

POREZNI NADZOR KAO PRETPOSTAVKA REALNOSTI I OBJEKTIVNOSTI FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA

TAX SUPERVISION AS A REQUIREMENT FOR REALITY AND OBJECTIVITY OF FINANCIAL STATEMENTS

Dr Hamid Alibašić, redovni profesor

Ekonomski fakultet Brčko
hamid.alibasic.efb@gmail.com

Mr Amir Osmančević

Vakufska banka d.d. Sarajevo, Filijala Bihać
osmancevic4@gmail.com

APSTRAKT

U članku se analizira porezni nadzor, njegovi ciljevi, metode, osnovna načela i njihova međusobna povezanost, kao i proces poreznog nadzora finansijskih izvještaja i njegov značaj.

Ključne riječi: porezni nadzor, finansijski izvještaji, revizija, porezna uprava

ABSTRACT

This paper analyzes the tax control, its objectives, methods, basic principles and their interconnection, as well as the process of tax audit of the financial statements and its significance.

Key words: tax control, the financial statements, the audit, tax administration

UVOD

Računovodstveni izvještaji i evidencija predstavljaju osnovnu podlogu za finansijsku analizu poslovanja preduzeća koja se sprovodi od strane internih i eksternih analitičara za različite potrebe korisnika tih analiza (vlasnika, menadžmenta, dužnika, povjerilaca poput npr. banaka, dobavljača, zatim javnosti i drugih). Računovodstvo predstavlja sistem sačinjen od knjigovodstva, računovodstvene analize, kontrole, planiranja i informisanja koji ima za cilj bilježenje, razvrstavanje, skraćeno prikazivanje i interpretiranje u novčanom obliku, izraženih poslovnih događaja.

Revizija, kao dio nadzora, predstavlja nauku o ispitivanju i ocjeni računovodstvenih iskaza, podataka, ali i metoda primijenjenih u njihovom sastavljanju, ocjeni poslovanja, organiziranosti poslovnih funkcija, načinu donošenja poslovnih odluka, funkcioniranju informacijskog sistema, kao i drugih pitanja značajnih za poslovanje pravne osobe. Ona, na toj osnovi, daje stručna mišljenja o tome da li su računovodstveni iskazi u skladu sa zakonima i da li realno i objektivno odražavaju stanje sredstava, kapitala i obaveza kao i rezultate poslovanja pravne osobe u cilju jednoobraznosti ili uniformiranja ekonomskih pokazatelja i finansijskih izvještaja, kao osnove za kreiranje baze podataka, tj. informacija za donošenje odluka od strane menadžera. Da bi se obezbijedila jednoobraznost međunarodne računovodstvene i revizijske organizacije propisani su Međunarodni računovodstveni standardi (MRS), Međunarodni standardi finansijskog izvještavanja (MSFI) i Međunarodni standardi revizije (MSR) kako bi osigurao kvalitet finansijskih izvještaja, njihovo razumijevanje i revidiranje, bez obzira na geografsko područje u kojem se sastavljaju, na nacionalna zakonodavstva država u kojima se obavlja ekonomska aktivnost, koja se finansira od strane raznih finansijskih institucija, čiji kapital potiče iz različitih dijelova svijeta i koji neće da zna za bilo kakve nacionalne barijere.

Da bi se izbjegle pogrešne poslovne odluke, upravljanje poslovanjem preduzeća mora biti utemeljeno na realnim i objektivnim, tj. istinitim i fer prezentiranim finansijskim izvještajima. Isticanje realnosti i objektivnosti finansijskih izvještaja, po našem mišljenju, implicitno uvodi u razmatranje problematiku nadzora, posredstvom inspekcije i revizije, kao njegovih esencijalnih sistemskih dijelova u cjelini. S tim u

vezi, nameće se i pitanje: koja je zapravo potreba za nadzorom finansijskih izvještaja, pri čemu se putem revizije vrši njihovo revidiranje? Moguće je istaknuti da nadzor, prije svega, štiti interese vlasnika kapitala, zatim pomaže u pribavljanju dodatnog kapitala, te pruža transparentno uvjerenje o realnosti i objektivnosti finansijskih izvještaja za potrebe upravljanja poslovanjem preduzeća. Zbog toga se često ističe da je nadzor vrlo značajna pretpostavka poslovanja.

POJAM I VRSTE POREZNOG NADZORA

Dio porezno-pravnog odnosa u kojem Porezna uprava sprovodi postupak radi provjere i utvrđivanja činjenica, bitnih za oporezivanje, naziva se porezni nadzor. Nadzor mogu nadopunjavati i revizije. Revizija je, u stvari, dio nadzora. Upravo tom dijelu nadzora posvećena je velika pažnja, kako u inostranoj, tako i u domaćoj literaturi, ali i u samom zakonodavstvu većine država u svijetu.

Riječ revizija potiče od latinske riječi *revidere*, što znači ponovno vidjeti, i u skladu s tim revizija se uobičajeno opisuje kao naknadni pregled i preispitivanje poslovnih procesa i stanja. Sam pojam revizije različiti autori i institucije definiraju na različite načine. U prilog ovoj tvrdnji moguće je navesti niz definicija revizije, kao što su:

- 1) Revizija je sistematiziran proces objektiviziranog pribavljanja i stvaranja dokaza o ekonomskim događajima i rezultatima s ciljem da se ustanovi usklađenost između postojećih izvještaja o poslovanju i unaprijed postavljenih kriterija i da se to dostavi zainteresiranim korisnicima. [Robertson, J.C., Davis, F.G. (1988). *Auditing*, Irwin, Illinois, str. 5]
- 2) Revizija je ispitivanje ili istraživanje finansijskih izvještaja i drugih računovodstvenih evidencija te ostalih evidencija o poslovanju preduzeća od strane nezavisnih javnih računovođa izvan promatranog preduzeća. [Meigs, W.B., Whittington, D.R., Pany, K.J. (1988). *Principles of Auditing*, Irwin, Illinois, str. 33]
- 3) Revizija se može definirati kao pokušaj objektivne usporedbe izvršnih poslova (ili evidencije o izvršenim poslovima) sa specifičnim kriterijima uvažavajući da je: [Fraser, D.J., Aiken, M.E. (1981). *Stettler Systems Based Audits*, Prentice Hall, Sydney, str. 18]
- 4) potrebno utvrditi usklađenost između izvršnih poslova i kriterija;
- 5) formirati sud o stupnju usklađenosti i
- 6) priopćiti svoj nalaz nadležnim osobama.
- 7) Revizija finansijskih izvještaja je ispitivanje finansijskih izvještaja radi davanja mišljenja o tome da li oni objektivno i istinito, po svim materijalno značajnim pitanjima prikazuju stanje imovine, kapitala i obaveza, rezultate poslovanja, tokove gotovine i promjene na kapitalu, u skladu sa Međunarodnim računovodstvenim standardima i Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja. [Vidjeti: član 20. Zakona o računovodstvu i reviziji F. BiH, Službene novine F. BiH, broj 83/09, 2009. god.]
- 8) Revizija je sistematski proces, koji izvodi nezavisan i kompetentan revizor, koji skuplja i vrednuje dovoljne i relevantne dokaze o poslovnim transakcijama i njihovim posljedicama da bi utvrdio na koji je način stanje, vlasništvo, vrednovanje i objelodanjivanje tih akcija iskazano u računovodstvu i nivo saglasnosti iskazivanja tih promjena sa računovodstvenim standardima. [Andrić, M., Krsmanović, B., Jakšić, D. (2009). *Revizija – teorija i praksa*, V izdanje, Ekonomski fakultet Subotica, str. 2]

Navedene definicije revizije uglavnom se odnose na tzv. eksternu reviziju. Sukladno tim definicijama temeljne karakteristike eksterne revizije su:

- a) naknadno se ispituje poslovanje preduzeća, i to prvenstveno finansijski izvještaji;
- b) traži se usklađenost poslovanja preduzeća i, prije svega, finansijskih izvještaja sa unaprijed postavljenim kriterijima čime se osigurava objektivnost i realnost finansijskih izvještaja;
- c) mišljenje revizora temelji se na objektivnim dokazima i dostavlja se zainteresiranim korisnicima i
- d) reviziju obavljaju nezavisne stručne institucije izvan preduzeća.

U američkoj praksi poslovima revizije opisane na ovaj način bave se ovlaštene javne računovođe (Certified Public Accountants – CPA). O problematici revizije, njezinu usavršavanju i razvoju brine se Američki institut ovlaštenih javnih računovođa (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA). Međutim, i u drugim zemljama postoje ovlaštene revizori i institucije koje se bave promicanjem revizijske profesije. Tako se npr. u Velikoj Britaniji poslovima eksterne revizije bave Chartered Accountants, a promicanjem revizije The Institute of Chartered Accountants. U Njemačkoj se revizor naziva

Wirtschaftsprüfer. Navedena revizijska zvanja i institucije odnose se na eksternu reviziju, koja se uobičajeno naziva samo revizijom i koja se prvenstveno bavi ispitivanjem temeljnih finansijskih izvještaja.

Pored eksterne revizije, postoji i tzv. interna revizija. Interni revizori zaposleni su u preduzeću, gdje vrše reviziju, i sami organiziraju i sprovode program interne revizije kao cjelovit test efektivnosti svih aspekata interne kontrole. Praktične implikacije djelovanja interne revizije obezbjeđuju povjerenje kod poslovnih partnera. Primarni cilj internih revizora je razvoj i poboljšanje efikasnosti različitih poslovnih jedinica u organizaciji, a manje je značajno izražavanje mišljenja o realnosti finansijskih izvještaja.

U kontekstu temeljnih vrsta revizije na osnovu navedenih definicija (eksterna i interna revizija), prema kriteriju cilja revidiranja, općenito razlikujemo slijedeće tri vrste revizije, odnosno poreznog nadzora, čiji je sastavni dio revizija:

- 1) revizija finansijskih izvještaja. U reviziji finansijskih izvještaja glavna je svrha da se utvrdi jesu li ukupni finansijski izvještaji objavljeni u skladu sa određenim kriterijima. Kao kriteriji općenito se u obzir uzimaju općeprihvaćena računovodstvena načela. Ova vrsta revizije obično se primjenjuje na temeljne finansijske izvještaje.
- 2) revizija podudarnosti. U reviziji podudarnosti osnovna svrha je da se utvrdi razina usklađenosti sa određenim pravilima, politikama, zakonima, ugovorima ili državnim propisima. Primjerice, kada porezna uprava kontrolira ispunjene porezne prijave pojedinaca i preduzeća, onda je osnovna svrha utvrđivanje njihove podudarnosti sa poreznim zakonima.
- 3) revizija poslovanja. Pod revizijom poslovanja misli se na sustavan uvid u cjelokupne aktivnosti ili samo u dio aktivnosti preduzeća, posmatrano sa aspekta učinkovitosti korištenja resursa. Kod ove vrste revizije, osnovna svrha je procjenjivanje poslovanja, utvrđivanje područja koja se trebaju poboljšati, te dati određene preporuke. Reviziju poslovanja je općenito teže obaviti nego reviziju finansijskih izvještaja i reviziju podudarnosti.

CILJEVI POREZNOG NADZORA

Prikupljanjem dokaza za testiranje izjava, sadržanih u finansijskim izvještajima, porezni nadzor određuje osnovne njegove ciljeve za svaku izjavu. Porezni nadzor koristi ciljeve kontrole da bi utvrdio vrstu i količinu prikupljenih dokaza. Naime, prikupljanje dokaza zasniva se na opšteprihvaćenim ciljevima poreznog nadzora, kao što su:

- 1) valjanost: nalaže validno prikazivanje poslovnih događaja u računima;
- 2) potpunost: zahtijeva da računi sadrže sve postojeće poslovne događaje;
- 3) cutoff (načelo akrujalnosti računovodstva): nalaže da poslovni događaji, prikazani na računima, moraju biti proknjiženi u odgovarajućem obračunskom periodu;
- 4) vlasništvo: zahtijeva da se na računima prikazuju poslovni događaji koji su vlasništvo komitenta;
- 5) mehanička tačnost: zahtijeva tačan zbir iznosa računa, tj. poslovnih događaja u dnevniku i glavnoj knjizi;
- 6) procjena: nalaže primjereno procjenjivanje poslovnih događaja računa;
- 7) klasifikacija: zahtijeva klasificiranje poslovnih događaja koji su prikazani na računima ili finansijskim izvještajima na odgovarajući način i
- 8) objavljivanje: nalaže objavljivanje bitnog u finansijskim izvještajima ili bilješkama.

U nekim se slučajevima cilj poreznog nadzora ostvaruje sa više različitih njegovih postupaka. Isto tako može biti i obrnuto, na primjer, da jedan postupak poreznog nadzora pruža dokaze za ostvarenje više njegovih ciljeva itd. Odstupanje finansijskih izvještaja komitenta od opšteprihvaćenih ciljeva poreznog nadzora, povećava rizik, nalaže revizoru, koji sprovodi porezni nadzor, ozbiljniji zahtjev za detekcijom značajnosti uočenih pogreški i potrebu prikupljanja veće količine dokaza.

METODE POREZNOG NADZORA

U teoriji i praksi pronalazimo mnoštvo raznolikih podjela metoda poreznog nadzora. Tako, na primjer, profesor J. Sović metode poreznog nadzora dijeli na: [Sović, J. (2000). *Upravljački nadzor poslovanja preduzeća – kontrola i revizija*, Univerzitet u Sarajevu, str. 157]

- 1) metode intenziteta: formalna i materijalna;
- 2) metode smjera: progresivna i retrogradna i

3) metode obima i kontinuiteta: kontinuirana ili nepreskočna i preskočna ili na prekid.

Mnoštvo drugih autora metode poreznog nadzora razvrstava kao generalne, specijalne i metode analize. U generalne metode spadaju: induktivna, deduktivna i iskustvena metoda. U specijalne metode ubrajaju se: metoda intenziteta ispitivanja, koja može biti formalna i materijalna, metoda smjera ispitivanja, koja može biti progresivna i retrogradna, metoda obima ispitivanja, koja može biti potpuna i preskočna. U metode analize su metoda raščlanjivanja, uspoređivanja, izolacije i eliminacija i metoda korekcija i odstupanja.

Na osnovu generalnih metoda, porezni nadzor dolazi do potrebnog zaključka o njegovom objektu, odnosno ističe da li je nešto učinjeno pravilno ili nepravilno. Dedukcija se temelji na slijedu koncepcija – realizacija, idealna slika – empirijska realnost ili, prema Aristotelu, ponašajući se deduktivno krećemo od univerzalnoga prema partikularnome. Dakle, dedukcija, kao način zaključivanja pretpostavlja poznavanje opštih stavova, načela, posjedovanje opštih znanja, na temelju kojih se shvaća ono posebno ili pojedinačno. U okviru induktivnoga metodološkoga usmjerenja, krećemo obrnutim smjerom, gdje na temelju pojedinačnih ili posebnih činjenica, dolazimo do zaključka o opštem sudu.

Formalnom metodom se ispituje da li postoji zakonska suglasnost, računaska saglasnost imovinskog stanja i uspjeha preduzeća sa jedne strane i računovodstva sa druge, kao i u samom računovodstvu. Dakle, formalna metoda se primijenjuje kod preduzeća koja u svom radu održava radnu i finansijsku disciplinu. Materijalnom metodom se dublje i svestranije ispituju konkretne materije. Razlika između progresivne i retrogradne metode je u tome što progresivna metoda polazi od osnovnih dokumenata do zaključnih knjiženja i bilansa, dok retrogradna metoda polazi od bilansa, zaključnih i osnovnih dokumenata. Na osnovu ove razlike progresivna metoda se primijenjuje za tekući ili redovni porezni nadzor, dok je za nadzor bilansa i vanredni nadzor pogodnija retrogradna metoda. Obim materije, koja je predmet poreznog nadzora, također utiče na izbor metode poreznog nadzora, gdje ćemo u slučaju velikog obima materije primijenjivati preskočnu metodu, a kod malog obima potpunu metodu. Veliku primjenu u praksi našla je i eksperimentalna metoda, jer se eksperimentom mogu postići značajni rezultati.

OSNOVNA NAČELA POREZNOG NADZORA I NJIHOVA MEĐUSOBNA POVEZANOST

Ima više nadzornih načela, koja predstavljaju temelj za sprovođenje poreznog nadzora i ona imaju stalnu ekspanziju širenja. Navodimo samo ona koja se najviše primijenjuju: načelo materijalne istine, načelo zakonitosti, načelo istinitosti, načelo odgovornosti, načelo istovremenosti, načelo kontinuiteta, načelo pravovremenosti, načelo iznenadnosti, načelo selektivnosti, načelo odvajanja operative od evidencije, načelo racionalnosti i načelo samostalnosti i nezavisnosti. [Kral, V., Cota, B. (1983). *Kontrola i revizija poslovanja*, Savez računovodstvenih i finansijskih radnika Hrvatske, Zagreb, str.73]

Načelo materijalne istine koristi se za utvrđivanje stvarnog stanja konkretnog procesa nad kojim se obavlja nadzor. Načelo zakonitosti utvrđuje ocjenu utemeljenosti i usklađenosti procesa na kojim se obavlja nadzor sa zakonskim normama. Načelo istinitosti obuhvata vjerno utvrđivanje i ocjenu stvarne slike poslovanja. Načelo odgovornosti obavezuje porezni nadzor da utvrde odgovornosti za nastale nepravilnosti u samom procesu poslovanja i da ih vezuju za odgovorne osobe. Načelo istovremenosti nalaže da se neke aktivnosti u preduzeću, kao što su inventurni popisi, obave paralelno i u isto vrijeme, što osigurava veću pouzdanost, a time i istinitost u utvrđivanju knjigovodstvenog stanja sa stvarnim stanjem. Načelo kontinuiteta uključuje vremensku povezanost poreznog nadzora, odnosno zahtijeva da se njeni sastavni dijelovi, kontrola i revizija sprovode po određenom cikličnom vremenu. Kontrola mora biti tekuća, a revizija kao oblik naknadne kontrole mora revidirati sve protekle dane u periodu koji je predmet poreznog nadzora.

Načelo pravovremenosti insistira na blagovremenom otkrivanju grešaka u poslovanju radi izbjegavanja štetnih posljedica. Načelo iznenadnosti ima psihološki efekat da odgovorna osoba, čiji je posao predmet nadzora, ne smije unaprijed biti upoznata sa vremenom kontrole. Načelo selektivnosti implicira rangiranje pojedinih područja nadzora, prema važnosti. Načelo racionalnosti polazi od osnovnog ekonomskog principa poslovanja koji zahtijeva da troškovi kontrolne funkcije budu niži od koristi koja se pribavlja njenim sprovođenjem. Načelo samostalnosti i nezavisnosti nalaže da osobe koje vrše sprovođenje poreznog nadzora budu oslobođene svakog političkog i drugog korupcijskog uticaja, bilo koje nadređene ili druge osobe. Treba istaći da su sva načela neophodna prilikom sprovođenja poreznog nadzora, čime se nameće njihova

neizostavna međusobna povezanost. Unutar sastavnog dijela poreznog nadzora, tačnije rečeno revizije, razvila su se osnovna revizijska načela.

Revizija finansijskih izvještaja zahtijeva razumijevanje i pridržavanje triju revizijskih načela, i to: značajnosti, revizijskog rizika i dokaza, kako bi se mogla kvalitetno sprovesti revizija, sa aspekta donošenja odluka, od strane revizora, o vrsti i obimu revizije. "Značajnost je definirana kao veličina ispuštenih ili pogrešnih računovodstvenih informacija zbog kojih je, prema okolnostima, vjerojatno da će se sud razumne osobe, koja se oslanja na informacije promijeniti ili da će propust ili pogreška na njega utjecati." [Messier, W.F. (2000). *Revizija*, Faber & Zgombić Plus, Zagreb, str. 43] Pri utvrđivanju značajnosti za neku reviziju, revizor treba razmotriti kvantitativne i kvalitativne aspekte. Premda se značajnost može planirati i primijeniti, koristeći kvantitativan pristup, kvalitativni pogledi pogrešaka malih iznosa mogu također imati značajan učinak na korisnike revidiranih finansijskih izvještaja.

"Revizijski rizik se definira kao rizik da revizor nesvjesno neće uspjeti na odgovarajući način oblikovati mišljenje o finansijskim izvještajima koja sadrže značajnu pogrešku" [Isto, str. 44]. Prema Revizijskim standardima, revizor treba planirati reviziju tako da prije izdavanja mišljenja o finansijskim izvještajima revizijski rizik bude na dovoljno niskoj razini. Kod određivanja revizijskog rizika i primjene modela revizijskog rizika, revizor mora u značajnoj mjeri koristiti svoju prosudbu. Model revizijskog rizika može se primijeniti na razini ukupnih finansijskih izvještaja i na razini pojedine stavke ili vrste poslovnih događaja. Revizorska procjena revizijskog rizika i njegovih sastavnih rizika (inherentni rizik, kontrolni rizik, rizik neotkrivanja) pitanje je profesionalne prosudbe. Ako je revizorska procjena dostignutog revizijskog rizika manja ili jednaka planiranoj razini revizijskog rizika, može se izdati pozitivan izvještaj. Ako je procjena dostignute razine revizijskog rizika veća od planirane, revizor treba provesti dodatne revizijske postupke ili izdati revizijski izvještaj koji će sadržavati mišljenje s rezervom.

„Dokazni materijal koji je u vezi sa finansijskim izvještajima sadrži računovodstvene informacije na kojima se oni temelje, kao i pomoćne informacije kojima raspolaže revizor.“ [Isto, str. 45] Standard upućuje na to da revizor tijekom ispitivanja realnosti finansijskih izvještaja najviše vremena provede na prikupljanju i procjeni dokaza, koristeći se postupcima, kao što su: ispitivanje i potvrđivanje. Da bi zadatak izveo učinkovito, revizor mora potpuno razumjeti bitne aspekte dokaza. Primjerice, revizor mora razumjeti kako su revizijski dokazi povezani s izjavama u finansijskim izvještajima i revizorskim izvještajima, osnovnim načelima radne dokumentacije, vrstama revizijskih dokaza i dokaznim materijalom u radnoj dokumentaciji. Kroz faze revizije, revizor kontinuirano primijenjuje revizijska načela, bazirajući se pri tom na činjenici da značajnost i revizijski rizik određuju obim revizije, a time i kvantitativno i kvalitativno dokaze koje treba prikupiti da bi se revizija mogla okončati.

PROCES SPROVOĐENJA POREZNOG NADZORA FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA

Težnja korisnika finansijskih izvještaja za kvalitetnim i objektivnim nadzorom može se omogućiti samo sinhronizovanim koracima od strane onoga ko provodi nadzor. Upravo takvi zahtjevi i potrebe su dovele da sastavni dio nadzora, revizija finansijskih izvještaja, zahtijeva hronološko sprovođenje osnovnih šest faza revizije koje se sprovode prilikom nadzora:

- 1) predrevizijske aktivnosti: donošenje odluke da li prihvatiti novog komitenta ili zadržati postojećeg, zbog minimiziranja rizika povezivanja sa "nepoštenom upravom". Ova faza usko je povezana sa revizijskim rizikom.
- 2) planiranje revizije: na bazi stjecanja znanja o poslovanju komitenta i djelatnosti, za razumijevanje poslovnih događaja i aktivnosti komitenta, razvija se opšta revizijska strategija koja obuhvata preliminarnu procjenu značajnosti i revizijskog rizika, kao i revizijski plan koji definiše vrstu revizijskih postupaka na bazi revizijskih ciljeva u vezi sa prikupljanjem dokaza, te količinu dokaza koje treba prikupiti.
- 3) razmatranje interne kontrole [Interna kontrola u suštini predstavlja postupak kojeg provode uposlenici preduzeća s ciljem da pruže razumno uvjerenje u vezi sa ostvarenjem učinkovitosti i uspješnosti poslovanja, pouzdanosti finansijskog izvještavanja, te usklađenosti s mjerodavnim zakonima i propisima.]: u nepobitnoj je vezi sa dva načela revizije: (a) količinom dokaza koje revizor mora prikupiti da bi kvalitetno obavio reviziju i (b) revizor na bazi procjene kvaliteta obavljanja interne revizije u preduzeću ocjenjuje nivo rizika, prvenstveno kontrolnog rizika da interna kontrola neće spriječiti ili

otkriti značajne pogreške u finansijskim izvještajima. Ukoliko revizor utvrdi da je interna kontrola neučinkovita ili da postoji samo formalno – pravno, tada će konstatirati da je kontrolni rizik visok i obaviti obimniji posao oko revizije salda računa.

- 4) obavljanje dokaznih testova: odnosi se na sprovođenje analitičkih postupaka kojima revizor ispituje pojedina salda, s ciljem da utvrdi da li računi sadrže značajne pogreške. Općenito, ova faza revizije zahtijeva najviše vremena.
- 5) dovršavanje revizije karakteriše procjena revizora u smislu da li je prikupio dovoljno dokaza nakon sprovođenja analitičkih postupaka ispitivanja salda, da bi mogao donijeti zaključak o realnosti finansijskih izvještaja, odnosno da bi mogao kvalitetno i objektivno oblikovati mišljenje o revidiranim finansijskim izvještajima.
- 6) izdavanje revizijskog izvještaja završna je faza revizije. Ukoliko je revizor prikupio dovoljno mjerodavnih dokaza u skladu sa opšteprihvaćenim revizijskim načelima, tada može pristupiti izboru izvještaja. Ovisno od toga da li su finansijski izvještaji u skladu sa opšteprihvaćenim računovodstvenim načelima ili ne, revizor će izdati pozitivan izvještaj ili će pak izdati drugu vrstu izvještaja poput: mišljenja s rezervom, suzdržavanja od mišljenja ili negativnog mišljenja. Na odabir revizijskog izvještaja, direktan utjecaj imaju sva tri načela: značajnost, rizik i dokazi.

Naime, iako su faze sprovođenja revizije ovdje prikazani kao odvojeni koraci, prilikom sprovođenja mnogih nadzora, neki od njih mogu se odvijati istodobno. Primijećuje se, također, da postoji povratna sprega različitih faza u vezi s rezultatima obavljenog nadzora. Primjerice, pri provjeri salda obaveza od dobavljača, onaj ko sprovodi nadzor, određuje obim testova na temelju procjene interne kontrole ciklusa prodaje. Ako onaj ko provodi nadzor pri reviziji računa obaveza od dobavljača, kao sastavnom dijelu nadzora, otkrije veći broj pogrešaka od očekivanog, to mu može pružiti dokaz da interna kontrola ciklusa nabave ne djeluje tako učinkovito, kao što je prvobitno bilo procijenjeno. U ovom slučaju, onaj ko sprovodi nadzor treba ponovno provjeriti procjenu interne kontrole ciklusa nabave i prilagoditi druge planirane testove revizije koja se provodi pri nadzoru na koje može utjecati ciklus nabave.

IZVJEŠTAJI POREZNOG NADZORA

Izvještaji poreznog nadzora su krajnji produkt sprovedenog nadzora i u njemu su navedene sve činjenice sprovedenog nadzora sa jasnim uputama kako treba ukloniti uočene greške i probleme u funkcionisanju poslovnog ciklusa privrednog subjekta koji je predmet nadzora. Revizija kao sastavni dio nadzora, otišla je korak dalje i definirala mišljenje revizora kao stupnjeve vrednovanja sprovedene revizije kao neodvojive cjeline od nadzora.

Ovlašteni revizor, koji je odgovoran za tačnost nalaza, nakon sprovedene revizije sačinjava izvještaj, koji sadrži stručno mišljenje o realnosti i objektivnosti iskazanog stanja u godišnjem obračunu preduzeća. Revizijski izvještaj glavni je učinak revizijskog posla ili output revizije. Revizijski izvještaji daju vrijednost finansijskim izvještajima zbog neovisnog i objektivnog mišljenja revizora o realnosti prikaza finansijskih izvještaja. Mišljenje ovlaštenog revizora izražava se stepenovano kao:

- 1) pozitivno mišljenje, kojim se ocjenjuje da finansijski izvještaji na objektivnan način prikazuju realno finansijsko stanje i rezultate poslovanja;
- 2) mišljenje sa rezervom, kojim se izražava suzdržanost u odnosu na realnost i objektivnost pojedinih kategorija i pozicija u finansijskim izvještajima;
- 3) suzdržano mišljenje, kojim se izražava ocjena da ne postoji dovoljno elemenata na osnovu kojih se može dati pouzdana ocjena o realnosti i objektivnosti finansijskih izvještaja i
- 4) negativno mišljenje, kojim se ocjenjuje da finansijski izvještaji nisu realni i objektivni.

Najuobičajeniji revizijski izvještaji su standardni pozitivni revizijski izvještaji, jer se uglavnom otkriva da su izjave uprave o finansijskim izvještajima preduzeća najčešće u skladu sa općeprihvaćenim računovodstvenim načelima. Takav se zaključak može izraziti tek ako je revizija bila sprovedena u skladu sa općeprihvaćenim revizijskim standardima. Postoje tri preferencirana razloga, zbog kojih revizor ne može izraziti pozitivno mišljenje:

- 1) ograničenje obima – koje proizlazi iz pomanjkanja dokaza odnosno nemogućnosti sprovođenja nekog revizijskog postupka koji se smatra neophodnim;

- 2) odstupanje od općeprihvaćenih računovodstvenih načela – kada finansijski izvještaji nisu u skladu sa općeprihvaćenim računovodstvenim načelima i
- 3) revizor nije neovisan – kada revizor ovisi o preduzeću u kojem obavlja reviziju.

ZAKLJUČAK

Porezni nadzor finansijskih izvještaja kao sistematski postupak objektivnog prikupljanja i procjene dokaza, vezanih uz izjave o privrednim aktivnostima i događajima ima za cilj utvrđivanje stepena podudarnosti između tih izjava i utvrđenih kriterija, pri čemu se kao kriterij prvenstveno koriste opšteprihvaćena računovodstvena načela i određeni zakonski i drugi propisi koji reguliraju porezni sistem, kao i prezentaciju rezultata poreznog nadzora u formi inspekcijskog izvještaja zainteresiranim korisnicima. Da bi porezni nadzor polučio objektivne rezultate, odnosno da bi inspektor mogao oblikovati razumno mišljenje o revidiranim izvještajima, neophodno je poštovanje osnovnih načela poreznog nadzora (načelo materijalne istine, zakonitosti, odgovornosti, istovremenosti, kontinuiteta, pravovremenosti, iznenadnosti, selektivnosti, odvajanja operative od evidencije, racionalnosti i načelo samostalnosti i nezavisnosti), ciljeva i koraka (faza) sprovođenja poreznog nadzora. Prema našem mišljenju, računovodstvo zasigurno predstavlja jednu od glavnih baza podataka pri sprovođenju poreznog nadzora.

LITERATURA

- [1] Robertson, J.C., Davis, F.G. (1988). *Auditing*, Irwin, Illinois.
- [2] Meigs, W.B., Whittington, D.R., Pany, K.J. (1988). *Principles of Auditing*, Irwin, Illinois.
- [3] Fraser, D.J., Aiken, M.E. (1981). *Stettler Systems Based Audits*, Prentice Hall, Sydney.
- [4] *Zakon o računovodstvu i reviziji F. BiH*, Službene novine F. BiH, broj 83/09, 2009.
- [5] Andrić, M., Krsmanović, B., Jakšić, D. (2009). *Revizija – teorija i praksa*, V izdanje, Ekonomski fakultet, Subotica.
- [6] Sović, J. (2000). *Upravljački nadzor poslovanja preduzeća – kontrola i revizija*, Univerzitet u Sarajevu.
- [7] Kral, V., Cota, B. (1983). *Kontrola i revizija poslovanja*, Savez računovod. i finansijskih radnika Hrvatske, Zagreb.
- [8] Messier, W.F. (2000). *Revizija*, Faber & Zgombić Plus, Zagreb.