, efektivnost i efikasnost.

<sup>1</sup> Ovlašćeni revizor, menadžer, Grant Thornton Srbija,  
e-mail: mirjana.jeremic@rs.gt.com

<sup>2</sup> Student doktorskih studija Ekonomskog fakulteta u Beogradu,  
e-mail: jakovljevic.i.nemanja@gmail.com



Izvor: Autori

Grafikon 1: Pet elemenata za kvalitetniji revizorski angažman

## ADEKVATNO UPRAVLJANJE RIZIKOM INFORMACIONE BEZBEDNOSTI

Rizik za informacionu bezbednost je postao kritična briga svakog poslovnog entiteta i revizori se suočavaju sa njim kod svakog klijenta revizije, nezavisno od njegove veličine ili složenosti poslovnog okruženja, a istovremeno i u društvu za reviziju, koje nije imuno na incidente u informacionim sistemima, niti na sajber napade. Incidenti u vezi sa informacionom bezbednošću, kao što je ransomver (ransomware), imaju potencijal da dovedu do zastoja poslovanja društva za reviziju, a adekvatno obuhvatanje ovih rizika može značajno da doprinese povećanju efektivnosti i efikasnosti svakog revizorskog angažmana (10). Ispitivanje programa informacione bezbednosti organizacije korišćenjem standardizovanog okvira može biti efikasan način da se proceni kako organizacija kao celina upravlja ovim segmentom.

Procesi koje društvo za reviziju razvija prilikom procene i upravljanja rizikom mogu i treba da se primenjuju i na sajber bezbednost. Kada organizacija uspostavi ERM program, ona može da ga iskoristi za upravljanje rizikom od sajber napada. Postoje značajne prednosti ovog pristupa, uključujući priznanje rukovodstva da rizik sajber bezbednosti nije posebna i misteriozna pojava, „samo za informatičare“. Kao i kod drugih vrsta rizika, postavljaju se kriterijumi značajnosti i procenjuje se u kojoj meri rizik može da utiče na poslovanje. Takođe se mogu postaviti ciljevi za opseg u kojem treba upravljati rizikom. Suštinski, to znači da se rizik ispod određenog nivoa može prihvatiti, dok se rizik

iznad praga priznaje uz dodatni tretman, kako bi se doveo u prihvatljiv opseg. Svaki rizik se uključuje u registar rizika informacione bezbednosti i sprovodi se praćenje da li se on vremenom povećava ili smanjuje. Ključni indikatori rizika (KRI) mogu upozoriti organizaciju ako rizik pređe unapred određeni prag (8). Suštinski, upravljanje rizikom informacione bezbednosti obuhvata četiri aspekta, i to: pristup programima i podacima, programske izmene, razvoj i implementaciju novih programa i IT operacije i upravljanje incidentima, kao što je prikazano na slici 1.

Svaka pretnja informacijama koje društvo za reviziju poseduje predstavlja rizik, i njime ono treba da upravlja timskim radom, uz vođstvo višeg menadžmenta (4). Budući da su IT i digitalizovane informacije od suštinskog značaja za moderna društva za reviziju, oni moraju da obezbede poverljivost, integritet i dostupnost informacija kao suštinsku neophodnost. Bez obzira na to da li je društvo za reviziju u većoj ili manjoj meri podložno riziku, ovi propisi ukazuju na sve veći fokus na efikasnom upravljanju informacionom bezbednošću od strane društva za reviziju i njegovog menadžerskog tima.



Izvor: Autori, na osnovu Grant Thornton learning center – quick reference guide

Slika 1: Rizik informacione bezbednosti

## Veća posvećenost procesu zapošljavanja revizora

Društva za reviziju se godinama suočavaju sa visokom fluktuacijom zaposlenih, te su stoga u kontinuiranoj potrazi za novim kadrovima, kako bi mogla da se izbore sa rastućim izazovima i rizicima u svetu računovodstva, revizije i informacionih tehnologija. Primetna je promena u očekivanjima menadžera ljudskih resursa i revizorskih partnera, s jedne strane, ali i kandidata za posao u reviziji, s druge strane. Jednim delom, ta promena je rezultat smanjenja ponude kadrova određenih kvalifikacija, dok je drugim delom

to prouzrokovano promenom stavova o odnosu ulaganja i isplativosti angažovanja u reviziji i, u skladu sa tim, manjom zainteresovanošću mladih kadrova za rad u reviziji, u poređenju sa drugim aktuelnim poslovima (15).

Generalno, u prethodnoj deceniji ovog veka je došlo do smanjenja stanovništva u Republici Srbiji, što kroz negativan prirodni priraštaj, što kroz migraciona kretanja. Prema zvaničnim podacima, Republika Srbija je po osnovu negativnog neto migracionog bilansa godišnje gubila oko 10-15.000 stanovnika tokom druge decenije XXI veka, i taj odliv je bio stabilan (16). To je, posledično, uticalo i na odnos ponude i potražnje za kadrovima u Republici Srbiji. Trendovi se menjaju, a mladi ljudi više cene sopstveni rad i trud uloženi u školovanje, te imaju veća startna očekivanja, nasuprot očekivanjima poslodavaca, koja su u prethodnih dvadeset i više godina bila bazirana na drugačijim tržišnim postavkama, u kojima je ponuda bila veća od tražnje, te i mogućnosti promene kadrova.

Ulazak u svet revizije je odluka koja se neretko donosi na osnovu informacija dobijenih od prijatelja ili poznanika, odnosno lica koja imaju iskustva sa takvim radom, putem informisanja na LinkedIn-u ili kroz dobijenu preporuku, često i od strane profesora sa kojima je kandidat saradivao u toku studija. Odnos društva za reviziju prema ulaganju u zaposlene, interne obuke i druge vidove edukacije, obim terenskog dela posla u lokalnu ili u drugim gradovima, odnos prema prekovremenom radu, isplati dnevnicu, timskim druženjima i sl. mogu da budu važni prilikom izbora poslodavca. Ideja vodilja je da se kroz posao revizora stiče značajno iskustvo, kroz praksu potvrđuju i ojačavaju znanja stečena u toku studija, razvija kritički način razmišljanja i stiče jaka baza za traženje budućih, možda trajnijih angažovanja.

Nakon uvodnog razgovora, lica koja vode intervju, što u velikom broju slučajeva jesu menadžeri revizije, treba da stave akcenat na ispitivanje sledećih pet osobina kod kandidata: veštinu komuniciranja, tehničke sposobnosti, sposobnost kritičkog razmišljanja, volju za učenjem i stručnim usavršavanjem i sposobnost rada u timu.

Ispitivanje veštine komuniciranja uvek počinje prvom komunikacijom sa kandidatom, bilo da se radi o direktnom kontaktu, pregledu biografije i propratnog pisma, ili odgovoru na imejl. Svaki dodatni oblik komunikacije pruža menadžerima revizije bolji uvid u sposobnost kandidata da efektivno komunicira. Kandidat treba brzo da prepozna trenutnu situaciju i da demonstrira sposobnost da identifikuje stil koji je najbolje primeniti u okruženju u kome se nađe,

*Pet poželjnih osobina internih  
revizora čine: veština  
komuniciranja, tehničke  
sposobnosti, sposobnost kritičkog  
razmišljanja, volja za učenjem  
i stručnim usavršavanjem i  
sposobnost rada u timu.*

što može da ukazuje na prilagodljivost i spremnost da se iz svake situacije izvuče maksimum. Istovremeno, kandidati treba da poseduju dobre prezentacione sposobnosti, odnosno da budu sposobni da dovedu u sklad ono što imaju prikazano u svojim biografijama sa onim što prezentiraju prilikom intervjua.

U nacionalnoj Strategiji zapošljavanja u Republici Srbiji za period od 2021. do 2026. godine naglašava se da u eri digitalizacije i ubrzanog tehničko-tehnološkog razvoja učesnike na tržištu rada treba opremiti odgovarajućim znanjima, veštinama i kompetencijama, kako bi mogli da odgovore na zahteve promenljivog tržišta rada, i osposobiti ih da upravljaju svojom karijerom tokom celog života, s obzirom na kontinuiranost promena. Podrazumeva se da postoji određeni nivo tehničke i elektronske pismenosti u savremenom funkcionisanju. Za obavljanje poslova revizije to je jedan od zahteva koji se nalazi u samom vrhu onih koje kandidati treba da zadovolje da bi mogli uspešno da funkcionišu. Prilikom intervjuisanja i/ili ulaznog testiranja, treba doći do saznanja na kom je nivou znanje kandidata kako o MS Office programima, tako i o korišćenju elektronske komunikacije. Znanja u MS Excel-u su visoko kotirana.

Odabir kandidata koji dobro poznaju revizorske procedure i testove može u značajnoj meri da doprinese njihovom bržem uklapanju u metodologiju rada društva za reviziju i efektivnijem i efikasnijem sprovođenju revizorskog angažmana. Međutim, to podrazumeva da kandidati imaju određeno prethodno iskustvo. Nedostatak radnog iskustva je jedna od najčešćih prepreka za zapošljavanje mladih i strateško pitanje na nivou države treba da bude fokusirano na to kako da im se omogući da još tokom procesa formalnog obrazovanja ostvare određeni kontakt sa tržištem rada i da se podrži ulazak mladih na taj teren, kroz unapređenje regulatornog okvira i uvođenje i formalizaciju radnih praksi. Društva za reviziju angažuju kandidate bez iskustva direktno ili kroz subvencionirane programe države, kakav je i „Moja prva plata“. Polazi se od pretpostavke da su kandidati bez iskustva, te se onda akcenat stavlja na njihovu volju za učenjem i sticanjem novih znanja, kao i na elementarne predušlove za uspešno savladavanje tehničkih izazova, sposobnost komunikacije i kritičkog razmišljanja, kao i spremnost na terenski i timski rad.

Menadžeri revizije mogu da ispitaju kandidate o njihovoj spremnosti da polažu za domaće i međunarodne sertifikate. Ukoliko kandidati sami postavljaju pitanje o stručnom usavršavanju, to može da bude signal menadžerima da postoje

*Ako kandidati za posao revizora nemaju iskustva, uzimaju se u obzir njihova volja za učenjem i sticanjem novih znanja, kao i sposobnosti za komunikaciju i kritičko razmišljanje i spremnost za terenski i timski rad.*

spremnost i volja za učenjem. Veoma je bitno da je prisutna suštinska zainteresovanost za kontinuirano profesionalno usavršavanje, izučavanje i primenu novih međunarodnih standarda i zakonskih regulativa, jer je to u slučaju revizorske profesije nužnost i stil života, a ne samo tekst u biografiji.

Lica angažovana na poslovima revizije moraju da razmišljaju kritički (1). Za mnoge situacije u praksi nema rešenja naučenog u studentskoj klupi. Ispitujući prethodna iskustva kandidata, menadžeri mogu da ocene njihovu sposobnost da prođu kroz tešku situaciju, procene alternative i pomognu u rešavanju problema. Kada je u pitanju kritičko mišljenje, ovo je veština na kojoj se može raditi i ona se gradi kroz praksu.

Uspešan i kvalitetan rad u reviziji i nezavisno mišljenje ovlašćenog revizora, do kog se dolazi kroz takvo angažovanje, rezultat je rada tima, a ne pojedinca. Revizorski angažman ne može da bude uspešan ako lica angažovana na poslovima revizije rade odvojeno, bez koordinacije i konstantne saradnje tokom sprovođenja procedura. Bilo da je iskustvo stečeno radom u knjigovodstvu, računovodstvu, reviziji ili drugoj aktivnosti, kandidati imaju brojne mogućnosti da pokažu kako mogu da rade u timu i kako mogu da deluju prema zajedničkom cilju.

Ako kandidat može da pokaže pomenutih pet veština, onda je društvo za reviziju pronašlo novog člana svoje ekipe. Iako uspešnog revizora čine i brojne druge veštine, uvid u to koliko se kandidat dobro pripremio za intervju i načina na koji je ukazao na kom se nivou nalazi u pogledu pomenutih

*Uspešan i kvalitetan rad u reviziji i nezavisno mišljenje ovlašćenog revizora, do kog se dolazi kroz takvo angažovanje, rezultat je rada tima, a ne pojedinca.*

pet karakteristika i sposobnosti, pruža jasnoću o potencijalu kandidata za poslove revizije. Menadžeri revizije treba da budu spremni i na određeni rizik angažovanja kadrova sposobnih da efikasno komuniciraju, kritički razmišljaju i da budu timski igrači, u odnosu na one sa dugogodišnjim iskustvom i standardizovanim fakultetskim obrazovanjem. S druge strane, nisu svi timovi Barselona, koja ima svoju školu i gradi uspešne seniore, supervizore i menadžere iz svog rasadnika, već je potrebno da se s vremena na vreme u tim prime i već izgrađeni igrači iz drugih ekipa, ukoliko jedni drugima pokažu da su na istom kursu i da zajedno mogu da postignu više.

### **Koordiniranost i fokusiranost u revizorskom pristupu**

U kontekstu statutarne revizije, koja je zakonom propisana i određena, revizorska sezona je ograničenog trajanja. Najveći broj revizija, prema trenutnoj zakonskoj regulativi u Srbiji, treba da bude završen do 30. juna u slučaju redovnih

finansijskih izveštaja, odnosno do 31. jula u slučaju konsolidovanih finansijskih izveštaja. Kada su u pitanju društva čija se poslovna godina završava na neki drugi datum u godini, zakonski rok za kompletiranje revizije finansijskih izveštaja je šest meseci po završetku tako propisane poslovne godine. Procentualno, najveći broj klijenata revizije u Srbiji ima poslovnu godinu koja se završava na 31. decembar, te se može zaključiti da je i revizorska sezona vremenski ograničena, tj. fokusirana na period od oktobra, kada se startuje sa predrevizijama, do kraja jula meseca naredne godine. Društva za reviziju sklapaju veći broj ugovora za reviziju finansijskih izveštaja i potrebno je da na najbolji mogući način organizuju raspoložive timove, kako bi se postigao maksimalan kvalitet i svi poslovi završili u ograničenom vremenu. Vremenska ograničenja su neminovnost i sastavni deo rada svakog revizora, posebno kada se sezona razvije i kada dođe do preklapanja obaveza sa više od jednog terena, odnosno više klijenta. Revizije se moraju završiti na vreme, pa je efikasno korišćenje svih raspoloživih resursa, a posebno dodeljenog vremena, glavna briga lica angažovanih na poslovima revizije.

*Najveći broj klijenata revizije u Srbiji ima poslovnu godinu koja se završava 31. decembra.*

Neefikasnost je često snažan faktor koji rezultira revizijama koje se odvijaju na štetu količine utrošenog vremena (11). Nasuprot tome, koordiniranost i fokusiranost u reviziji doprinose povećanju kvaliteta, uglavnom složenih revizija, kroz paralelizaciju zadataka, eliminisanje ili ublažavanje uskih grla i dodeljivanje vremena različitim zadacima prema proporcionalnoj važnosti svakog zadatka. Pomažu i kada je potrebno da se radi više revizorskih angažmana. Bitno je da se stavi fokus na rizike i na nivo odgovora na tako postavljene rizike, odnosno procedure. U startu treba da budu postavljeni rizici koji će biti predmet analize i na bazi kojih će biti prilagođavane procedure. Međutim, neki od faktora rizika mogu se iskristalisati tokom, a ne pre revizije. Pored toga, kroz proces revizije se može i relativizovati neki od rizika, u smislu da onaj koji je na početku identifikovan kao visok može se pokazati kao niži, usled jakih primenjenih kontrola. S druge strane, rizik za koji se smatralo da je mnogo manji ili koji se uopšte nije razmatrao, može se ispostaviti kao značajan. Kako terenski rad napreduje, može se shvatiti da rizik koji ranije nije ni razmatran, bilo zato što revizori nisu dovoljno poznavali oblast da bi pitali, ili predstavnici klijenta revizije nisu izneli rizik u diskusiji, u stvari spada u prilično važne rizike. U takvim situacijama pronicljivost u revizorskom pristupu posebno dolazi do izražaja, kao i usredsređenost na konkretne rizike, odnosno promenu fokusa ukoliko je to neophodno.

Sužavanje fokusa revizije na oblasti značajnih rizika do-  
vodi do jasnije uokvirenih ciljeva. Pristup istinski zasnovan  
na riziku je osnovni gradivni element efikasne i kvalitetne  
revizije. Sa jasno definisanim i prefinjenim skupom ciljeva,  
revizorski timovi dobijaju epitet pronicljivi. Da bi revizorski  
timovi pružili adekvatno uveravanje, moraju postati pronic-  
ljiviji i težiti ka proceni rizika koja kontinuirano odražava  
ono što rukovodstvo najviše zabrinjava.

*Sužavanje fokusa revizije na  
oblasti značajnih rizika dovodi  
do jasnije uokvirenih ciljeva.*

Dok klijenti revizije rade na pripremi neophodnih po-  
dataka koje je tražio revizorski tim, menadžer zajedno sa  
vođom tima treba da se bavi finalizacijom preostalih kora-  
ka strategije revizije. Uporedo sa tim, članovi tima analiza-  
raju podatke koji su već prikupljeni dok se čeka da revizor-  
ski tim zakaže sastanke faze planiranja sa drugim subjek-  
tima revizije ili članovima tima. Neinsistiranjem na strik-  
tnom vremenskom odvajanju između planiranja i rada  
na terenu, revizija postaje efikasnija, a zadaci se odvija-  
ju paralelno. Čekanje dokumentacije, odgovora na po-  
stavljena pitanja i/ili nedoumice, sastanaka sa odgova-  
rajućim licima, može stvarati prazan hod, koji je nepo-  
željan jer prouzrokuje vremenske pomake koji kasni-  
je dovode do preklapanja, što postane posebno opterećuju-  
će kada se prilazi ciljnim tačkama izveštavanja. Zato je ve-  
oma važno da se postigne najbolja moguća koordinacija sa  
klijentom kroz odgovarajuću komunikaciju, organizovanje  
predrevizije, preraspoređivanje članova tima u hodu, u za-  
visnosti od trenutne raspoloživosti dokumentacije, ali i oso-  
ba sa kojima se mogu obaviti intervjui ili dobiti odgovori na  
važna pitanja.

### **Temeljniji razgovori sa predstavnicima klijenata revizije**

Revizori koji samo dođu kod klijenata revizije, održe suvo-  
paran i dosadan sastanak, baziran na prethodnoj strategi-  
ji revizije i odmah počnu da traže dokumentaciju, a da pri-  
tom ne porazgovaraju sa predstavnicima klijenta revizije  
o njihovom poslovanju, problemima sa kojima se suočava-  
ju, značajnim promenama u poslovnim procesima i ključ-  
nim kadrovima u odnosu na prethodni period i rezultati-  
ma prošlogodišnjih aktivnosti, mogu da naprave najmanje  
dve greške. Prvo, mogu da propuste neke važne i materijal-  
no značajne poslovne događaje ili potencijalne poslovne ri-  
zike koji su uticali ili će u bliskoj budućnosti uticati na po-  
slovanje klijenta revizije, a čiji se efekat ne može jasno uo-  
čiti kroz pregled bilansa. Drugo, mogu da kod predstavnika  
klijenta revizije sa kojima treba intenzivno da saraduju

tokom sprovođenja revizorskog angažmana stvore percepciju prisustva površnosti, nezainteresovanosti, čak i odbojnost ili netrpeljivost, što u određenoj meri može da uspori dostavljanje dokumentacije i da pomeri rokove za izdavanje konačnog izveštaja o reviziji. Zato revizor koji vodi angažman treba da stavi akcenat na početne razgovore sa predstavnicima biznis procesa, koji su najvažniji iz ugla revizije.

Samo jedan temeljniji razgovor može da donese značajnu vrednost, kroz ključna saznanja o poslovanju i/ili promenama koje su bitno uticale na poslovanje i da promeni trend revizorskog angažmana, odnosno da otvori novi put, osim onog koji je utvrđen na osnovu preliminarne analize

(3). Dešava se da se dođe do korisnih informacija za sam proces revizije kroz spontani razgovor o naizgled nebitnim stvarima. Uobičajeno takvi razgovori dolaze kao posledica poverenja u tim sa kojim se saraduje, ali posledično, otvorenost tog tipa utiče i na poboljšanje uzajamnog odnosa, posebno ukoliko revizor klijentu razreši dileme i da smernice za rešavanje nekih problema. Ako članovi revizorskog tima upotrebljavaju takve tehnike tokom sprovođenja revizorskog angažmana, s vremenom uviđaju u kojoj meri se njihov odnos menja u smeru povećanja poverenja, te kako postaju otvoreniji i komunikativniji.

*Zaposleni u privrednom društvu su najbolji izvor znanja o tome koji su podaci relevantni, gde se čuvaju i kako do njih doći.*

Zaposleni u privrednom društvu su najbolji izvor znanja o tome koji su podaci relevantni, gde se čuvaju i kako do njih doći. Njihovi odgovori mogu da pokrenu određeni misaoni proces kod revizora, koji ga može podstaći da detaljnije testira i poveže tačke u poslovnim ciklusima transakcija koje možda nisu materijalno značajne pojedinačno, ali kao celina mogu da predstavljaju rizik za angažman.

Verovatno će se dogoditi da nakon završenog revizorskog angažmana povremeno dobiju poziv od predstavnika klijenta revizije, odnosno zaposlenih u računovodstvu, u cilju konsultacije oko rešavanja nekih kompleksnijih knjiženja ili postupanja u konkretnim računovodstvenim situacijama. To ne bi trebalo da utiče na nezavisnost revizora, ali može da ukaže na to da klijent ima poverenja u revizore i da je njihova saradnja na obostrano zadovoljstvo. Takva vrsta međusobnog odnosa između predstavnika klijenta revizije i članova revizorskog tima podiže celokupno poslovanje na viši nivo i osigurava dugoročnu saradnju.

Dilema koja se odnosi na nezavisnost je uvek prisutna, ali revizor treba da odmerava uticaj svog odnosa sa predstavnicima klijenta i pre i tokom revizorskog angažmana i da se trudi da nezavisnost održava na zadovoljavajućem nivou. Kao što je revizorski skepticizam neophodan za dobro vođenje angažmana, tako je bitno i da se kroz komunikaciju

sa klijentom, a posebno kod dugogodišnjih angažmana, ne izgubi oštrina i momenat nepredvidivosti, koji angažovanje revizorskog tima drži na visokom nivou, a rezultate kvalitetnim i pouzdanim (13).

### Potpuni i jasni radni papiri

Mnogi su čuli frazu: „Ako nije dokumentovano, nije se dogodilo.“ Ova fraza se često koristi kao krilatica koja treba da odrazi težnju ka boljoj i potpunijoj dokumentaciji. Revizori pristupaju svom poslu na sistematičan, disciplinovan način, a radni papiri pružaju organizovan i sistematski pristup dokumentaciji. Radni papiri treba da pruže dokaze o celom procesu angažovanja: od planiranja, preko izvođenja, do komunikacije. Revizori zasnivaju zaključke i rezultate angažmana na odgovarajućim analizama i evaluacijama, te stoga treba da pripremaju i održavaju radne papire, čiji su oblik i sadržaj dizajnirani tako da odgovaraju okolnostima određenog angažmana. Informacije sadržane u radnim papirima predstavljaju glavni dokaz o radu koji je revizor obavio i zaključcima do kojih je došao u vezi sa značajnim pitanjima. Radni papiri treba da budu jasni i kompletni u svakom pogledu. Nejasni radni papiri blokiraju komunikaciju u revizorskom timu. Treba da sadrže sve potrebne informacije kako bi bili od maksimalne koristi. Moraju sadržati tačne informacije da bi se u njih moglo pouzdati pri izvođenju zaključaka. Svaki član revizorskog tima radne papire treba da obeležava na takav način da bude jasno ko je autor.

*Ako nije dokumentovano, nije se dogodilo.*

Radni papiri treba da budu pravilno organizovani i raspoređeni tako da lice koje sprovodi kontrolni pregled bez poteškoća može da locira referencirane dokumente (6). Dobro referenciranje radnih papira, odnosno jasno i tačno navođenje izvora, smanjuje potrebu za nagomilavanjem klijentove dokumentacije u vidu dokaza u revizorskom dosijeu. Ako se u revizorski dosije stave svi dokumenti bez suštinske važnosti za reviziju i ostave bez posebnog pojašnjenja, oni mogu smanjiti efikasnost i povećati konfuziju u radu. Relevantne detalje uvek treba čuvati, dok nebitne informacije treba izbegavati ili držati van radnih papira, kako bi se učinili konciznijim i kvalitetnijim. Radni papiri treba da budu propisno sačuvani i arhivirani. Ove datoteke treba da budu serijski numerisane i indeksirane tako da mogu biti dostupne kad god su potrebne. Potrebno je obezbediti da nezavisno treće lice može u potpunosti da se snađe u slučaju kontrole, bez dodatne intervencije ili pomoći.

Povratna informacija od menadžera angažmana je ključna. Što duže asistent čeka da mu menadžer pregleda radne papire, biće mu teže da zapamti šta je uradio i, ako je potrebno, izvrši ispravke. Istovremeno treba imati na umu da asistent može biti raspoređen na drugi angažman i da možda neće biti u mogućnosti da pravovremeno koriguje svoje radne papire. Kada se radi na terenu, dešava se da nedostaje vremena za kompletan pregled dokumentacije, iz razloga što klijenti prolongiraju dostavljanje iste. Asistenti, juniori i seniori, koji najveći deo terenskog rada provedu u prikupljanju i pregledanju dokumentacije, u takvim situacijama mogu da budu dovedeni u cajtnot i da naprave propust. Stoga je pravovremen pregled njihovih radnih papira od strane menadžera angažmana veoma važan i predstavlja jedan od ključnih koraka za efikasniji rad na trenutnom, ali i na narednim terenima.

*Osiguranje optimalnog nivoa dokumentacije tokom svih faza revizorskog angažmana je zahtev standarda*

Korišćenje softvera za reviziju može poboljšati doslednost i efikasnost (14). Štaviše, napredak u revizorskim softverima, koji koriste mnoga društva za reviziju, omogućavaju da se pregled radnih papira i angažmana u celini odvija na daljinu, tako da član revizorskog tima i menadžer ne moraju da budu u istoj geografskoj ili vremenskoj zoni da bi se obezbedila usklađenost sa nadzorom angažovanja.

Osiguranje optimalnog nivoa dokumentacije tokom svih faza revizorskog angažmana je zahtev standarda, ali i zdrave logike (2). Efikasni radni papiri služe da dodaju vrednost procesu revizije, kao način komuniciranja ključnih aspekata angažmana među članovima tima pomažu menadžeru da obezbedi da se procedure sprovedu i dokumentuju u skladu sa Međunarodnim standardima revizije i pomažu u zaštiti reputacije i integriteta revizije. Time se obezbeđuje efikasno dokumentovanje svih faza angažmana, od planiranja do završne komunikacije.

## ZAKLJUČAK

U današnjem dinamičnom okruženju, rizici se stalno menjaju. Tržišni i poslovni rizici sa kojima se suočavaju privredna društva stalno se razvijaju, uslovljeni eksternim ili internim faktorima, uzrokujući da nivoi izloženosti riziku eskaliraju brže nego ikada ranije. Lica angažovana na poslovima revizije suočavaju se izazovom da osiguraju da uveravanje ide dalje od pasivnog pregleda prošlih događaja. Nekada moraju da ponude dublje uvide s obzirom na organizacione izazove na makro nivou i trenutno rizično okruženje kako bi mogli adekvatno da savetuju menadžment o uspešnom

rešavanju svih nadolazećih izazova. Očekivanja zainteresovanih strana rastu istovremeno sa izazovima upravljanja rizikom. Zainteresovane strane su nekada frustrirane vremenom koje je potrebno za izradu revizorskog izveštaja. Sa promenljivim okruženjem rizika, menadžment klijenta revizije ne može sebi da priušti da čeka do zaključka revizije da bi saznao revizorske nalaze. Što pre menadžment dobije izveštaj revizije, brže može da odgovori (12).

Razgovori sa menadžmentom obično su se održavali tek na kraju revizorskog angažmana. Uopšteno posmatrano, ovaj proces stvara situacije u kojima su rizici identifikovani i ostaju neublaženi, ili nedostaci u kontrolama ostaju neprovereni još duži period. Ova situacija može da dovede do razočaranih zainteresovanih strana, i što je još važnije, većeg rizika za organizacione ciljeve. Temeljniji razgovori sa predstavnicima klijenata revizije mogu da budu od značajne koristi revizorima da jasnije identifikuju oblasti rizika, njihove uzroke i uticaj na poslovanje, a pre svega da demonstriraju svoju sigurnost i stručnosti i da razviju osećaj poverenja kod predstavnika klijenata revizije.

Pronalaženje, izgradnja i zadržavanje visokokvalifikovanih članova revizorskih timova predstavlja krucijalni zadatak za mnoga društva za reviziju. To je jedan od najvećih izazova sa kojima se računovodstvena i revizorska profesija trenutno suočavaju, zato što, posebno kod novih kadrova na tržištu rada, opada interesovanje za posvećen rad u reviziji u poređenju sa drugim, profitabilnijim zanimanjima. Velike fluktuacije dovode do manje doslednosti, visokih troškova regrutovanja i produžavanja vremena za uhodavanje, kada novi kadrovi još uvek nisu u potpunosti produktivni (9). Pored toga, da bi produktivnost ostala na visokom nivou, neophodno je pomoći članovima revizorskih timova svih nivoa da izgrade svoje veštine kako bi vremenom rasli sa društvom za reviziju. U cilju zadržavanja kadrova, neophodno je stvoriti pozitivno okruženje koje osnažuje ljude da ostvare svoje ciljeve u karijeri. Zbog toga mnoga društva za reviziju koja razmišljaju proaktivno obučavaju kadrove da budu spremni za raznovrsnije angažmane.

Dobra komunikacija je osnov uspešne organizacije, a kvalitetna revizorska dokumentacija može staviti dobru komunikaciju u kontekst kojim se može upravljati i učiniti je ključnim elementom za kvalitetan revizorski angažman. Implementacijom svih pet elemenata u poslovanju društva za reviziju i sprovođenju revizorskih angažmana moguće je obezbediti značajno povećanje kvaliteta revizorskih angažmana.

## LITERATURA

1. Aisyaturrahmi, A. (2021). Effective Audit Procedures: Is It Auditor's Characters and Professional Sceptism Matters? *AKRUAL Jurnal Akuntansi* 13(1):83-93, <http://dx.doi.org/10.26740/jaj.v13n1.p83-93>.
2. Barbour, J., E. (2022). The future of audit: A personal perspective. *International Journal of Auditing*. 26(1), 4-7, <https://doi.org/10.1111/ijau.12259>.
3. Beardsley, E., L., Imdieke, A., J., Omer, T., C. (2021). The distraction effect of non-audit services on audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 71, 2–3, <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2020.101380>.
4. Boulton, J. (2022). Securing investor trust: Four elements for effective audit reform. *International Journal of Auditing*. 26(1), 4-7, <https://doi.org/10.1111/ijau.12260>.
5. Jakovljević, N. (2021b). Irregularities in conducting the list of assets and liabilities. *Trendovi u poslovanju*, 9(1), 94-104. <https://doi.org/10.5937/trendpos2101094>.
6. Jakovljević, N. (2021c). Political neutrality in the audit profession: attitudes of respondents in the Republic of Serbia. *BizInfo (Blace) Journal of Economics, Management, and Informatics*, 12(2), 23-38. <https://doi.org/10.5937/bizinfo2102023>.
7. Jakovljević, N. (2021a). Analysis of the impact of the Covid-19 epidemic through the sojourn tax and the attitudes of the respondents. *Trendovi u poslovanju*, 9(2), 20-29. <https://doi.org/10.5937/trendpos2102022>.
8. Jakovljević, N. (2022). Rad na daljinu u reviziji u privatnom i javnom sektoru u Republici Srbiji. *Bizinfo (Blace)*, 13(1), 65-70. <https://doi.org/10.5937/bizinfo2201065>.
9. Jakovljević, N. & Jakovljević, J. (2021). The impact of the Covid-19 global pandemic on the responsibility of auditors. *Finansije*, 92-113.
10. Jeremić, N., Jakovljević, N. & Jeremić, M. (2022). The role of internal auditing in business continuity. *Revizor*, 25(97-98), 53–71. <https://doi.org/10.56362/Rev2298053>.
11. Jeremić, N., Jeremić, M. & Jakovljević, N. (2021). Agility of internal audit. *Revizor*, 24, (95-96), 57-76, <https://doi.org/10.5937/Rev2196057>.
12. Lau, H.X., Lee, S.L.C. & Ali, Y. Effectiveness of data auditing as a tool to reinforce good research data management (RDM) practice: a Singapore study. *BMC Med Ethics* 22, 103 (2021). <https://doi.org/10.1186/s12910-021-00662-y>.
13. Murphy, R.(2022). The future of auditing. *International Journal of Auditing*. 26(1), 4-7, <https://doi.org/10.1111/ijau.12266>.
14. Peterson, J. (2022). The future of external audit: Issues and questions. *International Journal of Auditing*. 26(1), 4-7, <https://doi.org/10.1111/ijau.12267>.
15. Strategija zapošljavanja u Republici Srbiji za period od 2021. do 2026. godine – „Službeni glasnik RS“, br. 18 od 1. marta 2021, 36 od 9. aprila 2021 – ispravka.
16. [www.nzs.rs](http://www.nzs.rs)

## FIVE ELEMENTS FOR A HIGHER QUALITY AUDIT ENGAGEMENT

### SUMMARY

A quality audit engagement is completed within the planned deadlines, with minimal costs to the audit company. The prerequisites for its realization are an efficient audit firm and an efficient audit team. The paper's subject is the consideration of five elements for a quality audit engagement. By implementing all five elements, it is possible to increase the efficiency and effectiveness of audit engagements.

**Keywords:** audit, audit engagement, audit quality elements, audit effectiveness, and efficiency.