

ISBN: 978-99955-45-37-6
УДК: 005.5:657.6

Датум пријема рада: 02.04.2021.
Датум прихватања рада: 11.11.2021.
Прегледни научни рад

ОДГОВОРНОСТ У ЛАНЦУ ИЗВЈЕШТАВАЊА – РЕВИЗИЈСКИ ОДГОВОР У ДОБА НЕИЗВЈЕСНОСТИ

RESPONSIBILITY IN THE REPORTING CHAIN - AUDIT RESPONSE IN AN AGE OF UNCERTAINTY

Рената Чајић Кужет

Главна служба за ревизију јавног сектора Републике Српске, Бања Лука, РС, БиХ
renata.cajic@gmail.com

*Ставови изесени у овом раду су искључиво ставови аутора, а не ставови
Главне службе за ревизију јавног сектора Републике Српске.*

Апстракт: Несумњиво је да ће пандемија Ковида-19 имати значајне, сложене и дуготрајне штетне економске последице широм свијета, који ће се разликовати од земље до земље. Креаторима политика, међународним институцијама, банкама и тржиштима капитала биће потребни упоредиви финансијски извјештаји да би донијели квалитетне и свеобухватне одлуке. Постизање упоредивости у консолидованим финансијским извјештајима (компанија, али и држава) захтијева глобално примјенљиве стандарде финансијског извјештавања, у овом случају јавног сектора. Под претпоставком да су успостављени и примјенљиви рачуноводствени стандарди и стандарди извјештавања (као што је то случај у нашој земљи), наглашена је улога ревизије која путем мишљења о финансијским извјештајима даје кредибилитет и омогућава одређени степен ослањања на те извјештаје свима који учествују у одлучивању. Циљ овог рада је да се пружи допринос литератури, али пракси у области ревизије јавног сектора. Практични аспект је стварање основе за прилагођавање приступа идентификавању и процјени ризика у ревизорском раду, док је други аспект пружање додатних извора литературе о утицају пандемије Ковид – 19 на подручје финансијског извјештавања и даља истраживања у том правцу.

Кључне ријечи: пандемија, ревизија јавног сектора, вањска ревизија, финансијско извјештавање, правилност, исправност, ревизија заснована на ризику.

Abstract: *There is no doubt that the COVID-19 pandemic will have significant, complex and long-lasting harmful economic consequences around the world, which will vary from country to country. Policy makers, international institutions, banks and capital markets will need comparable financial statements to make quality and comprehensive decisions. Achieving comparability in consolidated financial statements (both the companies and the governments) requires globally applicable financial reporting standards, in this case for public sector.*

Assuming that accounting and reporting standards are established and applicable (as is the case in our country), the role of audit is emphasized, which gives credibility through opinions on financial statements and enables a certain degree of reliance on those reports to all participants in decision-making. The aim of this paper is to contribute to the literature, but also to the practice in the field of public sector auditing. The practical aspect is to create a basis for adjusting the risk-based approach to identification and assessment in audit work, while the other aspect is to provide additional sources of literature on the impact of the COVID - 19 pandemic on financial reporting and further research in this direction.

Keywords: *pandemic, public sector audit, external audit, financial reporting, regularity, propriety, risk-based audit.*

1. УВОД

За пословање субјеката приватног, али и јавног сектора, чини се да никад није било важније располагати са потпуном, квалитетном и правовременом информацијом него што је то данас, у условима “новог нормалног” и пандемије вируса корона. Криза изазвана пандемијом показала се значајно другачијом и сложенијом у односу на економске кризе које су познате из ранијег периода. Било које стварно економско поређење о утицајима пандемије датира из периода Другог свјетског рата и прије тога.

Осим оперативних одлука, које се нужно доносе у кратком року и на дневном нивоу, неопходно је успоставити поуздан систем извјештавања који доприноси квалитетном одлучивању на дужи период, мјесечно, годишње и стратешки. Ово је једнако важно како у приватном сектору, тако и у јавним предузећима и код субјеката који се дјелимично или у потпуности финансирају из буџета.

Криза која је настала као последица пандемије Ковид-19 поставила је додатне изазове приликом припреме финансијских извештаја, па тако и на провођење ревизије. У тако изазовним околностима присутан је и наглашен велики јавни интерес за висококвалитетне финансијске извештаје и ревизије које се односе на 2020. годину.

Досљедна примјена рачуноводствених стандарда и правила, као и ревизорски приступ сходно примјенљивим ревизорским стандардима и праксама захтијева одређени ниво процјена, које се сада дају у сложенијим околностима и са потенцијално већим неизвјесностима у процјени. Ниво неизвјесности који је присутан у свим индустријама и свим привредним гранама утиче на процјену претпоставке о неограничености пословања, што последично сваку ревизију чини сложенијом.

Различите интервентне мјере влада у току 2020. године захтијевају прецизну контролу испуњавања услова и намјенског кориштења додијељених средстава и помоћи, што усмјерава пажњу на извјештаје и објелодањавања који су повезани с тим. Ово оставља могућност и повећану вјероватноћу за грешке и преваре, с обзиром на то да је контролно окружење знатно другачије, да нису успостављене нове интерне контроле или да раније успостављене интерне контроле нису досљедно функционисале. Све ово ревизор мора да узме у обзир и приликом процјене и припреме ревизије као дио редовних ревизијских процедура.

2. ОДГОВОР НА КРИЗУ ИЗАЗВАНУ ПАНДЕМИЈОМ

Да би економски субјекти опстали у времену кризе која се одражава на све пословне активности и секторе, нужно је да задрже своје пословање и људе, тако да је неопходно да се непрестано имају на уму три дубоко повезане димензије (Deloitte, 2020) а то су: рад (које су кључне активности), радна снага (ко врши кључне активности) и радна мјеста (одакле треба да се обавља свака од кључних активности).

Временски и оперативни притисци у пружању хитне подршке (на санитарном, социјалном и економском подручју), као и екстремна економска неизвјесност, измијенили су традиционални начин вођења буџета. У већини земаља нису се могле одржати важне карактеристике уређеног буџетског процеса - фиксни буџетски календар, макроекономско и фискално предвиђање у основи буџетског процеса, расподјела ресурса за одређене програме, усмјеравање цјелокупне потрошње у буџету итд. (OECD, 2020).

У већини земаља успостављене су разне „нове“ праксе, другачије од оног што је предвиђено или што би законодавство уобичајено дозвољавало, попут прекорачења буџетских позиција и реалокације у корист извршења потрошње за интервенције усљед Ковида-19, бржа расподјела средстава министарствима, заводима и установама у односу на раније усвојене програме, набавке или плаћања или привремене рационализације финансијских процеса.

У Републици Српској власти су на почетку проглашене пандемије и ванредне ситуације увеле мјере које су значајно отежале или ограничиле кретање роба и људи, што је утицало на све привредне дјелатности. Посљедишно, да би одржале привреду и спријечиле масовно отпуштање радника, предузете су неке опште и појединачне мјере како би помогло предузећима и радницима да се изборе са посљедицама кризе. Осим дјеломичног или потпуног „закључавања“ па и увођења ограничења окупљања и кретању у појединим периодима и у границама општина, неке од мјера које су имале економске посљедице су: привремена обустава превоза путника у међународном саобраћају, привремена забрана извоза прехрамбених производа, директна контрола цијена (враћање цијена основних животних намирница на ниво прије кризе), ограничење количине основних животних намирница које могу да купе физичка лица, допуштање ограниченог рада угоститељским објектима (након укидања ванредног стања) на начин да им је дозвољена припрема хране и пића, али уз испоруку на кућне адресе и без могућности конзумирања у или испред објекта,

омогућавање рада другим услужним дјелатностима са ограничењем радног времена, одређивање максималног броја лица која могу боравити у објекту зависно од намјене и од површине објекта. Поред набројаних административно-регулаторних мјера упоредо са хигијенско-епидемиолошким мјерама за ограничавање ширења вируса, проведене су и одређене мјере финансијске природе као помоћи пословним субјектима и појединцима. Пружање финансијске подршке Влада Републике Српске је усмјерила преко три фонда:

1. Фонда солидарности (додјела неповратних средстава за подршку привредним субјектима и запосленима чији рад је ограничен мјерама усмјереним на спречавање ширења вируса корона),
2. Компензационог фонда (неповратна средства из овог фонда нису усмјерена само привредним субјектима већ и другим као што су здравствене установе, незапослена лица путем Завода за запошљавање, запосленима у јавном сектору који због Ковида 19 обављају посао под отежаним околностима) и
3. Гарантног фонда (не одобрава средства, али даје гаранције банкама како би оне одобравале кредите привредним субјектима чије је пословање погођено кризом усљед епидемије Ковида 19, а за издате гаранције овог фонда гарантује Република Српска).

Поред директне финансијске подршке која се пласира преко Фонда солидарности и Компензационог фонда, Влада Републике Српске је донијела и посебне пореске мјере у виду могућност одгађања обрачуна и плаћања пореза за субјекте погођене овом кризом, а Инвестиционо-развојна банка привредним субјектима који су користили средства ИРБ-а одобрава мораторијум на отплату кредита.

Посљедице пандемије, као и све ове мјере су се директно или посредно одразиле и на могућност субјеката да настави пословање у пуном или ограниченом капацитету, те значајно утицале на финансијску позицију и структуру биланса код субјеката ревизије како у приватном тако и у јавном сектору.

3. РИЗИЦИ ПО ИЗВЈЕШТАВАЊЕ У ЈАВНОМ СЕКТОРУ

Ковид-19 је поставио значајне изазове пред јавни сектор. Ризици од грешке и преваре у јавном сектору у току трајања пандемије наглашени су због тога што у ванредним ситуацијама постојеће интерне контроле могу бити компромитоване или напросто нису довољене, док је истовремено тешко брзо успоставити ефективне интерне контроле за нове процесе. Добро управљање и добро осмишљене ефективне и ефикасне контроле су кључне у таквим кризним ситуацијама. Ризици који се директно могу одразити и на истинито и фер финансијско извјештавање као и на усклађеност пословања са прописима у јавном сектору, а који настају усљед недостатка интерних контрола укључују, али нису ограничени на следећа подручја ризика:

Општи управљачки ризици

Општи управљачки ризици се огледају у свим новим ситуацијама и односима који настају у условима који нису уобичајени, а од пословног субјекта се очекује да своје активности обавља у континуитету. За запослене у јавном сектору које ради у екстремним ситуацијама може значити да су неке интерне контроле суспендоване или су опуштеније, док су уведене неке нове контроле којима се посвећује нарочита пажња (нпр. обавезна дезинфекција, примјена заштитне опреме, број људи у просторији, контрола радног времена и сл.). Такође, запослени могу да буду премјештени из одјељења у којима уобичајено раде на неке друге позиције и у друга одјељења, због притиска и недостатка ресурса, тако да неке интерне контроле можда нису свима познате или се не проводе досљедно. Ово може довести до тога да нека одјељења немају довољно расположивог особља или да неискусно особље ради на даљину, без потпуног разумијевања захтијеваних контрола и процедура. Осим тога, у неким институцијама су тимови или чланови интерне ревизије распоређени на оперативне позиције (евидентирање, исплате и сл.) чиме је ослабљен управљачко-контролни механизам у свим другим сегментима.

Додјела грантова и олакшица

Све владе су у већој или мањој мјери интервенисале да би помогли појединим привредним гранама или привреди у цјелини, увођењем одређених олакшица за плаћање доспјелих обавеза, пролонгирањем рокова или директним грантовима. Намјера свих подстицајних пакета и мјера које јавни сектор пружа предузећима и појединцима је да се они пруже брзо, што може значити са нижим нивоом надзора и дужне пажње него што би то у уобичајеним околностима био случај. Са друге стране, постоји ризик да се пријаве за олакшице, субвенције или грантове које се подносе онлајн изврше коришћењем лажних, непотпуних или нетачних докумената и да их поднесу правна и физичка лица која на то немају право. Уколико постоје различите категорије субјеката који имају права на различите врсте или износе средстава, највјероватније ће доћи до покушаја да се субјект сврста у категорију за коју не испуњава услове. Комисије које одлучују о додјели могу примати захтјеве на основу права на слободу информација које у суштини садрже упите о детаљима који су потребни за подношење апликације. На тај начин, могу се идентификовати субјекти који нису поднијели захтјеве за грант, све са циљем накнадног подношења лажне пријаве.

Ризици код јавних набавки

Јавне набавке су активности које су и уобичајено високо изложене ризику од преваре, те се у правилу регулисане великим бројем законских и подзаконских одредби, правила и процедура. У екстремним условима, као што су изазови који се појачавају у ванредним околностима, са поремећајима у транспорту, као и на тржишту већине роба и услуга и израженом несразмјером у потражњи и понуди појединих есенцијалних роба, преваре са набавкама могу се повећати, јер уобичајене контроле више не функционишу или су олабављене како би се омогућило уговорним органима да набаве робу, директно или индиректно, за

хитне потребе, највјероватније од потпуно нових добављача. У таквим околностима, плаћања се могу вршити авансно или без провјере примљене робе и обављене услуге у погледу квалитета и договореног обима. Такође, могуће је да дође до дуплих плаћања, због нејасних, хитних или неоригиналних спецификација. Ротација или задржавање особља које од раније ради на пословима набавки може бити подједанко ризично. Наиме, нови или неискусни радници на пословима набавки могу бити подложни грешкама, док запослени који имају значајно искуство у пословима набавки могу бити подложнији заобилажењу процедура, а у одређеним околностима и намјерним пропустима и превари.

На страни понуђача могу се појавити недовољно познате и провјерене фирме које нуде тражене робе и опрему, у правилу оне које је тешко прибавити путем регуларно проведене процедуре набавке. Ризик је да такав производ уопште неће стићи или да ће бити лошег квалитета, па чак и фалсификат (нпр. неки лијекови, дезинфекциона и помоћна средства која не пружају одговарајући декларисани степен заштите и сл.). Када су процедуре набавке убрзане или када се заобилазе, повећава се и ризик од преваре преусмјеравања новачних средстава ка добављачима и субјектима који нису преузели обавезу испоруке, знајући да су лица која проводе плаћања под притиском, да су одсутни или да поједине рутинске контроле можда не функционишу.

Ризици запошљавања/исплате зарада и накнада

У ванредним околностима појављује се и ризик од преваре у запошљавању, чак и тамо гдје није присутан у редовним околностима, јер су нова запошљавања и ангажман лица потребни у кратком року због повећаних захтјева за услугама, а уобичајене провјере и процедуре можда неће бити проведене или до краја завршене.

Може се повећати и ризик од грешке или преваре у платним списковима, због различитих нових облика накнаде, прековременог рада, премјештања запослених у различите организационе дијелове, евидентирања радног времена рада од куће и уопштено због блаже контроле ове врсте расхода. Осим директног ризика од заражавања вирусом, према којем се свака организација односи примјењујући прописане мјере и проводећи индивидуалне мјере заштите, присутни су и одређени индиректни ризици који дугорочно могу резултирати ризичним понашањем и негативним посљедицама по појединце и организације.

Континуиран рад под великим притиском и са високим нивоом потражње за информацијама може довести до грешака или превара због пропуста у концентрацији. Са друге стране, рад на даљину све више утиче на изоловање људи, па чак (како поједина истраживања показују) и са посљедицама по ментално здравље, што би дугорочно могло довести до пораста зависничког понашања (нпр. коцкања). Ово, опет доводи до рањивости, односно ствара подлогу за тзв. „троугао преваре“ кога чине: прилика, притисак или мотивација и рационализација. Пораст мотивације за интерне превару у јавном сектору је могуће јер су запослени и њихове породице све више под утицајем

финансијских и здравствених притисака, узрокованих губљењем запослења или здравственом неспособношћу за рад.

ИТ ризици и изложеност сајбер криминалу

Запослени који раде „на даљину“ представљају изузетно висок сигурносни ризик у погледу неовлашћеног приступа информацијама и повјерљивим информацијама, преузимања докумената који се користе у процесу, обављања неовлаштених трансакција или чак онемогућавања рада. Ризик од повећаног сајбер криминала расте са порастом броја корисника који раде „на даљину“, недовољно обучених корисника, када се користе лични или преносиви уређаје за преузимање података, када се даљински повезују са системима за приступ и када се користе платформе за састанке и видео конференције помоћу мрежних услуга.

Постоји ризик од повећања броја тзв. „фишинга“ е-адреса и преваре којом се настоји навести запослене да „кликну“ и активирају везу која касније омогућава преварантима да приступе информационом систему (здравственом, пензионем, пореском, итд.). Запослени, нарочито у великим и сложеним организационим структурама а који раде од куће могу да добију позиве и директно од превараната који се представљају као техничка подршка и покушавају да приступе системима.

Постоји још велики број могућности за кршење правила и контрола за приступ системима када запослени раде на даљину, могућност неовлаштеног коришћења уређаја од стране чланова породице, приступ личним подацима (нпр. ради провјере података за пријатеља и сл.) када су контроле за рад на даљину опуштеније или другачије у односу на уобичајене, а процедуре нису довољно познате или детаљне.

4. УТИЦАЈ НА РЕВИЗОРСКЕ ПОСТУПКЕ И ПРОЦЕДУРЕ

Потпуно је јасно да ће неке од нових пракси (нпр. рад на даљину, дигитализација пословних процеса и сл.) које су ушле у широку примјену наступањем противепидемијских мјера постати свакодневна и редовна пракса у будућност. Тако ће се и ревизорска пракса, односно поступци и процедуре које ревизори примјењују у свом раду неминовно мијењати и прилагођавати. Ово је, на неки начин, и прије пандемије било одређено које је формулисано у Московској декларацији врховних ревизијских институција (ВРИ) у којој је наведено да (INTOSAI, 2019, стр. 5):

„ВРИ треба да развијају и потичу експериментални начин размишљања како би интензивирале иновације и развој“, као и да ВРИ могу да: „прошире фокус на:

(а) идентификовање ризичних подручја од значаја како за конкретну земљу тако и на међународном плану те подижући свијест о ризицима;

(б) потребу за управљањем системским ризицима у јавном сектору“.

Дакле, промјене које је пандемија унијела у све сфере друштвеног и привредног живота, утицала је и на начин рада и функционисања ревизорских институција као организација, али и на приступ процјени ризика и примјени нових или измијењених поступака и процедура, уз очекивано и подразумијевано задржавање квалитета ревизорских извјештаја. За врховне ревизорске институције које врше ревизију субјеката из јавног сектора, примарно је успостављање услова и осигурање система контроле квалитета којим се обезбјеђује ефикасан рад, кредибилитет и репутација институције и запослених и висок ниво квалитета ревизијских извјештаја.

Такође, ревизија јавног сектора проводи ревизије усклађености (усаглашености) са прописима, било као одвојену ревизију или заједно са ревизијом финансијских извјештаја, гдје су нарочито наглашени критеријуми правилности, али све више и критеријуми исправности. При томе, исправност се односи на вриједности и општеприхваћене принципе који можда нису увијек детаљније прописани али су уграђени у правни систем, као што су правичност и интегритет, избјегавање непотизма и личне користи из јавних послова, непристрасност у именовању и запошљавању, отворено такмичење у додјели уговора уз једнак третман свих и успостављање ограничења у потрошњи како би се избјегло расипништво.

Због свега тога, ревизори приликом планирања ревизије, али исто тако и приликом прикупљања и процјене доказа морају имати у виду ризике које за субјекта ревизије носе услови рада у периоду пандемије. Поред раније познатих и/или идентификованих ризика код неког субјекта из јавног сектора, ревизор мора обратити пажњу и на све околности и потенцијалне ризике који су поменути у претходном поглављу, процијенити њихов значај и релативни утицај на трансакције и на финансијске извјештаје код субјекта ревизије, те на могућност појаве грешке или преваре.

Ревизори ће због пандемије, у правилу, бити ускраћени за провођење појединих уобичајених ревизорских поступака и процедуре, као што су посматрање процеса (како се поједине активности одвијају и како функционишу интерне контроле) или интервјуи са извршиоцима. Уз то ће, инспекција, односно преглед документације у значајној мјери бити могућ „на даљину“, односно увидом у дигитално трансферисане документе и евиденције. Ризик да тако преузети подаци и документација случајно или намјерно буду компромитовани се повећава. Имајући ово у виду, јасно је да се ниво поузданости у таквим околностима значајно смањује, те је повећање обима прегледане документације и величине одабраног узорка један од начина да се степен поузданости подигне на виши ниво. Ограничавајући фактор у ревизорском раду који је присутан у свим околностима, а нарочито изражен у условима ограниченог кретања, примјене информационих и комуникационих технологија за рад на даљину и значајног одсуства људства како код субјекта ревизије, тако и у ревизорској институцији - је вријеме. Ограниченост временског ресурса, односно обавеза да се ревизија заврши и ревизорски извјештај публикује до одређеног законског или статутарног рока, онемогућава да се обим узоркованих трансакција и прегледане документације повећава у недоглед. Због тога у ревизорском раду

расте ослањање на различите видове професионалних процјена и иновативни приступ, па чак и на коришћење вјештачке интелигенција у идентификовању одступања од идентификованих критеријума. Осим тога, одређене врсте трансакција, које у себи носе значајан ниво рачуноводствене процјене утицаће на проширење обим и врсте ревизорских поступака у односу на године прије пандемије. Нарочито су значајне процјене које по свом карактеру могу имати утицај на више рачуноводствених/фискалних година као што су утицај појединих фискалних мјера и њихов синергијски ефекат; те да ли резултате одређених пореских мјера (нпр. одложено плаћање пореских обавеза) треба признати/задржати на позицијама текућих потраживања или пренијети на дугорочна потраживања или пак, путем корекције потраживања признати као трајни губитак јавних прихода; потом, каква је природа и обим одређених државних гаранција и да ли подршка коју владе пружају појединим компанијама или организацијама значи да су оне сада дјелимично или потпуно у јавном власништву (Carruthers. 2020). Нимало мање важно и комплексно питање процјене о могућности наставка пословања субјекта ревизије, тј. примјена начела сталности пословања. Према рачуноводственој основи сталности пословања, финансијски извјештаји се састављају на основу претпоставке да је намјера ентитета да настави са пословањем у догледној будућности. Финансијски извјештаји опште намјене се припремају према рачуноводственој основи сталности пословања, осим уколико руководство не намјерава да ликвидира ентитет или прекине пословање, или нема другу могућност осим да то уради (IAASB, 2016). Ово начело је од изузетног значаја у ванредној ситуацији и околностима глобалних економских и тржишних поремећаја због тога што када је прикладна примјена рачуноводствене основе сталности пословања, имовина и обавезе се евидентирају под претпоставком да ће субјект бити у могућности да реализује своја средства и исплати обавезе у току редовног тока пословања. Уколико начело сталности пословања није задовољено, тада се финансијски извјештаји и порески извјештаји састављају на другачијој основи (ликвидациони, стечајни биланс; обезврјеђење имовине и билансирање по другачијим вриједностима од уобичајених; признавање обавеза итд.). Према оквиру финансијског извјештавања изричито се од руководства субјекта захтијева да изврши специфичну процјену способности субјекта да настави пословање по начелу сталности и да те информације буду објелодањене. Одговорност ревизора је да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа у погледу, и закључке о, прикладности примјене рачуноводствене основе сталности од стране руководства у припреми финансијских извјештаја, као и да донесе закључак, на бази прибављених ревизијских доказа, да ли постоје материјално значајне неизвјесности у вези са способношћу ентитета да настави пословање по начелу сталности. (IAASB, 2016. пар.6). Ревизори би требало да имају довољно компетенција и стручних знања да се увјере у тачност и исправност примјењених процјена, да потврде усаглашеност трансакција са релевантним прописима који их правно регулишу, али и да се све више баве очекивањима предвиђених корисника у погледу понашања оних којима је повјерено јавно управљање. Наиме, исправност је

повезана са фидуцијарном одговорношћу оних којима је повјерено јавно управљање, што укључује дужност да се дјелује у доброј намјери и са највишим стандардима бриге, искрености и лојалности. (INTOSAI, 2020. пар. 32).

5. КОМУНИКАЦИЈА

Имајући у виду све што је до сада речено, ревизијска институција, као и било која друга организација у доба пандемије, мора да води рачуна о три кључне компонентне свога постојања, а то су: основне активности, носиоци тих активности (ревизори) и радно окружење (локација). Основне активности сваке ревизорске институције подразумевају планирање и провођење ревизија, квалитетно, економично и у року (прописаном или очекиваном), тако да и у условима пандемије и рестриктивних противепидемијских мјера, очекивања од ревизије нису ништа мања, већ напротив, повећавају се. Ревизори као носиоци тих активности, дужни су да ревизије проведу на начин да прибаве довољно релевантних ревизијских доказа на основу којих се може донијети закључак и изразити мишљење/дати препоруке о предмету ревизије. При томе је радно окружење, односно локација на којој се ревизорски послови обављају, измијењено тако што се већина канцеларијског ревизорског рада може обављати „од куће“, док су теренске ревизорске активности сведене на минимум и када год је то могуће обављају се електронски или онлајн (достава документације путем безбједних мрежних канала; састанци на различитим онлајн платформама, преузимање база података или ограничени приступ изворним базама, директно листање извјештаја из ИС субјекта ревизије и слично).

У таквим условима рада, у интересу обје стране, и ревизора и субјекта ревизије је промјена парадигме у погледу коришћења канала и облика комуникације. Флексибилност у прихватању нових и посве иновативних начина комуникације који до прије неколико мјесеци нису били присутни у пословној пракси, очекивана је и могућа. Ипак, поред до сада присутних разматрања о врсти, обиму и релевантности прикупљених доказа и квалитету, односно поузданости извора тих доказа, ревизори све више своју пажњу усмјеравају и на начин достављања тих доказа, односно на поузданост и безбједност дигиталних канала комуникације. У таквим условима рада, све више је изражена потреба за ревизорским ИТ стручњацима, чије је примарно занимање из области информacionих технологија и сложених ИТ система, али уз добро познавање ревизорских стандарда, поступака и процедура. Исто тако, у интересу обје стране је да се тражена документација, одговорна лица и друге врсте доказа ставе на располагање ревизорима како би у најкраћем могућем времену могао да комплетира ревизијске процедуре и изведе поуздане и тачне ревизорске закључке. У ситуацијама када код субјекта ревизије нису присутни намјерни пропусти, ово ће бити уобичајено. Ипак, ревизор свим пословима и комуникацији са представницима субјекта ревизије, према ревизорским стандардима и професионалном кодексу, мора приступати са професионалним скептицизмом, остављајући могућност да је уз висок степен почетно процијењеног ризика, могло доћи до грешке или чак преваре. Још један аспект

комуникације који у условима пандемије и околности рада на даљину мора бити наглашено у фокусу вођа ревизорских тимова и руководилаца у ревизији је комуникација у оквиру ревизорског тима и између ревизорских тимова. Наиме, ограничено физичко присуство у заједничком канцеларијском простору и код субјекта ревизије, захтијеваће јасну и недвосмислену комуникацију, често више у писаној форми, синхронизовање и координацију послова ради потврђивања одређених контролних листи и вербалну комуникацију уз коришћење савремених технологија и уређаја. Доступност и тренутна видљивост преузетих и/или интерно креираних докумената је неопходна. При томе, комуникација између више ревизорских тимова који проводе ревизију субјекта који су слични по својој функцији или сродни по области дјеловања мора бити ефективна и правремена, најчешће посредно уз координацију извршних руководилаца.

ЗАКЉУЧАК

Економске посљедице пандемије Ковид-19 и ефекти административних, регулаторних и економских мјера су се директно или индиректно одразиле на пословање субјекта и из приватног и из јавног сектора. „Дијагноза“ финансијског стања и успјешности пословања цјеловито се чита из годишњих финансијских извјештаја којима кредибилитет, а потврду о томе да ли ти извјештаји дају истинит и фер приказ стања имовине и обавеза, те резултате пословања дају ревизори кроз извјештаје о проведеној финансијској ревизији. У нашој земљи, за субјекте из јавног сектора извјештаји о проведеној финансијској ревизији укључују и извјештај (мишљење) о усклађености пословања са прописима. Специфичност пословне 2020. године је да је она највећим дијелом била „кризна“, односно да је за субјекте ревизије доније низ нестандартних и неуобичајених ризика, који су се на различите начине и понекад са већим негативним синергијским утицајем одразили на обим и величину ненамјерних и намјерних грешака у поступању и трансакцијама пословних субјекта. Од степена и значаности ненамјерних грешака (пропушта) и намјерних грешака (преваре) зависиће и мишљење ревизора о годишњим финансијским извјештајима, који се, са друге стране, користе као извор информација за међународне институције, инвеститоре и власнике капитала, банке и друге кредиторе. У таквом „ланцу извјештавања“ одговорност је наглашена и у погледу процјене могућности субјекта да несметано настави пословање, односно примјена принципа сталности пословања. Све наведено тражи прилагођавање поступака и процедура који се уобичајено примјењују у ревизији финансијских извјештаја, укључујући нове и прилагођене начине комуникације, прикупљања документације и (пр)оцјене доказа.

ЛИТЕРАТУРА

- [1] Carruthers, Ian. 2020. How accounting transparency can help with the tough decisions ahead after Covid-19. На: <https://www.ipsasb.org/news-events/2020-04/how-accounting-transparency-can-help-tough-decisions-ahead-after-covid-19> Приступљено 20.3.2021.

-
- [2] Delloite. 2020. Management checklist for the COVID-19 crisis. https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/gr/Documents/about-deloitte/gr/COVID_19_%20crisis_management_checklist_noexp.pdf. Приступљено: 20. 3 2021.
- [3] IAASB. 2016. Original English Version: International Standard on Auditing (ISA) 570 (Revised), Going Concern. Овлашћени превод на <http://www.srrs.org/> Међународни стандард ревизије 570 (ревидиран).
- [4] INTOSAI. 2019. Московска декларација: XXIII INCOSAI 25 – 27.9.2019. Москва. Доступно на: <http://intosaijournal.org/summary-of-the-moscow-declaration/>
- [5] INTOSAI. 2020. GUID 4900 Guidance on Authorities and Criteria to be considered while examining the regularity and propriety aspects in Compliance Audit. Доступно на: <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/Guid-4900-1.pdf>
- [6] OECD. 2020. Government financial management and reporting in times of crisis. . на: <https://www.oecd.org/finance/publicationsdocuments/reports/> Приступљено 20. 3. 2021.
- [7] Уредба са законском снагом о Фонду солидарности за обнову Републике Српске („Службени гласник Републике Српске“ бр. 37/20)
- [8] Уредба са законском снагом о допуни Закона о Гарантном фонду Републике Српске (Службени гласник Републике Српске бр. 44/20)
- [9] Уредба са законском снагом о Компензационом фонду Републике Српске („Службени гласник Републике Српске бр. 46/20).
- [10] Влада Републике Српске: <https://www.vladars.net/sr-SP-Cyrl/Vlada/Ministarstva/mf/PPP/posledicekorone/Pages/default.aspx>.

SUMMARY

The economic consequences of the COVID-19 pandemic and the effects of administrative, regulatory and economic measures have directly or indirectly affected the operations of entities from both the private and public sectors. The "diagnosis" of financial condition and business performance is fully legible from the annual financial statements, which credibility has been confirmed by the auditor, that is confirmation of whether these reports give a true and fair view of the state of assets and liabilities, and business results/performance. In our country, for public sector entities, the financial audit reports include a compliance audit report (opinion) of operations with regulations. The specificity of the business year 2020 is that it was mostly a "crisis", ie that it brought a number of non-standard and unusual risks for the auditees, which in different ways and sometimes with greater negative synergistic impact reflected on the scope and size of unintentional and intentional errors in the conduct and transactions of business entities. The degree and significance of unintentional errors (omissions) and intentional errors (fraud) will determine the auditor's opinion on the annual financial statements, which, on the other hand, are used as a source of information for international institutions, investors and capital owners, banks and other creditors. In such a "chain of reporting", the responsibility is emphasized in terms of assessing the ability of the entity to continue as a business, ie the application of the going-concern principle. All of the above requires adjustments to the procedures commonly used in the audit of financial statements, including new and adapted ways of communication, collection documentation and (re)evaluation of evidence.