

КОМИСИЈА ЗА РАЧУНОВОДСТВО И РЕВИЗИЈУ БОСНЕ И ХЕРЦЕГОВИНЕ

ИСПИТ ЗА СТИЦАЊЕ ПРОФЕСИОНАЛНОГ ЗВАЊА ОВЛАШЋЕНИ РЕВИЗОР (ИСПИТНИ ТЕРМИН: МАЈ 2018. ГОДИНЕ)

ПРЕДМЕТ 11: НАПРЕДНА РЕВИЗИЈА

ЕСЕЈИ

Есеј бр. 1 – Очекивање од ревизије и јаз у очекивањима

(а) Наведите основне теорије понуде и потражње ревизорских услуга и објасните теорију давања кредибилитета

(5 бодова)

Ревизија је као теорија и као пракса настала у 18. вијеку у доба индустријске револуције, како би у новонасталим околностима, настанка великих предузећа/компанија у којим је дошло до раздвајања власништва и управљања и које су имале потребу за прибављањем капитала из екстерних извора, дала додатни кредибилитет финансијским извјештајима и на њима заснованом бонитету предузећа за потребе екстерних корисника – инвеститора и кредитора.

У таквим околностима, професионалци у области рачуноводства су се почели организовати и нудити своје услуге заинтересованим корисницима чиме је крирана понуда услуга ревизије (финансијских извјештаја). Са друге стране, потражњу су креирале компаније/предузећа која су имале пословне планове и идеје, које је подстицао развој научних достигнућа и њихова примјена и којима су требала додатна средства за финансирање таквих подухвата. Лоша искуства јавности и инвеститора са неуспјехом неких од њих су логично утицала на трагање за додатним кредибилитетом, који је био истовремено и у интересу компанија/предузећа, како би увјерили јавност/инвеститоре у квалитет својих извјештаја и бонитет пословања, али и инвеститора, јер је ревизија смањивала њихове сумње и несигурност приликом доношења инвестиционих одлука.

У релевантној литератури се наводе сљедеће теорије понуде и тражње услуга ревизије:

- теорија полицајца,
- теорија давања кредибилитета,
- теорија умјерених гаранција,
- квазисудска теорија,
- теорија повећаног повјерења и
- теорија менаџмента.

Према теорији давања кредибилитета примарна функција ревизије је давање (додатног) кредибилитета финансијским извјештајима. При томе „наручилац“ ревизије је управа предузећа/компаније која је свјесна сумњи екстерних корисника финансијских извјештаја које она сачињава и за које је одговорна, те стога користи услугу ревизије и њен „производ“ – ревидоване финансијске извјештаје, односно Извјештај независне ревизије, како би повећала повјерење „трећих страна“ у информације које су садржане у ревидованим у односу на неревидоване финансијске извјештаје, односно смањила тзв. информациону асиметрију.

Додатни кредибилитет је заснован на чињеници да је ревизорски тим проводећи одговарајуће поступке ревизорских испитивања провјерио изјаве или тврдње управе садржане у финансијским извјештајима, прикупио одговарајуће доказе ревизије и, у складу са концептом разумног увјерења и стандардима ревизије, изразио своје мишљење о финансијским извјештајима. То мишљење у основи се односи на ревизорову професионалну процјену да ли су финансијски извјештаји, који су били предмет ревизије, сачињени у складу са релевантним оквиром за финансијско извјештавање, те да ли садрже (материјално)

значајне грешке или не. То значи да примарна одговорност за финансијке извјештаје остаје на управи предузећа - клијента ревизије, а допринос ревизије је, уз поштовање њеног мандата, и уз инхерентна ограничења са којима се сусреће у свом раду, давање додатном кредибилитету и смањивању сумњи и несигурности екстерних корисника у ревидоване финансијске извјештаје.

(б) Наведите очекивања од ревизије ФИ и јаз у очекивањима

(5 бодова)

Без обзира на чињеницу да услуге ревизије у складу са теоријом, праксом и регулативом уговара управа предузећа/компаније, њени корисници, као уосталом и корисници финансијских извјештаја, су, (1) управни/надзорни одбор као орган стратешког управљања надзора од стране власника, и (2) трећа страна - акционари, независно од УО/НО, повјерици, укључујући и кредиторе, запослени и други стејкхолдери.

Имајући у виду овако широку и разнолику групу корисника услуга ревизије, односно ревидованих финансијских извјештаја, логично је да, сходно својим интресима и преференцијама, свака од ових (под)група има своје властита очекивања у вези са активностима и доприносом ревизије финансијских извјештаја. Ово питање је привлачило и још увијек привлачи посебну пажњу теорије и праксе ревизије и предмет је бројних истраживања. На основу до сада проведених истраживања очекивања у погледу обавеза ревизије и ревизора су:

- давање мишљења о истинитости и поузданости финансијских извјештаја,
- давање мишљења о способности предузећа/компаније да настави редовно да послује,
- давање мишљења о систему интерних контрола предузећа/компаније,
- давање мишљења о појави/постојању преваре и
- давање мишљења о појави/постојању незаконитих радњи.

Очигледно је да се наведена очекивања крећу у врло широком распону, од давања додатног кредибилитета (прво наведено очекивање), до врло упитних и контрадикторних очекивања која се односе на сталност пословања предузећа клијента ревизије те степена одговорности ревизије у погледу откривања и извјештавања о преварама и незаконитим радњама. Са друге стране, теоријски концепти и постулати, инхерентна ограничења са којима се ревизија финансијских извјештаја сусреће, опредмећени у важећој регулативи ревизије, у значајном јјери онемогувају ревизију да, у мјери у којој то поједини корисници очекују, испуни та њихова очекивања.

Стога је веома важно, у циљу избјегавања неспоразума и могућих проблема који могу произаћи из неразумијевања „мандата“ ревизије финансијских извјештаја, очекивања и онога што ревизија објективно може пружити, како за ревизију као професију, као и за сваког ревизора и ревизорске фирме, са једне стране, тако и за кориснике, регулаторе и јавност у најширем смислу ријечи, у мјери у којој је то могуће разјаснити стварна очекивања и мандат ревизије. То је могуће кроз информисање свих учесника о регулативи, обавезама и дOMETИМА ревизије и реално могућим очекивањима, те кроз пажљиво и прецизно уговарање услуга ревизије те адекватно презентовање Извјештаја независне ревизије финансијских извјештаја. При томе је важно напоменути да су се током досадашњег развоја ревизије наведена очекивања и јаз у очекивањима мијењали, да се континуирано преиспитују, те повремено мијења и регулатива и у складу са свим наведеним и обавезе и очекивања од ревизије финансијских извјештаја.

(в) Објасните концепт разумног увјеравања у ревизији ФИ

(5 бодова)

У складу са теоријом, регулативом и праксом ревизије, мишљење ревизора о финансијским извјештајима се заснива и доноси у складу са разумним, а не апсолутним увјеравањем. Увјеравање у разумној мјери је концепт који се односи на прикупљање ревизорских доказа на основу којих ће ревизор донијети свој закључак да ли су финансијски извјештаји у потпуности сачињени у складу са релевантним оквиром за финансијско извјештавање те да

ли у финансијским извјештајима, узетим у цјелини, постоје материјално значајне грешке, или не, те на основу тога одабрати одговарајућу врсту ревизорског мишљења.

Могућност ревизора да, на основу адекватно планираног иведеног поступка ревизије, открије материјално значајне грешке у финансијским извјештајима који су предмет ревизије, је детерминисана тзв. инхерентним ограничењима, која произилазе из суштине поступка ревизије. Та ограничења су резултат следећих чињеница:

- провођења ревизорских испитивања и тестова на бази узорка,
- природних ограничења рачуноводственог система и система интерне контроле клијента ревизије (на примјер, могућност тајног договора о криминалној радњи),
- највећи дио ревизорских доказа има убједљив, али не и дефинитиван карактер.

У складу са наведеним основне слабости ревизије у процесу „сазнавања“ односно прибављања доказа у функцији провјере и верификације изјава управе садржаних у финансијским извјештајима су:

- немогућност потврде емпиријске истинитости исказа који постоје у форми правила, дефиниција и постулата,
- сазнавање стварности кроз чулно опажање (на примјер, посматрање провођења активности инвентарисања/пописивања које проводи клијент ревизије),
- индуктивно закључивање из полазних премиса.

(г) Наведите нова очекивања од ревизије у контексту повећања одговорности ревизора за дато мишљење о финансијским извјештајима (предложене промјене Осме директиве и нови стандард о извјештавању и преиспитивању постојећих стандарда ревизије /Одбор за међународне стандарде ревизије и увјеравања/)

(5 бодова)

Финансијски скандали почетком овог вијека и још увијек актуелна финансијска криза, поред осталог, значајно утичу на регулативу, праксу и очекивања од ревизије финансијских извјештаја. Тај утицај се своди на преиспитивање улоге ревизије финансијских извјештаја, подизање квалитета услуга ревизије, увођење јавног надзора те изналагање одговарајућих начина за унапређење ревизорске функције у циљу доприноса финансијској стабилности и очувању професије која се заснива на повјерењу.

Након што је законским прописима уведен јавни надзор над услугама ревизије у САД, и Европска комисија трага за одговарајућим рјешењима у овој области, како би се повратило и повећало повјерење јавности у вези са очекивањима од услуга независне ревизије финансијских извјештаја. Крајем 2011. године Европска комисија је објавила даље промјене Осме директиве и донијела Уредбу о посебним захтјевима који се односе на статутарну/обавезну ревизију предузећа од јавног интереса. Наведени прописи су дио постојеће регулаторне реформе у различитим областима финансијског сектора, а усмјерени су на „увјеравање о истинитости финансијских извјештаја“ као камену темељцу финансијске стабилности у савременим условима.

Поред тога, Одбор за међународне стандарде ревизије и увјеравања (IAASB) средином 2013. године предложио нови стандард који се односи на извјештавање о ревидованим финансијским извјештајима и преиспитивање постојећих стандарда ревизије.

Основна карактеристика наведених нових приједлога је повећање одговорности ревизора за дато мишљење о финансијским извјештајима. Повећана одговорност се односи на успостављање обавезе ревизора да, поред досадашње обавезе и начина изражавања мишљења о финансијским извјештајима (до сада прописане фразе или облик изражавања за различите врсте ревизорског мишљења), у Извјештају ревизора о финансијским извјештајима:

- да експлицитну изјаву о сталности (неограничености) пословања предузећа клијента ревизије,
- укаже на кључна питања на која је наишао при ревизији финансијских извјештаја,
- да експлицитну изјаву о независности и поштовању релевантних етичких захтјева, те
- приликом ревизије предузећа/компанија која су од јавног интереса наведе утврђену материјалност.

Поред наведених нових обавеза у погледу садржаја и суштине Извјештаја о ревизији финансијских извјештаја, који је јавно доступан уз ревидоване финансијске извјештаје, поменуте измјене регулативе ревизије захтијевају детаљнију комуникацију ревизора током

цјелокупног процеса ревизије са Одбором за ревизију и извјештавање Одбора за ревизију, уколико предузме клијент ревизије у структури система интерног надзора има успостављен овај одбор.

Есеј бр. 2 - Примјена методе узорка у ревизији финансијских извјештаја

(а) Објасните потребу, суштину и ризик примјене методе узорка у ревизији финансијских извјештаја (5 бодова)

Прибављање задовољавајућих ревизорских доказа је веома захтјеван процес у квалитативном и у квантитативном погледу. Проблем квантитета у контексту обезбјеђења задовољавајућих доказа ревизије се у теорији и пракси ревизије размјешта примјеном одговарајућих метода узорка. Ревизија финансијских извјештаја великих компанија или клијената са великим бројем дјелатности, географски дистрибуираним организационим јединицама (без обзира на њихов правни статус) и по правилу огромним бројем трансакција једноставно не би била могућа уколико би ревизори настојали и покушали да провјере сваку трансакцију, сваки износ, сваки салдо. Чак и када би то било могуће, такав приступ ревизији финансијских извјештаја би захтијевао јако дуго вријеме, услед чега би се на резултате односно извјештај ревизије чекало јако дуго, тако да би могли постати неблаговремени и стога безпредметни, а уз то би се трошкови ревизије мултипликовали, тако да би се неминовно поставило питање сврхе и оправданости ревизије уопште.

Теорија, пракса и регулатива ревизије финансијских извјештаја су "рјешење" за ове проблеме праносли у примјени методе узорка, која представља испитивање мање од 100% јединица које сачињавају ревизорску популацију, а заснива се на претпоставци да је узорак довољно репрезентативан тако да може пружити валидне и поуздане закључке без рестирања односно ревизорског испитивања цјелокупне популације салда рачуна, трансакција или контролних поступака.

Према томе, примјену методе узорка у ревизији финансијских извјештаја наметнула је природа и карактер ревизије и потреба да се она обави у разумном временском трајању и уз разумну цијену, а да ревизори, при томе, ипак овећиједе задовољавајуће доказе који им пружају разумну основу за изражавање мишљења о финансијским извјештајима. Другим ријечима, да се уштеди вријеме и новац, а да се ризик неоткривања материјално значајних погрешних износа у финансијским извјештајима одржи на прихватљивом нивоу. Међутим, примјена методе узорка захтијева да ревизори располажу потребним знањима и вјештинама како би адекватно могли примијенити овај метод и искористити његове предности. Овај захтјев који се поставља пред ревизоре треба веома озбиљно схватити, јер примјена методе узорка, сама по себи генерише одређене ризике да ревизор изрази неодговарајуће мишљење. Стога је саставни дио Међународних стандарда ревизије и *Стандард 530 - Ревизијско узорковање*. Овај МСР пружа ревизорима одговарајуће смјернице и упуте у погледу избора и примјене метода узорка и оцјене његових резултата у ревизији финансијских извјештаја, како би се постигли циљеви његове примјене и обезбиједили задовољавајући ревизорски докази. Попут других МСР, и Стандард 530, кроз одредбу "циљ" наводи да циљ ревизора приликом коришћења ревизијског узорковања, је да пружи основу за доношење закључака о популацији из које је узорак узет. То значи да је обавеза ревизора да, приликом креирања поступака ревизије, одреде одговарајуће начине за избор позиција за провјеру, како би прибавили задовољавајући доказ за постизање циљева ревизијске провјере.

У складу са *МСР 500 - Ревизијски доказ*, ревизијско узорковање се може примијенити за потребе провјере контрола уколико постоји доказ о функционисању контрола (на примјер, параф руководиоца одјелења кредита на фактури као потврда одобрења кредита купцима и сл.). У поступцима суштинског испитивања може се примијенити метод узорка или други начин избора ставки за провјеру и прибављање доказа ревизије у вези са једном или више

тврдњи садржаних и финансијским извјештајима правног лица - клијента ревизије, или извршити независна процјена неког износа (на примјер, процјена вриједности застарјелих залиха, или ненаплативих потраживања).

Примјена метода узорка у ревизији може довести до ризика да се материјалне грешке или неправилности могу појавити и остати неоткривене у финансијским извјештајима који су предмет ревизије услед:

- *Ризика узорковања*, односно због неодговарајуће примјене метода узорковања, и
- *Ризика неузорковања*, односно ризика који детерминишу други фактори који нису везани за узорковање.

Ризик узорковања произилази из могућности да закључак ревизора, заснован на узорку, може бити различит од закључка до кога би се дошло да је укупна популација била предмет истих поступака ревизије. Ризик узорковања може довести до двије врсте погрешних закључака:

- када се ради о провјери функционисања контрола, ревизор закључи да су контроле ефикасније него што стварно јесу, односно у случају поступака детаљне провјере да материјално значајна грешка не постоји када она стварно постоји. Ова врста ризика утиче на ефикасност ревизије и постоји вјероватноћа да ревизор изрази неодговарајуће мишљење, и
- када се ради о провјери функционисања контрола, ревизор закључи да су контроле мање ефективне него што стварно јесу, односно у случају поступака детаљнијих провера да материјално значајна грешка постоји када она стварно не постоји. Ова врста ризика утиче на ефикасност ревизије и доводи до додатног посла којим се долази до закључака да је ранији закључак био погрешан.

(б) Објасните основне термине/појмове који су битни за разумијевање и примјену метода узорка у ревизији финансијских извјештаја

(5 бодова)

У циљу разумијевања и адекватне примјене метода узорка у прибављању доказа ревизије у наставку, према *МСР 530 - Ревизијско узорковање*, битно је исправно схватити и примјенити сљедеће релевантне термине или појмове:

Ревизијско узорковање (узорковање) - примјена поступака ревизије на мање од 100% ставки које чине класу трансакција или салдо рачуна, тако да постоји вјероватноћа да свака ставка буде одабрана. То омогућава ревизору да прибави и оцијени ревизијски доказ о неким карактеристикама одабраних ставки, како би му то помогло да донесе закључке који се односе на популацију из које је узорак узет.

Популација - сви подаци из којих се извлачи узорак и о којима ревизор жели да донесе закључак.

Ризик узорковања - произилази из могућности да закључак ревизора, заснован на узорку, може бити различит од закључка до кога би се дошло да је укупна популација била предмет истих поступака ревизије. Ризик узорковања може довести до двије врсте погрешних закључака:

- када се ради о провјери функционисања контрола, ревизор закључи да су контроле ефикасније него што стварно јесу, односно у случају поступака детаљне провјере да материјално значајна грешка не постоји када она стварно постоји. Ова врста ризика утиче на ефикасност ревизије и постоји вјероватноћа да ревизор изрази неодговарајуће мишљење, и
- када се ради о провјери функционисања контрола, ревизор закључи да су контроле мање ефективне него што стварно јесу, односно у случају поступака детаљнијих провера да материјално значајна грешка постоји када она стварно не постоји. Ова врста ризика утиче на ефикасност ревизије и доводи до додатног посла којим се долази до закључака да је ранији закључак био погрешан.

Ризик неузорковања – ризик да ревизор извуче погрешан закључак из било ког разлога који није везан за величину и примјену метода узорка.

Аномалија или Аномална грешка - грешка која произилази из изолованог случаја који се не понавља, осим специфичног случаја који се може идентификовати и због тога не представља грешку у популацији.

Јединица узорка - појединачна ставка која чини популацију.

Статистичко узорковање - приступ узорковању који има сљедеће карактеристике:

- (I) избор случајног узорка, и
- (II) примјену теорије вјероватноће да се оцијене резултати узорка, укључујући мјерење ризика узорка.

Приступ узорковању који нема карактеристике под (I) и (II), сматра се нестатистичким узорковањем.

Стратификација - процес дијелења популације на мање дијелове, од којих сваки дио представља групу јединица узорка које имају сличне карактеристике (најчешће монетарне вриједности).

Грешка која се може толерисати – новчана сума или монетарни износ који одреди ревизор о којој жели да прикупи одговарајуће увјеравање да новчани износ који је ревизор одредио није премашен конкретном грешком у популацији.

Степен одступања који се може толерисати – степен одступања од прописаних поступака интерне контроле у вези са којима ревизор жели да добије одговарајући ниво увјеравања да степен одступања који је одредио ревизор није премашен степеном одступања у популацији.

(в) Објасните суштину, сличности и разлике статичког и нестатистичког узорковања у ревизији финансијских извјештаја

(5 бодова)

Статистичко узорковање у ревизији финансијских извјештаја се заснива на законима вјероватноће, како приликом креирања или дизајнирања ефикасног узорка, тако и приликом вредновања резултата примјене методе узорка.

Нестатистичко узорковање у ревизији финансијских извјештаја се искључиво ослања на субјективни став и процјену ревизора при одређивању величине узорка и вредновању резултата.

Иако се адекватним креирањем и примјеном нестатистичког узорковања могу обезбиједити довољно добри и ефективни резултати као и примјеном статистичког узорковања, предност би ипак требало дати статистичком узорковању. Разлог за то је чињеница да статистичко узорковање омогућава ревизору да мјери ризик узорковања у смислу његове репрезентативности за популацију из које је изабран. Уколико и статистичко и нестатистичко узорковање могу обезбиједити подједнако добре или ефективне резултате, избор између ових метода би требао бити заснован на ревизоровој процјени трошкова и користи (cost benefit анализа). Међутим, у пракси избор нестатистичког узорковања је углавном заснован на мањој комплексности разумијевања и примјене у односу на статистички узорак. При томе ревизори избјегавају потребу да користе статистичку теорију, а преферирају ослањање на искуство, раније знање и текуће информације о клијенту ревизије.

Величина узорка се приликом избора и кориштења и једног и другом метода узорковања заснива на ризику претјераног ослањања и стопи девијације, с тим да се ови параметри у случају примјене нестатистичког узорковања могу изразити релативним појмовима: низак, средњи, висок и сл. Приликом одређивања величине узорка ревизор разматра какав утицај на величину узорка имају: (1) повећање или смањивање прихватљивог нивоа ризика претјераног ослањања и (2) очекивана стопа одступања која се може толерисати.

Алтернативно, код нестатистичког узорковања ревизор може субјективно квантификовати сваки параметар популације, а затим на основу стандардних таблица одредити величину узорка. Тако утврђена величина узорка се након тога може користити или одбацити на основу ревизоровог поновног разматрања сваког параметра и ризика узорковања. Методе селекције или избора јединица узорка се могу примјенити независно од тога да ли је избор методе узорковања статистико или нестатистичко узорковање.

(г) Објасните основне методе селекције/избора узорка

(5 бодова)

Најважнији фактор приликом избора и примјене узорка у ревизији је његова репрезентативност у односу на укупну популацију која је предмет ревизије. Репрезентативност узорка у односу на популацију из које се узорак бира је обезбијеђена уколико све ставке из популације имају једнаку могућност да буду обухваћене, односно уђу у састав узорка. Репрезентативност се постиже избором у узорак ставки које имају типичне карактеристике популације, уз избегавање пристрасности избора.

Суштина статистичког узорковања је да се ставке узорка бирају случајним избором, тако да је шанса за сваку јединицу узорка (физичку ставку, на примјер фактуру, или монетарну вриједност) да буде одабрана позната. Насупрот томе, избор ставки у узорак при нестатистичком узорковању је професионална процјена ревизора.

Постоји више метода за избор јединица популације које ће ући у састав узорка, а најпознатије и у најчешћој примјени у пракси ревизије финансијских извјештаја су:

- Примјена компјутерски генерисаних случајних бројева или таблице случајних бројева;
- Систематски избор, према коме се број ставки у популацији дијели са величином узорка, како би се добио интервал узорка, на примјер 50, па пошто се одреди полазни број међу првих 50 ставки, онда се одабира свака следећа 50-та ставка. Исто тако, полазна ставка се може одредити случајним избором, а вјероватноћа да узорак буде заиста случајан је већа ако се користе компјутерски генерисани случајни бројеви или таблица случајних бројева. Када се користи систематски избор, ревизор треба да се увјери да појединачне ставке у оквиру популације нису структуриране тако да интервали узорка одговарају одређеној структури популације;
- Монетарна вриједност узорка је врста избора на бази пондерисане вриједности гдје величина узорка, одабир и процјена резултата доводи до закључка у монетарним износима.
- Случајан избор, на основу кога ревизор одређује узорак без одређене структурисане технике. Иако не примјењује структурисане технике, ревизор ипак може да избјегне било какву познату пристрасност или предвидљивост (на примјер, избегавање ставки које је тешко лоцирати, сталан избор или избегавање избора ставки које се налазе на почетку или на крају странице) и да тако обезбједи да свака ставка у популацији има једнаку шансу да буде одабрана. Случајан избор није примјерен када се користи статистичко узорковање.
- Избор групе ставки укључује избор блока блиских ставки из популације. Такав блок ставки се обично не може користити код статистичког узорковања због тога што је највећи дио популације структуриран тако да ставке које се налазе једна иза друге имају исте карактеристике, али различите од карактеристика других ставки у популацији. Иако у одређеним околностима поступак испитивања блока ставки може да буде примјерен, таква техника ће тешко бити примјерена као техника избора када ревизор намјерава да донесе ваљане закључке о укупној популацији на основу узорка.

Есеј бр. 3 - Ревизорове одговорности у вези с преварама у ревизији финансијских извјештаја

- a) Наведите разлику између појмова „превара“ и „грешка“ у финансијским извјештајима! (2 бода)
- b) Које преваре ревизор разматра при ревизији финансијских извјештаја? (2 бода)
- c) Може ли ревизор донијети правну одлуку о томе је ли превара стварно настала? (2 бода)
- d) Тко сноси одговорност за превенцију и откривање превара у финансијским извјештајима друштава? (2 бода)
- e) Каква је одговорност ревизора према МРевС-а 240 – *Ревизорове одговорности у вези с преварама у ревизији финансијских извјештаја*? (2 бода)
- f) Због чега је рад ревизора изложен ризику да неке преваре у финансијским извјештајима друштва неће открити? (2 бода)
- g) Да ли ће ревизор прије открити превару или грешку у финансијским извјештајима друштва и зашто? (4 бода)
- h) Да ли ће ревизор прије открити превару запосленика или превару менаџмента и зашто? (4 бода)

ОДГОВОР:

- a) Погрешна приказивања у финансијским извјештајима могу настати услед или преваре или грешке. Фактор разликовања између преваре и грешке јест то је ли активност која резултира погрешним приказивањима у финансијским извјештајима намјерна или ненамјерна.
- b) Иако је превара широк правни концепт, за сврхе МРевС-ова, ревизор разматра преваре које узрокују значајна погрешна приказивања у финансијским извјештајима. За ревизора су релевантна два типа намјernih погрешних приказивања – погрешна приказивања која су резултат превареног финансијског извјештавања и погрешна приказивања због злоупотребе имовине.
- c) Иако ревизор може сумњати, или у ријетким случајевима, открити настанак преваре, ревизор не доноси правне одлуке о томе је ли превара стварно настала.
- d) Примарна одговорност за превенцију и детекцију превара је на онима који су задужени за управљање субјектом и на менаџменту.
- e) Обављајући ревизију у складу с МРевС-овима, ревизор је одговоран за стицање разумног увјерења да су финансијски извјештаји проматрани као цјелина, без значајних погрешних приказивања, било да су узроковане преваром или грешком.
- f) Због инхерентних ограничења ревизије, постоји неизбјежан ризик да неке значајне грешке у финансијским извјештајима неће бити откривене, иако је ревизија исправно планирана и проведена у складу с МРевС-овима.
- g) Ризик неоткривања значајног погрешног приказа услед преваре већи је него ризик неоткривања погрешног приказа услед грешке. То је стога што превара може укључивати софистициране и пажљиво организоване схеме обликоване да исту прикрију, као што су проневјера, намјерно неевидентирање трансакција или намјерне погрешне изјаве дате ревизору. Такве покушаје прикривања може бити још теже открити када су попраћени завјером. Завјера може узроковати да ревизор вјерује да је ревизијски доказ увјерљив, када је заправо кривотворен.
- h) Ризик да ревизор неће открити значајно погрешно приказивање услед преваре менаџмента већи је него превара дјелатника зато што је менаџмент често у позицији директно или индиректно манипулирати рачуноводственим евиденцијама, презентовати преварне финансијске информације или заобићи контролне поступке које су обликоване као превенција сличним преварама од стране осталих дјелатника.

ЗАДАЦИ:

Задатак број 1

ПРЕДУЗЕЋЕ „Е“

Ваше друштво за ревизију је крајем јануара 2013. године закључило уговор о ревизији финансијских извјештаја за 2012. годину са клијентом „Е“, предузећем које послује у области прерађивачке индустрије. Уговор је закључен на инсистирање клијента јер је, прије него што су клијент и претходни ревизор очекивали, у складу са регулаторним захтјевима, било неопходно „замијенити“ ревизорску фирму која је вршила ревизију финансијских извјештаја у претходне три године.

Предузеће „Е“ је сачинило финансијске извјештаје на дан 31.12.2012. године, односно за период од 01.01. до 31.12.2012. године, уз тврдњу управе да су приликом њиховог сачињавања примијењени Међународни стандарди финансијског извјештавања.

Биланс стања и биланс успјеха за 2012. годину, као дио сета финансијских извјештаја према важећем оквиру за финансијско извјештавање, су презентовани у наредним табелама.

БИЛАНС СТАЊА

На дан 31.12.2012. године

(у КМ)

ОПИС/ПОЗИЦИЈЕ	2012.	2011.
СТАЛНА СРЕДСТВА	27.746.240	30.800.074
1. Нематеријална улагања	66.391	115.747
2. Основна средства (НПО и инвестиционе некретнине)	27.679.849	30.684.327
- Земљиште	575.462	575.462
- Грађевински објекти	12.541.603	12.941.203
- Постројења и опрема	13.853.497	16.346.109
3. Дугорочни финансијски пласмани	709.287	821.553
ОБРТНА/ТЕКУЋА СРЕДСТВА	32.361.343	31.422.568
1. Залихе	9.618.267	12.637.123
2. Краткорочна потраживања и пласмани	21.091.637	15.568.856
3. Готовина и еквиваленти готовине	521.816	1.167.789
4. Порез на додату вриједност	832.312	1.000.847
5. Активна временска разграничења	234.620	989.292
ОДЛОЖЕНА ПОРЕСКА СРЕДСТВА	62.691	58.661
ПОСЛОВНА АКТИВА	60.107.583	62.222.642
УКУПНА АКТИВА	60.107.583	62.222.642
КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЕ	8.947.599	13.086.943
Основни капитал	13.208.863	13.208.863
Резерве	103.703	145.560
Нераспоређени добитак	41.857	761.434
Губитак до висине капитала	4.406.824	1.028.914
- Губитак ранијих година	267.480	-
- Губитак текуће године година	4.139.344	1.028.914
ДУГОРОЧНА РЕЗЕРВИСАЊА	137.450	125.222
ДУГОРОЧНЕ ОБАВЕЗЕ	17.807.769	18.897.317
КРАТКОРОЧНЕ ОБАВЕЗЕ	33.214.765	30.113.160
ПОСЛОВНА ПАСИВА	60.107.583	62.222.642
УКУПНА ПАСИВА	60.107.583	62.222.642

БИЛАНС УСПЈЕХА

У периоду од 01. до 31.12.2012. године

(у КМ)

ОПИС/ПОЗИЦИЈЕ	2012.	2011.
ПОСЛОВНИ ПРИХОДИ	69.241.256	76.363.201
1. Приходи од продаје робе	229.974	31.554
2. Приходи од продаје учинака	69.209.116	75.903.814
3. Смањење вриједности залиха учинака	1.189.440	704.992
4. Остали пословни приходи	991.606	1.132.825
ПОСЛОВНИ РАСХОДИ	72.592.122	77.052.702
1. Набавна вриједност продате робе	219.534	22.923
2. Трошкови материјала	52.602.594	55.745.412
3. Трошкови зарада, накнада зарада и остали л. расходи	7.568.001	6.845.362
4. Трошкови производних услуга	6.794.738	8.086.118
5. Трошкови амортизације и резервисања	3.220.192	3.866.419
6. Нематеријални трошкови	1.907.088	2.258.641
7. Трошкови пореза и доприноса	279.975	227.827
Пословни губитак	3.350.866	689.501
ФИНАНСИЈСКИ ПРИХОДИ	243.534	422.680
ФИНАНСИЈСКИ РАСХОДИ	1.076.061	1.079.903
ГУБИТАК РЕДОВНЕ АКТИВНОСТИ	4.183.393	1.346.724
ОСТАЛИ ПРИХОДИ	616.892	679.003
ОСТАЛИ РАСХОДИ	348.925	346.422
ДОБИТАК по основу осталих П и Р	267.967	332.581
ГУБИТАК ПРИЈЕ ОПОРЕЗИВАЊА	4.092.205	1.087.575
Порески расходи периода	47.139	58.331
НЕТО ГУБИТАК ТЕКУЋЕ ГОДИНЕ	4.139.344	1.028.914
УКУПНИ ПРИХОДИ	70.101.682	77.464.884
УКУПНИ РАСХОДИ	74.193.887	78.552.459
НЕТО ДОБИТАК/ГУБИТАК ПЕРИОДА	- 4.139.344	- 1.028.914

Током ревизије сте дошли до сљедећих доказа и сазнања и сачинили сљедеће радне папире или забиљешке:

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 1:

С обзиром на датум закључења Уговора о ревизији, нисмо могли присуствовати попису залиха чији су резултати укључени у финансијске извјештаје који су предмет ревизије. Међутим, попису залиха на дан 31.12.2012. године је присуствовао претходни ревизор и о томе сачинио одговарајућу радну документацију, с обзиром да су и претходни ревизор и клијент, све до половине јануара 2013. године очекивали да ће ревизију за 2012. годину завршити претходни ревизор. До промјене ревизора је дошло јер је раније него што се првобитно очекивало ступила на снагу обавеза «замјене ревизора» по истеку одређеног временског периода, у складу са новом регулативом у области ревизије финансијских извјештаја.

Захваљујући контакту са претходним ревизором који нам је клијент омогућио, направили смо увид у његову радну документацију и тиме прибавили задовољавајуће доказе у вези са стањем залиха и других облика имовине на дан 31.12.2012. године као дан билансирања.

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 2:

Поступцима ревизије основних средстава смо прибавили доказе да рачуноводствена политика у области обрачуна амортизације није конзистентно и исправно примијењена услед чега су годишњи трошкови амортизације сталних материјалних средстава у 2014. години потцијењени за 258.000 КМ, док је истовремено за исти износ прецијењена вриједност сталних материјалних средстава.

Управа тврди да је обрачун амортизације прилагодила обиму пословне активности и примијенила функционалну методу, али примијењени обрачун амортизације није у складу са важећом рачуноводственом политиком.

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 3:

Уобичајеним поступцима ревизије потраживања од купаца утврдили смо да су у другој половини 2012. године покренути стечајни поступци над једним бројем купаца и значајних пословних партнера предузећа „Е“ чиме ће дио потраживања од ових купаца остати ненаплаћен. Рачуноводствена политика клијента у овом домену налаже исправку вриједности оваквих потраживања за искуствено процијењени проценат ненаплативости од 30%. Наш прорачун указује да је по наведеном основу требало умањити књиговодствени износ потраживања од купаца на дан 31.12.2012. године за износ од 688.00 КМ.

Управа предузећа није одобрила исправку вриједности наведених потраживања. Њено образложење је да ће исправку извршити током идуће године када добије одговарајуће званичне информације од судова који воде ове стечајне поступке.

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 4:

Због изражене великвидности током 2011. и прве половине 2012. године предузеће „Е“ није уредно сервисирало обавезе према пословним банкама и добављачима, због чега су уредно достављени обрачуни затезних камата засновани на уговорним одредбама у укупном износу од 305.500 КМ. У складу са рачуноводственом политиком за наведени износ је требало на дан 31.12.2012. године увећати укупне краткорочне обавезе.

Управа предузећа тврди да „преговара“ са својим пословним банкама и добављачима, те да очекује да ће, имајући у виду општу великвидност у привреди и најављену мултилатералну компензацију, договорити сторнирање достављених обрачуна затезних камата. Наше је мишљење да су се обрачунате затезне камате требале евидентирати у пословним књигама и исказати у финансијским извјештајима за 2012. годину.

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 5:

Одговарајућим поступцима ревизије који се односе на правне спорове утврдили смо да је дио радника који су кроз процес приватизације остали због посла поднио тужбе ради наплате плата и уплате доприноса за ПИО током периода 2008. – 2010. за који тврде да су имали право на та примања, с обзиром да им није био прекинут радни однос, те да кроз отпремнине које су им исплаћене крајем 2011. године нису обештећени за тај дио својих права.

Према прибављеним доказима судски процес је у току, али је неизвјесно када и на који начин ће се окончати. Према тужбеном захтјеву бивши радници потражују по овом основу од предузећа „Е“ износ од 250.000 КМ.

*
* *

ОД ВАС СЕ ЗАХТИЈЕВА ДА:

1. Објасните приступ ревизорском ризику у ревизији финансијских извјештаја и његов утицај на Стратегију или план ревизије (врсту, обим и временски распоред ревизорских поступака).

(5 ПОЕНА)

2. За сваку од претходно наведених претпостављених забиљешки, апстрахујући све остале, саставите образложење ревизора и формулишете одговарајуће мишљење. Није потребно да пишете уводни пасус и пасус о обиму ревизије.

Сваки појединачни тачан одговор носи по 2 поена

(УКУПНО: 5×2=10 ПОЕНА)

3. За све претпостављене забиљешке као цјелину, третирајући их забиљешкама, односно радном документацијом на конкретном ревизорском ангажману, саставите образложење ревизора и дате само једно синтетизовано закључно мишљење. Није потребно да пишете уводни пасус и пасус о обиму ревизије.

(5 ПОЕНА)

НАПОМЕНА:

За рјешење задатка под (2) и (3) треба да образложите вашу процјену материјалности или значајности за ФИ који су предмет ревизије, те да је примијените приликом избора мишљења ревизора. При томе је довољно да процијените укупни ниво значајности и да га користите и за појединачна и синтетизовано мишљење без алоцирања на појединачне позиције или елементе финансијских извјештаја.

ОЧЕКИВАНИ ОДГОВОРИ:

1. ПРИСТУП РЕВИЗОРСКОМ РИЗИКУ У РЕВИЗИЈИ ФИ И ЊЕГОВ УТИЦАЈ НА СТРАТЕГИЈУ ИЛИ ПЛАН РЕВИЗИЈЕ

Међународни стандарди ревизије укључују између осталог и групу стандарда који се означавају као Стандарди ревизијског ризика, а чине их: МСР 315-Разумијевање правног лица и његовог окружења и процјена ризика материјалне грешке, МСР 330-Ревизорски поступци као одговор на процијењене ризике и ревидовани МСР 500-Ревизијски доказ.

Под ризиком ревизије се подразумејева могућност да ревизор изрази неодговарајуће мишљење о финансијским извјештајима који су предмет ревизије у околностима када су они значајно погрешно исказани. Укупни ризик ревизије чине сљедеће три компоненте:

- **Инхерентни ризик** – могућност погрешног износа неког салда или врсте трансакције, који би посматрани појединачно, или заједно са другим погрешним износима, могли бити значајни у контексту дате ревизије, под претпоставком да клијент ревизије нема успостављене системе интерних контрола (непостојање ИК).
- **Контролни ризик** - могућност ..., а које клијентов рачуноводствени и систем интерних контрола нису успјели спријечити, открити и исправити (неефикасност рачуноводственог и система интерних контрола).
- **Ризик детекције** – могућност да доказни поступци ревизије неће открити грешке у финансијским извјештајима.

Укупни ризик ревизије је производ поменуте три компоненте. При томе, ревизор не може утицати на прве двије компоненте, јер су оне одговорност правног лица клијента ревизије. За ризик детекције је одговоран ревизор и на висину овог ризика ревизор може утицати преко избора врсте и обима ревизорских поступака (примјена више метода и поступака за провјеру одређене тврдње и већи обим доказних поступака, смањују ниво ризика детекције, али истовремено троше више ревизорског времена и „поскупљују“ ревизију).

Уколико су инхерентни и контролни ризик у датој ревизији високи, односно процијењени на максималном нивоу, ревизор се не може ослањати на системе интерних контрола клијента, те мора повећати обим доказних испитивања, како би кроз смањење детекционог ризика, одржао укупни ризик ревизије на прихватљивом нивоу.

Уколико пак ревизор (у фази планирања ревизије) процијени да инхерентни и посебно контролни ризик нису максимални, према стандардима ревизије планира ослањање на систем интерних контрола клијента и може провести мањи обим доказних испитивања, а да при томе одржи укупни ризик ревизије на прихватљивом нивоу. Међутим, у таквим околностима се морају провести одговарајући тестови контрола, који имају за циљ да потврде или одбаце такву процјену контролног ризика. Уколико тестови контрола потврде оправданост процјене да контролни ризик није максималан, ревизија се може наставити према утврђеној стратегији или плану (уз мањи обим доказних испитивања). Али, ако тестови контрола укажу да је контролни ризик ипак максималан, јер су интерне контроле неефикасне, стратегија или план ревизије се морају измијенити и повећати планирани обим и врсте доказних испитивања.

(2) ОБРАЗЛОЖЕЊЕ И МИШЉЕЊЕ РЕВИЗОРА ЗА ПРЕТПОСТАВЉЕНЕ ЗАБИЉЕШКЕ/РАДНЕ ПАПЕРЕ

На основу приступа изложеног у књизи Хејс Р. и други, *Принципи ревизије – међународна перспектива*, Савез рачуновођа и ревизора Републике Српске, Бања Лука 2002, наша процјена материјалности је дата у наредном табеларном прегледу:

Ставка из ФИ	Вриједност из ФИ	Препоручени %	Одабрани %	Прорачуната материјалност
Стална средства	27.746.240	0,5 до 2	2	554.925

Обртна средства	32.361.343	5 до 10	5	1.618.067
Капитал	8.947.599	1 до 5	5	447.380
Текуће обавезе	33.214.765	5 до 10	5	1.660.738
Пословни приход	69.241.256	0,5 до 2	0,5	346.206
Него добит/губитак	-4.139.344	5 до 10	0	0
ПРОЦИЈЕЊЕНА МАТЕРИЈАЛНОСТ				925.463
ЗАОКРУЖЕНО				925.000

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 1:

С обзиром на датум закључења Уговора о ревизији, нисмо могли присуствовати попису залиха чији су резултати укључени у финансијске извјештаје који су предмет ревизије. Међутим, попису залиха на дан 31.12.2012. године је присуствовао претходни ревизор и о томе сачинио одговарајућу радну документацију, с обзиром да су и претходни ревизор и клијент, све до половине јануара 2013. године очекивали да ће ревизију за 2012. годину завршити претходни ревизор. До промјене ревизора је дошло јер је раније него што се првобитно очекивало ступила на снагу обавеза «замјене ревизора» по истеку одређеног временског периода, у складу са новом регулативом у области ревизије финансијских извјештаја.

Захваљујући контакту са претходним ревизором који нам је клијент омогућио, направили смо увид у његову радну документацију и тиме прибавили задовољавајуће доказе у вези са стањем залиха и других облика имовине на дан 31.12.2012. године као дан билансирања.

Ради чињеница наведених у претходном пасусу, изражавамо позитивно мишљење које гласи:

Према нашем мишљењу, финансијски извјештаји дају истинит и објективан приказ по свим материјално значајним аспектима /или истинито и објективно приказују/ финансијског стања предузећа „Е“ на дан 31.12.2012. године и резултата његовог пословања у 2012. години у складу са Међународним стандардима финансијског извјештавања.

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 2:

Поступцима ревизије основних средстава смо прибавили доказе да рачуноводствена политика у области обрачуна амортизације није конзистентно и исправно примијењена услед чега су годишњи трошкови амортизације сталних материјалних средстава у 2014. години потцијењени за 258.000 КМ, док је истовремено за исти износ прецијењена вриједност сталних материјалних средстава.

Управа тврди да је обрачун амортизације прилагодила обиму пословне активности и примијенила функционалну методу, али примијењени обрачун амортизације није у складу са важећом рачуноводственом политиком.

Ради чињеница наведених у претходном пасусу, изражавамо позитивно мишљење које гласи:

Према нашем мишљењу, финансијски извјештаји дају истинит и објективан приказ по свим материјално значајним аспектима /или истинито и објективно приказују/ финансијског стања предузећа „Е“ на дан 31.12.2012. године и резултата његовог пословања у 2012. години у складу са Међународним стандардима финансијског извјештавања (потребна корекција је испод прага значајности).

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 3:

Уобичајеним поступцима ревизије потраживања од купаца утврдили смо да су у другој половини 2012. године покренути стечајни поступци над једним бројем купаца и значајних пословних партнера предузећа „Е“ чиме ће дио потраживања од ових купаца остати ненаплаћен. Рачуноводствена политика клијента у овом домену налаже исправку

вриједности оваквих потраживања за искуствено процијењени проценат ненаплативости од 30%. Наш прорачун указује да је по наведеном основу требало умањити књиговодствени износ потраживања од купаца на дан 31.12.2012. године за износ од 688.00 КМ.

Управа предузећа није одобрила исправку вриједности наведених потраживања. Њено образложење је да ће исправку извршити током идуће године када добије одговарајуће званичне информације од судова који воде ове стечајне поступке.

Ради чињеница наведених у претходном пасусу, изражавамо позитивно мишљење које гласи:

Према нашем мишљењу, финансијски извјештаји дају истинит и објективан приказ по свим материјално значајним аспектима /или истинито и објективно приказују/ финансијског стања предузећа „Е“ на дан 31.12.2012. године и резултата његовог пословања у 2012. години у складу са Међународним стандардима финансијског извјештавања (потребна корекција је испод прага значајности).

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 4:

Због изражене великвидности током 2011. и прве половине 2012. године предузеће „Е“ није уредно сервисирало обавезе према пословним банкама и добављачима, због чега су уредно достављени обрачуни затезних камата засновани на уговорним одредбама у укупном износу од 305.500 КМ. У складу са рачуноводственом политиком за наведени износ је требало на дан 31.12.2012. године увећати укупне краткорочне обавезе.

Управа предузећа тврди да „преговара“ са својим пословним банкама и добављачима, те да очекује да ће, имајући у виду општу великвидност у привреди и најављену мултилатералну компензацију, договорити сторнирање достављених обрачуна затезних камата. Наше је мишљење да су се обрачунате затезне камате требале евидентирати у пословним књигама и исказати у финансијским извјештајима за 2012. годину.

Ради чињеница наведених у претходном пасусу, изражавамо позитивно мишљење које гласи:

Према нашем мишљењу, финансијски извјештаји дају истинит и објективан приказ по свим материјално значајним аспектима /или истинито и објективно приказују/ финансијског стања предузећа „Е“ на дан 31.12.2012. године и резултата његовог пословања у 2012. години у складу са Међународним стандардима финансијског извјештавања (потребна корекција је испод прага значајности).

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 5:

Одговарајућим поступцима ревизије који се односе на правне спорове утврдили смо да је дио радника који су кроз процес приватизације остали због посла поднио тужбе ради наплате плата и уплате доприноса за ПИО током периода 2008. – 2010. за који тврде да су имали право на та примања, с обзиром да им није био прекинут радни однос, те да кроз отпремнине које су им исплаћене крајем 2011. године нису обештећени за тај дио својих права.

Према прибављеним доказима судски процес је у току, али је неизвјесно када и на који начин ће се окончати. Према тужбеном захтјеву бивши радници потражују по овом основу од предузећа „Е“ износ од 250.000 КМ.

Ради чињеница наведених у претходном пасусу, изражавамо позитивно мишљење са скретањем пажње, које гласи:

Према нашем мишљењу, финансијски извјештаји дају истинит и објективан приказ по свим материјално значајним аспектима /или истинито и објективно приказују/ финансијског стања предузећа „Е“ на дан 31.12.2012. године и резултата његовог пословања у 2012. години у складу са Међународним стандардима финансијског извјештавања.

Скретање пажње

Не изражавајући резерву у нашем мишљењу, скрећемо пажњу на напомене наведене у претходном пасусу у вези са тужбеним захтјевом дијела бивших радника.

(3) СИНТЕТИЗОВАНО ЗАКЉУЧНО МИШЉЕЊЕ РЕВИЗОРА ЗА ПРЕТПОСТАВЉЕНЕ ЗАБИЉЕШКЕ/РАДНЕ ПАПЕРЕ

1. Основа за позитивно мишљење, или

2. Основа за мишљење са резервом¹

(јер је прихватљиво и једно и друго рјешење)

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 1:

С обзиром на датум закључења Уговора о ревизији, нисмо могли присуствовати попису залиха чији су резултати укључени у финансијске извјештаје који су предмет ревизије. Међутим, попису залиха на дан 31.12.2012. године је присуствовао претходни ревизор и о томе сачинио одговарајућу радну документацију, с обзиром да су и претходни ревизор и клијент, све до половине јануара 2013. године очекивали да ће ревизију за 2012. годину завршити претходни ревизор. До промјене ревизора је дошло јер је раније него што се првобитно очекивало ступила на снагу обавеза «замјене ревизора» по истеку одређеног временског периода, у складу са новом регулативом у области ревизије финансијских извјештаја.

Захваљујући контакту са претходним ревизором који нам је клијент омогућио, направили смо увид у његову радну документацију и тиме прибавили задовољавајуће доказе у вези са стањем залиха и других облика имовине на дан 31.12.2012. године као дан билансирања.

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 2:

Поступцима ревизије основних средстава смо прибавили доказе да рачуноводствена политика у области обрачуна амортизације није конзистентно и исправно примијењена услед чега су годишњи трошкови амортизације сталних материјалних средстава у 2014. години потцијењени за 258.000 КМ, док је истовремено за исти износ прецијењена вриједност сталних материјалних средстава.

Управа тврди да је обрачун амортизације прилагодила обиму пословне активности и примијенила функционалну методу, али примијењени обрачун амортизације није у складу са важећом рачуноводственом политиком.

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 3:

Уобичајеним поступцима ревизије потраживања од купаца утврдили смо да су у другој половини 2012. године покренути стечајни поступци над једним бројем купаца и значајних пословних партнера предузећа „Е“ чиме ће дио потраживања од ових купаца остати ненаплаћен. Рачуноводствена политика клијента у овом домену налаже исправку вриједности оваквих потраживања за искуствено процијењени проценат ненаплативости од 30%. Наш прорачун указује да је по наведеном основу требало умањити књиговодствени износ потраживања од купаца на дан 31.12.2012. године за износ од 688.00 КМ.

Управа предузећа није одобрила исправку вриједности наведених потраживања. Њено образложење је да ће исправку извршити током идуће године када добије одговарајуће званичне информације од судова који воде ове стечајне поступке.

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 4:

¹ Према МСР 705 – Модификације мишљења у извјештају независног ревизора, који је важећи за ревизије финансијских извјештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. или касније, се захтијева да се у случају модификованог ревизорског мишљења (које није позитивно), ревизор прије пасуса у којим се износи мишљење укључује **и користи поднаслов:** „Основа за мишљење са резервом“; „Основа за негативно мишљење; или „Основа за уздржавајуће мишљење“, у зависности од датог мишљења (параграф 16.), како је наведено и у Прилогу уз овај стандард: Примјери извјештаја ревизора са модификованим мишљењем.

Видјети: *Међународни стандарди и саопштења ревизије, контроле квалитета, прегледа, остали уверавања и сродних услуга*, 2010, превод Савез рачуновођа и ревизора Србије, са Савезом рачуновођа и ревизора Републике Српске и Институтом сертифицираних рачуновођа Црне Горе, 2010, књига прва, Београд, 2011.

Због изражене неликвидности током 2011. и прве половине 2012. године предузеће „Е“ није уредно сервисирало обавезе према пословним банкама и добављачима, због чега су уредно достављени обрачуни затезних камата засновани на уговорним одредбама у укупном износу од 305.500 КМ. У складу са рачуноводственом политиком за наведени износ је требало на дан 31.12.2012. године увећати укупне краткорочне обавезе.

Управа предузећа тврди да „преговара“ са својим пословним банкама и добављачима, те да очекује да ће, имајући у виду општу неликвидност у привреди и најављену мултилатералну компензацију, договорити сторнирање достављених обрачуна затезних камата. Наше је мишљење да су се обрачунате затезне камате требале евидентирати у пословним књигама и исказати у финансијским извјештајима за 2012. годину.

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 5:

Одговарајућим поступцима ревизије који се односе на правне спорове у које је укључено Предузеће „Д“, утврдили смо постојање спора по основу неизмирених пореских обавеза из претходних година. Надлежни органи су током 2012. године поднијели тужбу, а висина тужбеног захтјева износи 55.000 КМ.

Коначни исход овог спора се још увијек не може процијенити, те је тешко процијенити висину ове потенцијалне обавезе Предузећа „Д“. Стога није могуће извршити ни потребно резервисање за те сврхе. Сматрамо да би ову чињеницу требало објавити у напоменама уз финансијске извјештаје, али се Управа томе противи.

Ради чињеница наведених у претходном пасусу Основа за позитивно мишљење, изражавамо позитивно мишљење са скретањем пажње, које гласи:

Према нашем мишљењу, финансијски извјештаји дају истинит и објективан приказ по свим материјално значајним аспектима /или истинито и објективно приказују/ финансијског стања предузећа „Е“ на дан 31.12.2012. године и резултата његовог пословања у 2012. години у складу са Међународним стандардима финансијског извјештавања.

Скретање пажње

Не изражавајући резерву у нашем мишљењу, скрећемо пажњу на напомену наведену у забиљешки/РП 5 у вези са тужбеним захтјевом дијела бивших радника.

ИЛИ

Према нашем мишљењу, осим за ефекте питања описаних у (претходном) пасусу Основа за мишљење са резервом (кумулятивни ефекат потребних корекција забиљешки/РП 2 до 4 и ефеката које на финансијске извјештаје имају те корекције), финансијски извјештаји дају истинит и објективан приказ по свим материјално значајним аспектима /или истинито и објективно приказују/ финансијског стања предузећа „Е“ на дан 31.12.2012. године и резултата његовог пословања у 2012. години у складу са Међународним стандардима финансијског извјештавања (потребне корекције су изнад прага значајности).

Не изражавајући даљу резерву у нашем мишљењу, скрећемо пажњу на напомену наведену у забиљешки/РП 5 у вези са тужбеним захтјевом дијела бивших радника.

ПРИХВАТЉИВО ЈЕ И ЈЕДНО И ДРУГО МИШЉЕЊЕ!

Задатак број 2

Ревизорски тим “АБЦ” врши ревизију финансијских извјештаја за 2013.годину код привредног друштва “ХУЗ”. Привредно друштво “ХУЗ” је исказало сљедећи биланс стања:

Биланс стања привредног друштва “ХУЗ”

ОПИС	Износ 2012.	Износ 2013.
Земљиште	200.000	250.000
Грађевински објекти	2.300.000	1.400.000
Опрема	1.200.000	2.300.000
Дугорочна активна временска разграничења (камате по дугорочном кредиту)	300.000	250.000
Залихе сировина и материјала	100.000	200.000
Залихе готових производа	200.000	300.000
Новчана средства	200.000	100.000
АКТИВА	4.500.000	4.800.000
Обвезе према добављачима	400.000	500.000
Обавезе за нето плате	200.000	400.000
Обавезе за порезе и доприносе по основи плата	300.000	600.000
Дугорочне обавезе по кредитима	2.000.000	1.800.000
Добит периода	600.000	500.000
Капитал	1.000.000	1.000.000
ПАСИВА	4.500.000	4.800.000

Проведени су сви доказни поступци и забиљежене су сљедеће спорне ситуације:

Забиљешка бр. 1

Привредно друштво “ХУЗ” је 01. 06. 2013.године извршило набавку опреме из иностранства у вриједности од 1.000.000 КМ. ПДВ плаћен приликом увоза опреме износи 170.000 КМ. Приликом плаћања обавеза према иностраном добављачу због промјене девизних курсева, обрачуната је и плаћена негативна курсна разлика у износу од 30.000 КМ. Након измирења свих обавеза по основи набавке опреме, 30.06.2013. опрема је стављена у употребу у вриједности од 1.200.000 КМ.

Забиљешка бр. 2

Привредно друштво „ХУЗ“ је 01.07.2013. године закупило пословни простор на кориштење на период од 2 године, за што је плаћена вриједност од 24.000 КМ, и наведену пословну промјену евидентирало као капитални лизинг, уз образложење да дугорочни период кориштења средства кроз варијанту лизинга по аутоматизму подразумијева обавезу евидентирања истог као капитални лизинг а не као пословни закуп. На закупљени грађевински објекат друштво „ХУЗ“ обрачунало је амортизацију у износу од 6.000 КМ. Увидом у уговор о закупу евидентно је да суштинске користи и ризици по основи кориштења пословног простора нису пренесене на закупопримца.

Ревизорски тим “АБЦ” укупну значајност утврђује у висини од 2% укупних средстава ревидираног подuzeћа. Распоред значајности на поједине позиције врши се размјерно њиховој величини на дан 31.12.2013. Све позиције се укључују у распоред почетне значајности.

Ваш задатак је:

- а) Одредити износ почетне значајности, који ће бити задржан и као коначна процјена значајности – сачинити одговарајући радни документ ревизора? (2 бода)

- b) Израчунати значајност распоређену на позиције некретнина, постројења и опреме – сачинити одговарајући радни документ ревизора? (2 бода)
- c) Процијенити постоји ли прецјењивање или подцјењивање елемената финансијских извјештаја? Сачините одговарајући примјер радне верзије процјене грешака у рачуноводственој евиденцији привредног друштва “ХУЗ”, уз квалификацију да ли наведене грешке резултирају прецјењивањем или подцјењивањем позиција финансијских извјештаја друштва “ХУЗ” те да ли се ради о значајним грешкама или не, узимајући у обзир раније распоређене вриједности значајности на позиције биланса стања. (4 бода)
- d) Према Међународном ревизорском стандарду 705, тачка 4.: *„Циљ ревизора је да јасно изрази одговарајуће модификовано мишљење о финансијским извјештајима које је нужно када:*
- ✓ *ревизор закључи да, темељено на прибављеним ревизијским доказима, финансијски извјештаји као цјелина нису без значајног погрешног приказивања; или*
 - ✓ *ревизор не може прибавити довољне и примјерене ревизијске доказе да би закључио како су финансијски извјештаји као цјелина без значајног погрешног приказивања.“*
- Да ли у наведеном задатку има основа за модификацију ревизорског мишљења, у смислу цитиране одредбе? Ако сматрате да има, наведите због којег од наведених фактора је нужно изразити модификовано мишљење? (2 бода)
- e) Треbate дати ревизорско мишљење о финансијским извјештајима привредног друштва “ХУЗ” у складу с међународним ревизорским стандардима. Није потребан цијели текст ревизорског мишљења него само пасуси у којима се изражава мишљење и евентуално пасуси у којима се објашњава основа за модификацију и пасуси у којима се наглашавају одређене чињенице. (6 бодова)
- f) Ако се не слажете с начином на који је привредно друштво “ХУЗ” провело књижење пословних промјена из забиљешки 1 и 2, прикажите на који начин је предметно друштво требало провести књижење наведених догађаја које бисте сматрали исправним. (4 бода)

ОЧЕКИВАНИ ОДГОВОРИ:

а) Значајност износи 96.000 КМ према радном документу 1: (2 бода)

Радни документ 1: Утврђивање почетне значајности

Комитент: Привредно друштво “ХУЗ”

Датум биланса стања: 31.12.2013.

База за израчунавање значајности: укупна средства 4.800.000 КМ

Постотак значајности: 2%

Износ почетне значајности: $4.800.000 \times 2\% = 96.000$ КМ

Коначна процјена значајности: 96.000 КМ

Образложење за коначну процјену значајности: Пословање привредног друштва “ХУЗ” у претходним годинама било је усклађено за законодавним оквиром, па је коначна процјена значајности задржана на нивоу почетне процјене значајности.

б) Значајност распоређена на некретнине, постројења и опрему износи 39.500 КМ према радном документу 2.

(2 бода)

Радни документ 2: Распоред почетне значајности за некретнине, постројења и опрему комитента: Привредно друштво "ХУЗ" на датум биланса стања: 31.12.2013.

ОПИС	2013.	РАСПОРЕД ЗНАЧАЈНОСТИ	ОБРАЧУН
Земљиште	250.000	2.500	(250.000/9.600.000) X 96.000
Грађевински објекти	1.400.000	14.000	(1.400.000/9.600.000) X 96.000
Опрема	2.300.000	23.000	(2.300.000/9.600.000) X 96.000
ЗБИР ПОЗИЦИЈА ЗА ОБРАЧУН ЗНАЧАЈНОСТИ	9.600.000	96.000	

ц) Постоји прецјењивање и подцјењивање елемената финансијских извјештаја.

(4 бода)

По основу књижења из забиљешке бр.1 прецијењена је вриједност опреме за 200.000 КМ, а за исти износ неправилно су исказане позиције потраживања за улазни ПДВ у вриједности од 170.000 КМ и расходи по основи негативних курсних разлика за износ од 30.000, а тиме и добит текућег периода.

По основи књижења из забиљешке бр. 2 прецијењена је вриједност грађевинских објеката за 24.000 КМ, а за исти износ подцијењена је позиција дугорочних активних временских разграничења по основу унапријед плаћених трошкова закупа Наведено књижење резултирало је и ланчаним неправилним исказивањем трошкова амортизације грађевинских објеката (прецјењивање вриједности) и трошкова закупа пословног простора (подцјењивање вриједности) у износу од 6.000 КМ.

Примјер радне верзије процјене грешака у рачуноводственој евиденцији привредног друштва "ХУЗ", уз квалификацију да ли наведене грешке резултирају прецјењивањем или подцјењивањем позиција финансијских извјештаја друштва "ХУЗ" те да ли се ради о значајним грешкама или не, узимајући у обзир раније распоређене вриједности почетне значајности на позиције биланса стања приказан је у радном документу 3.

Радни документ 3: Процјена грешака у рачуноводственој евиденцији комитента: Привредно друштво "ХУЗ" на датум биланса стања: 31.12.2013.

Бил ешк а	Позиција	Допустива грешка	Настала грешка					
			Средства	Обавезе	Капита л	Приходи	Расходи	
1	Опрема	23.000	200.000					
	Потраживања за ПДВ		-170.000					
	Расходи – негативне курсне разлике							-30.000
Погрешна евиденција ПДВ и негативних курсних разлика приликом набавке опреме резултирала је подцјењивањем потраживања за ПДВ, расхода по основи негативних курсних разлика и прецјењивањем вриједности опреме.								
Грешка је значајна, јер прелази допустиву грешку израчунату распоредом значајности.								
2а	Грађевински објекти	14.000	24.000					
	АВР – унапријед плаћена закупнина		-24.000					
2б	Трошкови амортизације							6.000
	Трошкови закупа							-6.000

	Погрешна евиденција пословног закупа као финансијског лизинга резултирала је подцјењивањем позиција дугорочних активних временских разграничења и прецјењивањем позиције грађевинских објеката, као и прецјењивањем позиције трошкова амортизације и подцјењивањем позиције трошкова закупа.
	Грешка је значајна, јер прелази допустиву грешку израчунату распоредом значајности.

д) У задатку има основа за модификацију ревизорског мишљења. Разлог: (прва алинеја) финансијски извјештаји као цјелина нису без значајног погрешног приказивања. (2 бода)

е) Негативно мишљење
(6 бодова)

(6)

Основа за негативно мишљење

Привредно друштво “ХУЗ” није правилно утврдило вриједност набављене опреме. Према одредбама МРС-а 16 – *Некретнине, постројења и опрема* и МРС-а 21 – *Ефекти промјена курсева страних валута*, у вриједност опреме, привредно друштво “ХУЗ” не може укључити повратне порезе нити трошкове негативних курсних разлика.

Због ове неправилности прецијењена је вриједност опреме за 200.000 КМ, док потраживања за ПДВ у вриједности од 170.000 КМ нису призната, а неправилно су умањени расходи по основу негативних курсних разлика за 30.000, а тиме и добит текућег периода. Наведена пословна промјена утицала је и на неправилан обрачун трошкова амортизације по основу наведене опреме, што има утицај на обрачун трошкова залиха и/или трошкова периода.

Привредно друштво “ХУЗ” није правилно евидентирало закупљени пословни простор. Према одредбама МРС-а 17 – *Најмови*, финансијски најам је најам којим се преносе суштински сви ризици и користи који су повезани с власништвом над неким средством, при чему се власништво може, али не мора пренијети, док је оперативни (пословни) најам сваки најам осим финансијског најма. Уважавајући суштинске и формалне карактеристике уговора о најму пословног простора из забиљешке бр. 2, привредно друштво “ХУЗ” наведени уговор је требало провести као књижење пословног најма.

Због ове неправилности прецијењена је вриједност грађевинских објеката за 24.000 КМ, док је неправилно умањена позиција дугорочних активних временских разграничења по овој основи. Наведена пословна промјена утицала је и на неправилно исказивање трошкова амортизације по овом основу, те пропуштање признавања трошкова закупа по истој основи.

Негативно мишљење

Према нашем мишљењу, због важности питања описаног у дијелу основе за негативно мишљење, финансијски извјештаји не представљају фер приказ финансијског стања привредног друштва “ХУЗ” на дан 31. 12. 2013., те његова пословног резултата и новчаних токова тада завршене године, у складу с Међународним стандардима финансијског извјештавања.

ф) Исправно књижење евиденције пословних промјена из забиљешки 1 и 2 гласи:
(4 бода)

Р.бр.	Датум	О П И С	Дугује	Потражује
1а.	01.06.2013.	Материјална стална средства у припреми	1.000.000	
		Потраживања за улазни ПДВ који треба бити плаћен при увозу	170.000	
		Обавезе према добављачима у иностранству		1.000.000
		Обавезе за ПДВ који се плаћа приликом увоза		170.000
		за набављену опрему		

1б.	30.06.2013.	Обавезе према добављачима у иностранству	1.000.000	
		Расходи – негативне курсне разлике	30.000	
		Трансакциони рачуни <i>за измирену обавезу према ино добављачу</i>		1.030.000
1ц.	30.06.2013.	Обавезе за ПДВ који се плаћа приликом увоза	170.000	
		Трансакциони рачуни <i>за плаћени ПДВ приликом увоза</i>		170.000
1д.	30.06.2013.	Опрема	1.000.000	
		Материјална стална средства у припреми <i>за опрему стављену у употребу</i>		1.000.000
2а.	01.07.2013.	ДАВР – Унапријед плаћени трошкови закупа	24.000	
		Жиро рачун <i>за плаћене трошкове закупа</i>		24.000
2б.	31.12.2013.	Трошкови закупа	6.000	
		ДАВР – Унапријед плаћени трошкови закупа		6.000
		<i>за обрачун трошкова закупа за текући период</i>		