finiz
Singidunum University International Scientific Conference
Međunarodna naučna konferencija Univerziteta Singidunum

RADOVI PO POZIVU
Stručni radovi - pregledna studija

ZNAČAJ PROMENE REVIZIJSKE REGULATIVE ZA KORISNIKE IZVEŠTAJA NEZAVISNOG REVIZORA

Milovan Stanišić,
Zoran Petrović,
Kosana Vićentijević

[1] Univerzitet Singidunum,
Beograd, Srbija

Apstrakt:
Tema rada su teorijski i praktični aspekti promene revizijske regulative sa stanovišta značaja i korisnosti tih promena za korisnike izveštaja nezavisnog revizora. Cilj rada je da istraži prirodu promena izveštaja nezavisnog revizora, ali i mišljenje korisnika izveštaja nezavisnog revizora o potrebi da se on menja. Posredno se istražuje i njihova obučenost za pravilno korišćenje tog izveštaja. Glavni razlozi za promenu revizijske regulative su težnja da se poveća upotrebna vrednost revizorskog izveštaja, putem veće transparentnosti izvršene revizije, i da se poboljša preglednost revizorskih izveštaja. U radu smo na osnovu sprovedenog istraživanja identifikovali neupućenost korisnika izveštaja nezavisnog revizora u buduće promene revizijske regulative koje važe od decembra 2016. godine. To ujedno ukazuje i na neadekvatno trenutno korišćenje izveštaja nezavisnog revizora. U tom smislu smatramo da će sadržaj rada i zaključci koji iz njega proizilaze podstaći korisnike izveštaja nezavisnog revizora na njihovu dodatnu edukaciju, koja će obezbediti iskorišćenje svih performansi izveštaja nezavisnog revizora.

Ključne reči:
izveštaj nezavisnog revizora, korisnici izveštaja nezavisnog revizora, Međunarodni standardi revizije, forma i sadržina izveštaja nezavisnog revizora.

UVOD

Tema rada su teorijski i praktični aspekti promene revizijske regulative sa stanovišta značaja (korisnosti) tih promena za korisnike izveštaja nezavisnog revizora. Poslednje promene Međunarodnih standarda revizije koje je usvojio Odbor za međunarodne standarde revizije i uveravanja *(International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB)* primenjivaće se za finansijske izveštaje koji se sastavljaju nakon 15. decembra 2016. godine (IAASB, 2016). Najznačajnije promene su usvajanje novog MSR 701 Iznošenje ključnih pitanja u reviziji izveštaja nezavisnog revizora i izmene sledećih standarda:

- MSR 260 Komunikacija sa licima ovlašćenim za upravljanje,
- MSR 570 Načelo stalnosti klijenta revizije,
- MSR 700 Zaključivanje i izveštavanje o finansijskim izveštajima,
- MSR 705 Promene mišljenja u okviru izveštaja nezavisnog revizora i
- MSR 706 Naglašavanje stavova o ključnim pitanjima i ostalim pitanjima u okviru izveštaja nezavisnog revizora.

Na osnovu istraživanja mišljenja korisnika o potrebnim izmenama izveštaja nezavisnog revizora, i istraživanja obučenosti revizora za pravilno korišćenje tog izveštaja, dolazimo do zaključka šta je potrebno uraditi kako bi se unapredila korisnost izveštaja nezavisnog revizora. U tom smislu sproveli smo istraživanje na području Republike Srbije.

Korespondencija:
Zoran Petrović

e-mail:
zpetrovic@singidunum.ac.rs

DOI: 10.15308/finiz-2016-26-30

U radu su dokazane sledeće hipoteze:

H1 - promene revizijske regulative u vezi forme i sadržine izveštaja nezavisnog revizora poboljšaće njegovu upotrebljivost, transparentnost i način njegovog korišćenja;

H2 - u Republici Srbiji deo korisnika izveštaja nezavisnog revizora ne primenjuje redovno te izveštaje u svom radu;

H3 - u Republici Srbiji deo korisnika izveštaja nezavisnog revizora nije upoznat sa predstojećim promenama sadržine i forme izveštaja nezavisnog revizora;

H4 - edukacijom korisnika izveštaja nezavisnog revizora moguće je poboljšati njegovu upotrebljivost.

Tokom razvoja revizije, forma izveštaja nezavisnog revizora se menjala: od slobodne forme, do strogo propisane. U ranim devedesetim godinama prošlog veka svrha revizorskog izveštaja je bila da revizor da potvrdu o tačnosti finansijskih izveštaja (Kiss *et al.*, 2015). Tako na primer, iz revizorskog izveštaja za *Telefonaktiebolaget LM Ericsson* za 1984. godinu, koji je izdao *Price Waterhouse*, vidi se jednostavna forma izveštaja eksternog revizora – izveštaj je služio samo za konstataciju o usklađenosti revidiranih finansijskih izveštaja sa dobrom računovodstvenom praksom u Švedskoj (Ericsson, 1985). Dalje, Flint (1988) ističe da je velika dilema za revizore dužnost da prenesu informacije, ali i obaveza da te informacije budu jasne i precizne. Revizija je mehanizam društvene kontrole koji obezbeđuje odgovornost i tehničko razumevanje između zainteresovanih strana (korisnika finansijskih izveštaja i revizora). Stoga je od velike važnosti da revizori ispune svoje profesionalne zahteve, ali i da koriste jezik koji će zainteresovani korisnici revizorskih izveštaja razumeti (Flint, 1988).

Vremenom, izveštaj o reviziji se menjao od dugog izveštaja do kratkog, i obrnuto. Međutim, promene nisu usklađene sa brzim i kompleksnim dešavanjima u današnjem poslovnom svetu (IOSCO, 2009). Tradicionalni stil izveštaja o reviziji ("*Pass/fail*" mišljenje) više se ne smatra dovoljnim (PWC, 2013). Tokom poslednjih 20 godina intezivirana su lingvistička istraživanja revizorskog izveštavanja. Brojne su diskusije i debate između praktičara, regulatora, i računovodstvene profesije (Church *et al.,* 2008). *Tony Gates*, šef revizije u KPMG Velika Britanija, kaže da debate treba da uključe sve zainteresovane strane, među kojima su lica zadužena za upravljanje klijentom revizije, jer revizija je važan deo odnosa između kompanija i njihovih akcionara; kao i investitore, jer su oni ti kojima je revizorski izveštaj upućen (KPMG, 2014). Federacija evropskih računovođa jednoglasno je prihvatila (*Federation of European Accountants – FEE*), mišljenje zainteresovanih strana da se izveštaj o reviziji poboljša (FEE, 2016). U Republici Srbiji nije bilo zahteva ni inicijativa za promenu sadržine i forme izveštaja nezavisnog revizora.

PRIRODA PROMENE SADRŽINE I FORME IZVEŠTAJA NEZAVISNOG REVIZORA

U prvom delu rada bavimo se hipotezom H1. Glavni razlozi za poslednju promenu revizijske regulative su težnja da se:

1. poveća upotrebna vrednost revizorskog izveštaja putem veće transparentnosti izvršene revizije, i
2. da se poboljša preglednost revizorskih izveštaja.

Povećanje upotrebne vrednosti revizorskog izveštaja i samog procesa revizije - IAASB veliku pažnju posvećuje komuniciranju revizora sa licima ovlašćenim za upravljanje, kao i sa korisnicima revizorskog izveštaja. Zbog toga nekoliko standarda sadrži smernice koje oblikuju i usmeravaju tu komunikaciju (MSR 260, 265, 450, 701, 706 itd.). Ta komunikacija se ogleda kako u pisanoj, tako i u usmenoj komunikaciji. Sa licima ovlašćenim za upravljanje ona je dvosmerna, a sa korisnicima revizorskog izveštaja je, uslovno rečeno, jednosmerna i prevashodno se odvija preko tog izveštaja. Radi povećanja upotrebne vrednosti revizorskog izveštaja izmenjenim *MSR 700 "*Zaključivanje i izveštavanje o finansijskim izveštajima" propisano je da u izveštaju revizora bude uključeno poglavlje "Ključna pitanja za reviziju", u kojem revizor prezentuje informacije o pitanjima značajnim za reviziju. Radi se o pitanjima koja su po profesionalnom mišljenju revizora najznačajnija u reviziji finansijskih izveštaja tekućeg izveštajnog perioda. Ova pitanja se biraju među pitanjima o kojima je revizor komunicirao sa licima ovlašćenim za upravljanje klijentom revizije. Svrha ovog poglavlja, u izveštaju nezavisnog revizora, je da korisnicima finansijskih izveštaja (a samim tim i izveštaja nezavisnog revizora) pruži osnovu za dalju saradnju sa menadžmentom, kao i onima koji su zaduženi za upravljanje o pojedinim pitanjima koja se odnose na pravno lice, revidirane finansijske izveštaje, odnosno reviziju koja je izvršena. Rasprave i saopštenja o ključnim pitanjima revizije pružaju dodatne informacije korisnicima finansijskih izveštaja koje će im pomoći da bolje shvate ova pitanja, koja su, po profesionalnom mišljenju revizora, najznačajnija u reviziji finansijskih izveštaja tog perioda. Rasprava o ključnim pitanjima revizije, takođe, može pomoći korisnicima finansijskih izveštaja u razumevanju pravnog lica i oblasti, koje su značajne za odluke rukovodstva u postupku revizije finansijskih izveštaja. Sem povećanja upotrebne vrednosti revizorskog izveštaja, uvođenjem ovog poglavlja u izveštaj nezavisnog revizora povećava se i transparentnost revizorskog procesa.

Bolja preglednost revizorskog izveštaja - Struktura revizorskog izveštaja primarno je propisana MSR 700 "Formiranje mišljenja i izveštavanje o finansijskim izveštajima". U prethodnoj verziji MRS 700 mišljenje revizora nije na početku izveštaja, već u sredini ili na kraju tog izveštaja. Pre mišljenja u izveštaju se navodi i odgovornost rukovodstva za finansijske izveštaje, odgovornost revizora za obavljenu reviziju i odeljak sa osnovom za modifikovano mišljenje.

Zbog toga se dešava da mišljenje revizora, koje predstavlja najvažniji deo izveštaja revizora, nije lako pronaći i prepoznati u izveštaju koji može imati i nekoliko strana. Da bi se ovaj problem prevazišao, revidiranim MSR 700 promenjen je redosled prikazivanja u revizorskom izveštaju. Naime, sada se na prvo mesto tog izveštaja stavlja mišljenje revizora. Prema ovom standardu struktura revizorskog izveštaja je sledeća:

1. naslov,
2. subjekt kome je izveštaj namenjen,
3. mišljenje revizora,
4. osnova za mišljenje,
5. pretpostavka stalnosti poslovanja,
6. ključna pitanja za reviziju,
7. odgovornost za finansijske izveštaje,
8. odgovornost revizora za reviziju finansijskih izveštaja,
9. ostale obaveze izveštavanja,
10. naziv (ime) partnera u angažmanu,
11. potpis revizora,
12. adresa revizora i
13. datum izrade revizorskog izveštaja.

METODOLOGIJA I REZULTATI SPROVEDENOG ISTRAŽIVANJA

U drugom delu rada bavimo se hipotezama H2, H3 i H4. U te svrhe sproveli smo istraživanje u junu i julu 2016. godine. Osnovni metod prikupljanja podataka bila je anonimna anketa sa različitom strukturom pitanja (zatvorenog i otvorenog tipa). Anketirane su računovođe, finansijski rukovodioci i interni revizori pravnih lica različitih veličana i tipa vlasništva. Anketirani su zaposleni u pravnim licima sa cele teritorije Republike Srbije, s tim da su ta pravna lica obveznici revizije finansijskih izveštaja. Anketirana su 62 lica (43 računovođe, 12 finansijskih rukovodioca i 7 internih revizora). Dve ankete nisu uključene u analizu rezultata, jer nisu pravilno popunjene. Anketa je imala 7 pitanja. Nakon prikaza svakog pitanja, pružićemo odgovore dobijene anketom i dati kratak komentar, a zatim ćemo prikazati rezultate istraživanja obrađenih pomoću SPSS-a:

1. U svom radu:
   a) Redovno čitam izveštaje nezavisnog revizora za svakog našeg poslovnog partnera koji je obveznik revizije.
   b) Tek za ponekog pročitam izveštaje nezavisnog revizora.
   c) Ne čitam ih.

   Odgovori: 8 ispitanika[1] je odgovorilo negativno; 17 ih je odgovorilo da redovno čita izveštaje nezavisnog revizora za svakog poslovnog partnera koji je obveznik revizije, a 35 ih je odgovorilo da tek za ponekog poslovnog partnera koji je obveznik revizije čita izveštaj nezavisnog revizora.

   Komentar: Na osnovu podataka dobijenih iz ankete, nedvosmisleno proizlazi da značajan broj onih koji rukovodstvu svog pravnog lica treba da pruže informacije o finansijskom položaju poslovnog partnera ne koristi, za te svrhe, tako značajan izvor informacija kao što je izveštaj nezavisnog revizora.
2. U izveštaje nezavisnog revizora:
   a) Imam veliko poverenje.
   b) Imam poverenje samo ako je reviziju radila neka od firmi velike četvorke.
   c) U izveštaje nekih revizorskih firmi nemam poverenje.
   d) Uopšte nemam poverenje.

   Odgovori: 17 ispitanika je odgovorilo da ima veliko poverenje; 5 ispitanika je odgovorilo da ima poverenje samo ako je reviziju radila neka od firmi velike četvorke; 36 ih je odgovorilo da u izveštaje nekih revizorskih firmi nema poverenje, a dvoje je odgovorilo da uopšte nema poverenje.

   Komentar: Izrazito veliko učešće ispitanika koji su odgovorili da nemaju poverenja u izveštaje nekih revizorskih firmi ukazuje na potrebu daljih aktivnosti nadležnih u pravcu provere i podizanja kvaliteta rada revizorskih firmi.
3. Izveštaji nezavisnog revizora služe:
   a) Samo kao uveravanje u kvalitet finansijskih izveštaja.
   b) Kao uveravanje u kvalitet finansijskih izveštaja i (dopišite) _____.

   Odgovori: 36 ispitanika je odgovorilo da izveštaj nezavisnog revizora služi samo kao uveravanje u kvalitet finansijskih izveštaja, a 24 ispitanika je odgovorilo da služi kao uveravanje u kvalitet finansijskih izveštaja, ali nisu ništa dopisali.

   Komentar: Ovo pitanje je usmereno na utvrđivanje stepena edukovanosti korisnika izveštaja nezavisnog revizora o načinu njegovog korišćenja. S obzirom na to da nijedan ispitanik nije dopunio odgovor pod b očito je da nisu dovoljno upućeni u sve svrhe za koje se ovaj izveštaj može koristiti.
4. Smatram da je postojeća forma i sadržina izveštaja nezavisnog revizora:
   a) Zadovoljavajuća.
   b) Treba je promeniti zbog: _____.

   Odgovori: 48 ispitanika je odgovorilo da je forma i sadržina izveštaja nezavisnog revizora zadovoljavajuća; 12 ispitanika je odgovorilo da je treba promeniti, s tim da su data samo dva odgovora zbog čega treba promeniti (radi se o skoro identičnim predlozima: povećanje detaljnosti izveštaja).

1 U nastavku teksta govorimo u muškom rodu, uz napomenu da ispitanici nisu bili samo muškog pola.

Komentar: Ovo pitanje je naročito značajno zbog povezanosti sa promenom sadržine izveštaja nezavisnog revizora - dodavanje poglavlja u kojem revizor prezentuje informacije o pitanjima značajnim za reviziju. S obzirom na to da nijedan ispitanik to nije spomenuo, očigledno je da je neophodno raditi na edukaciji korisnika izveštaja nezavisnih revizora, kako bismo promenu sadržine i forme tog izveštaja spremno dočekali.

5. Kada su u pitanju Međunarodni standardi revizije:
   a) Ne pratim ih, jer nisam revizor;
   b) Ne pratim ih, jer ne znam kako oni mogu biti od koristi za moj posao;
   c) Pratim ih površno;
   d) Pratim ih intenzivno.

   Odgovori: 11 ispitanika je odgovorilo da ih ne prati, jer nisu revizori; 9 ispitanika je navelo da ih ne prati, jer ne znaju kako oni mogu biti korisni za njihov posao; 28 ispitanika je navelo da ih površno prati; 12 ispitanika je navelo da ih intenzivno prati.

   Komentar: Iako su Međunarodni standardi revizije primarno namenjeni revizorima, u njima postoje odredbe čije poznavanje može unaprediti rad računovođa, finansijskih rukovodioca i internih revizora obveznika revizije. Zbog toga je poželjno da i ova lica u odgovarajućoj meri budu upoznata sa zahtevima ove regulative.

6. Prema mom mišljenju obavljanje revizije u firmi je:
   a) Čist trošak.
   b) Trošak sa koristima koje su za firmu manje od troška.
   c) Trošak, ali sa većom koristi za firmu od troška.

   Odgovori: 2 ispitanika su odgovorili da je obavljanje revizije u njihovoj firmi čist trošak; 34 ispitanika je odgovorilo da je u pitanju trošak sa koristima koje su za firmu manje od troška; i 24 ispitanika je odgovorilo da je u pitanju trošak, ali da je korist za fimu veća od troška.

   Komentar: Veliki broj (više od polovine anketeranih) onih koji smatraju da su troškovi revizije veći od koristi koje firma ima od revizije nameće zaključak da je neophodno raditi u dva pravca: poboljšati kvalitet revizije, ali i obučenost za korišćenje izveštaja nezavisnog revizora.

7. Saradnja sa revizorom:
   a) Nije uticala na moje profesionalno usavršavanje.
   b) Pomogla mi je u profesionalnom usavršavanju.
   c) Značajno je uticala na moje profesionalno usavršavanje.

   Odgovori: 15 ispitanika je odgovorilo da saradnja sa revizorom nije uticala na njihovo profesionalno usavršavanje; 34 ispitanika je odgovorilo da je saradnja sa revizorom pomogla u profesionalnom usavršavanju; 11 ispitanika je odgovorilo da je saradnja sa revizorom značajno uticala na njihovo profesionalno usavršavanje.

   Komentar: Na osnovu navedenih odgovora se može zaključiti da postoji prostor da revizori ulože dodatni napor u edukaciji računovođa, internih revizora i finansijskih rukovodioca klijenata kod kojih rade reviziju. Jedan od oblika edukacije bi mogla da bude i edukacija o načinu upotrebe izveštaja nezavisnog revizora.

Podatke iz ankete iskoristili smo i za ispitivanje međusobnih veza pitanja iz ankete. Interesovalo nas je da li postoji veza, između pitanja 1 i 2, kao i između pitanja 4 i 5. Jačina korelacija izračunata je pomoću SPSS-a. Izračunat je Spirmanov ro koeficijent i utvrđeno je da među pitanjima 1 i 2, kao i 4 i 5 postoji velika i pozitivna korelisanost odgovora.

Između pitanja 1 i 2 je ro=0.600** što ukazuje na sledeće: da oni koji redovno čitaju izveštaje nezavisnog revizora imaju veliko poverenje u njih, dok oni koji ponekad pročitaju ili uopšte ne čitaju izveštaje nezavisnog revizora, nemaju poverenja u izveštaje nekih revizorskih firmi ili poverenje ne postoji za bilo koji revizorski izveštaj.

Kod pitanja 4 i 5 ta veza je takođe pozitivna, jačine 0.580**. Ona ukazuje na sledeće: oni koji smatraju da je forma izveštaja nezavisnog revizora zadovoljavajuća ne prate Međunarodne standarde revizije, zbog toga što nisu revizori ili što ne znaju kako bi oni pomogli njihovom poslu; dok oni koji smatraju da formu treba promeniti prate Međunarodne standarde revizije, površno ili intenzivno.

Anketa je rađena dva puta (kao što smo već naveli. ukupno je anktirano 62 ispitanika). Anketa je rađena pre predavanja na temu "Promene Međunarodnih standarda revizije u 2016. godini". Nakon predavanja anketa je ponovljena za četvrto pitanje. Dobijeni odgovori su u potpunosti odudarali od rezultata dobijenih anketom pre predavanja: sada su se svi ispitanici saglasili da postojeću formu i sadržinu izveštaja nezavisnog revizora treba promeniti, tj. da postoji informacioni jaz između zahteva korisnika izveštaja nezavisnog revizora i njegovog trenutnog sadržaja.

Dakle, rezultati sprovedenog istraživanja potvrđuju postavljene hipoteze H2, H3 i H4.

ZAKLJUČNA RAZMATRANJA

Revizija je proces koji podrazumeva značajan rad revizora. Tokom revizije revizor stiče brojne informacije koje utiču na formiranje mišljenja. Te informacije mogu biti od velike koristi brojnim licima odgovornim za upravljanje i rukovođenje klijentom revizije, ali i drugim licima koja imaju interes da sa tim pravnim licem sarađuju. Zbog toga je "šteta" da informacije ne budu dostupne klijentima revizije. S obzirom na to da bi bilo neadekvatno da se ta lica koriste revizorovim radnim papirima, najlogičnije rešenje je da te informacije budu saopštene u okviru izveštaja nezavisnog revizora - što je omogućeno proširivanjem izveštaja za poglavlje: Ključna pitanja za reviziju. Korisnici izveštaja nezavisnog revizora moraju biti upoznati sa nastalom promenom, kako ne bi iz navike, u izveštaju nezavisnog revizora, pogledali samo pasus u kojem revizor saopštava svoje mišljenje o finansijskim izveštajima. Smatramo da će nova forma i sadržina izveštaja nezavisnog revizora smanjiti jaz između realne potrebe korisnika tog izveštaja i onoga što on sadrži i načina na koji je to u njemu predstavljeno. Ako se ovaj jaz informacija smanji, kvalitet komunikacije između ove dve strane će se poboljšati.

Ovo istraživanje upućuje na nova razmišljanja i buduća istraživanja: da li će promena izveštaja nezavisnog revizora stvarno dovesti do poboljšanja u pogledu komunikacije između revizora i korisnika njegovih izveštaja, ili će nastati novi problemi koji će zahtevati promene u formi i sadržini tog izveštaja?

LITERATURA

Church, B. K., Davis, S. M., & McCracken, S. A. (2008). The auditor's reporting model: A literature overview and research synthesis. *Accounting Horizons*, *22*(1), 69-90. doi:10.2308/acch.2008.22.1.69

Ericsson. (1985). *Annual report 1984*. Preuzeto 20.06.2016. sa https://www.ericsson.com/res/investors/docs/annual-reports-1970-2002/AnnualReport1984.pdf

Federation of European Accountants - FEE (2016). *Pursuing a strategic debate: The future of audit and assurance*. Preuzeto 15.06.2016. sa http://www.fee.be/library/list/32-audit-assurance/1557-pursuing-a-strategic-debate-the-future-of-audit-and-assurance.html

Flint, D. (1988). *Philosophy and principles of auditing: an introduction*. Basingstoke: Macmillan Education.

International Organization of Securities Commissions - IOSCO (2009). *Auditor Communications. Consultation Report*. Preuzeto 05.06.2016. sa https://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD303.pdf

International Auditingand Assurance Standards Board – IAASB (2016). *The New Auditor's Report.* Preuzeto 05.06.2016. sa *http://www.iaasb.org/new-auditors-report*

Kiss, C., Fülöp, M.T., & Cordoş, G.S. (2015). Relevant Aspects Regarding the Changes of the Statutory Audit Report in the Light of International Regulations. *Audit Financiar*, *13*(126), 63-73.

KPMG. (2014). *Audit reports: field-testing a bold idea*. Preuzeto 05.06.2016. sa https://www.kpmg.com/UK/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/PDF/Audit/audit-report-service-sheet.pdf

PWC. (2013). *Auditor Reporting: An overview of global developments*. Preuzeto 05.06.2016. sa https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/publications/assets/pwc-auditor-reporting-anoverview-of-global-developments.pdf

THE SIGNIFICANCE OF CHANGES IN AUDIT REGULATIONS FOR USERS OF THE REPORT OF THE INDEPENDENT AUDITOR

Abstract:

The paper deals with the theoretical and practical aspects of audit regulation changes from the point of importance (usefulness) of these changes for users of an independent auditor. The paper aims to explore the nature of change in the independent auditor's report, but also the opinion of the independent auditor's report users about the need to change it. The paper indirectly examines their knowledge of the proper use of the report. The main reasons for the change of auditing regulations are aspirations to: increase the utility value of the audit report through greater transparency of the audit, to improve the transparency of audit reports. Based on the conducted survey, the paper shows that the users of an independent auditor are not informed about the future change of the auditing regulations valid from December 2016. It also points to the inadequate current use of an independent auditor reports. That is why we believe that the content of the paper and conclusions arising from it will encourage users of an independent auditor report to take additional training, which will ensure the utilization of all performances of independent auditor's reporting.

Keywords:

independent auditor's report,
users of the report
of the independent auditors,
international auditing standards,
the form and content of the report
of an independent auditor.