КОМИСИЈА ЗА РАЧУНОВОДСТВО И РЕВИЗИЈУ

БОСНЕ И ХЕРЦЕГОВИНЕ

ИСПИТ ЗА СТИЦАЊЕ ПРОФЕСИОНАЛНОГ ЗВАЊА

**СЕРТИФИКОВАНИ РАЧУНОВОЂА**

(ИСПИТНИ ТЕРМИН: МАЈ 2013.ГОДИНЕ)

ПРЕДМЕТ 8:

**РЕВИЗИЈА И СИСТЕМИ ИНТЕРНЕ КОНТРОЛЕ**

**I - ТЕСТ ПИТАЊА**

1. **Контролни ризик треба да буде процијењен као максималан за неку или све изјаве, ако:**
2. се контроле и поступци највјероватније не односе на те изјаве,
3. се контроле и поступци највјероватније односе на те изјаве,
4. се не располаже са довољним бројем одговарајућих доказа,
5. није вјероватно да су политике и процедуре ефикасне.
6. **Технике прикупљања доказа за тестове контрола се састоји од:**
7. Постављања упита особљу клијента,
8. Посматрање обављања поступака контроле,
9. Прегледа радних просторија,
10. Посматрање обављања поступака контроле,
11. Детаљно испитивање докумената,
12. Поновно израчунавање,
13. Прикупљање изјава управе.
14. **Ефикасан информациони систем има сљедеће карактеристике:**
15. Систем треба да произведе информације у право вријеме, благовремено у употребљивом облику и на прихватљивом нивоу тачности,
16. Употребљивост компјутерског софтвера је ограничена на проблеме и поступке који могу бити сведени на експлицитне инструкције,
17. Софтвер мора имати лиценцу аутора,
18. Обрада улазних података у цјелокупном информационом систему је једнообразна осим у случају када се мијења неки аспект система,
19. Систем треба да омогући лак приступ подацима оним особама које имају оправдане циљеве, али и да онемогући приступ неовлашћеним особама,
20. Систем треба да омогући лак приступ свим запосленим у финансијском сектору ради благовременог извршавања послова на сваком реферату.
21. **Према ИСА 500 ревизор треба да добије довољно одговарајућих доказа како би мога изразити мишљење, а то су:**
22. Довољност,
23. Убједљивост,
24. Адекватност.
25. **Тражење неевидентираних обавеза се врши ради тога да би:**
26. Финансијски извјештаји били тачни,
27. Да би се спријечиле незаконите радње и проневјере,
28. Да би се испуниле обавезе према ИСА 500!
29. **Писмо којим се тражи од правног сектора информација о судским споровима треба да садржи:**
30. Постојање услова или околности које указују на могућност губитка због парнице, потраживања или процјена,
31. Период у којем се основни узрок парнице појавио,
32. Име овлашћене особе која је издала налог за покретање парнице,
33. Вјероватноћу неповољног исхода,
34. Износ потенцијалног губитка, укључујући и судске спорове,
35. Износ потенцијалног губитка, без судских спорова.
36. **Радни папири:**
37. Су директно помоћно средство у планирању, обављању и супервизији ревизиоје,
38. Садрже евиденцију о одговорном ревизорском тиму и накнади,
39. Садрже евиденцију доказа прикупљених током обављања ревизије,
40. Помажу при општој анализи посла обављеног на ревизији
41. Служе ради презентације мишљења управном одбору клијента.
42. **Извјештај ревизора треба да садржи:**
43. наслов,
44. тачан период на који се извјештај односи,
45. одговорни ревизор,
46. прималац
47. уводни параграф
48. параграф у којем се описује природа ревизије
49. параграф у којем је изражено мишљење ревизије о финансијским извјештајима,
50. датум извјештаја
51. датум завршетка ревизије,
52. адреса ревизора
53. потпис ревизора.
54. **Фактори ризика настанка криминалних радњи који се односе на погрешна исказивања због финансијског извјештавања у криминалне сврхе су:**
55. карактеристике руководства и утицај на контролно окружење,
56. услови пословања,
57. примјена закона и других прописа
58. пословне карактеристике и финансијска стабилност.
59. **Радна документација минимално треба да садржи:**
60. информације о планирању ревизије;
61. информације о природи, временском распореду и садржају обављених поступака ревизије;
62. резултате обављених поступака ревизије;
63. мишљење ревизора.
64. **Најчешћи циљ ревизије пословања је утврдити:**
65. Приказују ли финансијски извјештаји резултате пословања реално и објективно
66. Јесу ли информације о пословању у складу са општеприхваћеним ревизијским стандардима
67. Дјелује ли интерна контрола учинковито
68. **Послују ли одређене пословне јединице учинковито**
69. **Ревизор ће издати негативно мишљење:**
70. Ако су ревизију започели други ревизори који су се повукли са случаја
71. Ако се мишљење с резервом не може изразити због тога што ревизор није независан
72. Ако је ограничење обима ревизије било значајно
73. **Ако извјештаји у цјелини не приказују реално и објективно финансијско стање предузећа и његове резултате пословања**
74. **Који од сљедећих поступака пружа најпоузданији ревизијски доказ:**
75. Упити о комитентовој интерној ревизијској радној групи
76. Провјере редних бројева наруџбеница у одјелу за набавку
77. Аналитички поступци које изводи ревизор у пробном билансу
78. **Провјера банкарских извода које је прибавио ревизор**
79. **Која од сљедећих изјава о радној документацјији је погрешна:**
80. Ревизор може подржати своје мишљење и другим средствима поред радне документације
81. Радну документацију треба обликовати тако да може задовољити околности сваке поједине ревизије
82. **Ревизорска радна докумнетација не може служити комитенту као извор информација**
83. Радна документација треба показати да је интерна контрола проучена и процијењена до потребног степена
84. **Примарни циљ аналитичких поступака кориштених у стадију коначног ревизорског увида је:**
85. Прикупити доказе о пословању комитента
86. Идентификовати подручја која представљају посебан ризик релевантан за ревизију
87. **Помоћ ревизору у процјени ваљаности донесених закључака**
88. Уклонити сумње у погледу способности комитента за наставак пословања
89. **Предност статистичког приступа методи узорака у односу на нестатистички је у томе што статистички приступ помаже ревизору:**
90. Да елиминише ризик грешака које не произлазе из примјене узорка
91. Да релативно умањи ревизијски ризик и значајност
92. **Да процијени да ли је прикупљени доказни материјал довољан**
93. Да минимизује немогућност откривања грешака и неправилности
94. **Двије изјаве које се најбоље могу доказати конфирмацијом салда потраживања јесу:**
95. Потпуност и процјена
96. Процјена те права и обавезе
97. **Права и обавезе те настанак**
98. Настанак и потпуност
99. **Након пријема роба се шаље у складиште:**
100. Са наруџбеницом и налогом за наплату
101. Са улазном фактуром и извјештајем о примитку
102. **Са отпремницом добављача и наруџбеницом**
103. Са извјештајем о примитку и отпремницом добављача
104. **Која од наведених изјава о интерној контроли је тачна:**
     1. одговарајућа интерна контрола пружа разумно увјерење о томе да неће бити тајних споразума између запослених
     2. постављање и одржавање система интерне контроле је важна дужност интерног ревизора
     3. изузетно јак систем интерне контроле је довољан разлог да ревизор елиминише доказне тестове за значајна салда
     4. **однос трошкова и користи је примарни критериј који се треба размотрити приликом израде система интерне контроле**
105. **У случају да је ограничење обима јако значајно за ревизију ревизор ће издати сљедеће мишљење:**
106. негативно
107. мишљење са резервом
108. позитивно са образложењем
109. **суздржаће се од давања мишљења**

**II - ЗАДАЦИ**

**Задатак број 1**

**Предузеће А**

Ваше предузеће за ревизију је дана 01.06.2012. године склопило уговор за обављање ревизије финансијских извјештаја за 2012. годину са Предузећем „А“, АД из области машинске индустрије. Ревизија је, дакле, уговорена на вријеме, те је Ваше предузеће за ревизију испланирало и провело поступке ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије, укључујући и присуство попису залиха на дан 31.12.2012. године.

Предузеће „А“ је сачинило Биланс стања на дан 31.12.2012. године и Биланс успјеха за период од 01.01. до 31.12.2012. године. Руководство Предузећа А тврди да је приликом сачињавања финансијских извјештаја примјењивало Међународне рачуноводствене стандарде. Биланс стања и Биланс успјеха, који су предмет ревизије су дати у наставку.

**ПРЕДУЗЕЋЕ "А"**

**БИЛАНС СТАЊА**

**На дан 31. децембра 2012. године**

**(У КМ)**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **2012.** |  | **2011.** |
| **АКТИВА** |  |  |  |
| **Стална средства** |  |  |  |
| Нематеријална улагања | 1.393.339 |  | 1.393.339 |
| Некретнине, постројења и опрема | 21.348.953 |  | 21.821.604 |
| Дугорочни финансијски пласмани | 1.433.849 |  | 1.431.753 |
| **Свега стална средства** | **24.176.141** |  | **24.646.696** |
| **Обртна (текућа) средства** |  |  |  |
| Залихе | 10.517.355 |  | 9.222.913 |
| Потраживања од купаца | 3.246.340 |  | 3.468.804 |
| Друга потраживања | 2.108 |  | 2.684 |
| Готовина и еквиваленти готовине | 62.911 |  | 13.515 |
| **Свега обртна (текућа) средства** | **13.828.714** |  | **12.707.916** |
| **Укупна актива** | **38.004.855** |  | **37.354.612** |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **2012.** |  | **2011.** |
| **ПАСИВА** |  |  |  |
| **Капитал и резерве** |  |  |  |
| Државни капитал | 30.158.579 |  | 33.481.737 |
| Акцијски капитал | 3.348.174 |  | - |
| Нераспоређени добитак/(непокривени убитак) | 10.746 |  | 21.506 |
| **Свега капитал и резерве** | **33.517.499** |  | **33.503.243** |
| **Дугорочне обавезе** | **336.953** |  | **336.953** |
| **Текуће (краткорочне) обавезе** |  |  |  |
| Добављачи | 2.800.561 |  | 2.771.738 |
| Обавезе за порезе и доприносе | 410.554 |  | 219.978 |
| Обавезе за зараде и накнаде зарада | 78.318 |  | 112.894 |
| Остале обавезе | 37.575 |  | 39.683 |
| Краткорочне финансијске обавезе | 823.395 |  | 370.123 |
| **Свега текуће (краткорочне) обавезе** | **4.150.403** |  | **3.514.416** |
| **Укупна пословна пасива** | **38.004.855** |  | **37.354.612** |

**БИЛАНС УСПЈЕХА**

**У периоду од 01.01. до 31. 12. 2012. године**

**- у КМ -**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **2012.** |  | **2011.** |
| **Пословни приходи** |  |  |  |
| Приходи од продаје | 4.919.057 |  | 4.286.428 |
| Други пословни приходи | 1.158.343 |  | 94.358 |
| Промјена вриједности залиха учинака | 518.209 |  | 1.801.608 |
| **Свега пословни приходи** | **6.595.609** |  | **6.182.394** |
| **Пословни расходи** |  |  |  |
| Трошкови сировина и материјала | (3.384.801) |  | (2.605.513) |
| Трошкови бруто зарада и остали лични расходи | (534.664) |  | (327.822) |
| Трошкови амортизације | (680.656) |  | (1.059.945) |
| Трошкови производних услуга | (397.694) |  | (282.435) |
| Нематеријални трошкови | (511.031) |  | (797.048) |
| Други пословни расходи | (25.895) |  | (97.466) |
| **Свега пословни расходи** | **(5.534.741)** |  | **(5.170.229)** |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **2012.** |  | **2011.** |
| **Пословни добитак/(губитак)** | **1.060.868** |  | **1.012.165** |
| Приходи од камате и инвестирања | 9.460 |  | 92.256 |
| Расходи финансирања | (176.585) |  | (179.867) |
| Остали приходи | 630.499 |  | 74.677 |
| Остали расходи | (1.161.722) |  | (726.999) |
| Ревалоризациони приходи | 154.558 |  |  |
| Ревалоризациони расходи | (506.335) |  | (250.726) |
| **Добитак/(губитак) прије опорезивања** | **10.743** |  | **21.506** |
| Порез и доприноси из добитка | - |  | **-** |
| **Нето добитак/(губитак)** | **10.743** |  | **21.506** |
| Интерес мањинских улагача | - |  |  |
| **Нето добитак/губитак за годину** | **10.743** |  | **21.506** |

У току ревизије сте дошли до сљедећих закључака те сачинили радне папире-забиљешке:

**Забиљешка (РП) бр. 1**

С обзиром на датум закључења Уговора о ревизији и реализовани план ревизије присуствовали смо попису залиха чији су резултати укључени у финансијске извјештаје који су предмет ревизије, тако да смо се увјерили у стварно стање залиха исказаних у билансу стања на дан 31.12.2012. године.

Међутим, крајем јануара складиште сировина и материјала је захватио пожар у коме су потпуно уништене залихе боја и лакова и других запаљивих сировина укупне књиговодствене вриједности 418.625 КМ.

**Забиљешка (РП) бр. 2**

Уобичајеним поступцима ревизије залиха утврдили смо да је дио залиха готових производа, који се односе на тзв. "другу уградњу" као резервни дијелови, потребно превредновати. Наиме, конкуренција произвођача из других дијелова свијета је довела до пада цијена ових резервних дијелова на тржишту испод цијена коштања предузећа А. Укупни ефекат потребног свођења књиговодствене вриједности ових залиха на владајућу тржишну цијену износи 155.630 КМ. Управа сматра да је то привремени пад цијена изазван дампинг политиком цијена, те да ће се цијене током 2013. године вратити на "нормални" ниво.

**Забиљешка (РП) бр. 3**

На бази анализе старосне структуре потраживања од купаца, усаглашавања путем извода отворених ставки и независне потврде салда установили смо да потраживања од купаца садрже потраживања старија од годину дана у вриједности од 190.647 КМ. Није вршена исправка вриједности ових потраживања. Руководство Предузећа сматра да не треба вршити исправку вриједности, пошто су сва та потраживања призната од стране купаца и вјерује да ће бити наплаћена када купци изађу из финансијских тешкоћа у којима се налазе. Тим купцима Предузеће не врши нове испоруке.

Ревизијом потраживања од купаца утврдили смо такође да је Предузеће признало приход и исказало по том основу потраживања од купаца у финансијским извјештајима за 2012. годину по основу испоруке готових производа који су отпремљени 05.01.2012. године. Исказана вриједност ове продаје у финансијским извјештајима за 2012. годину је 221.625 КМ. Руководство Предузећа сматра да је то у реду јер је њихова пракса до сада била да се у финансијске извјештаје текуће године укључују продаје закључно са 10.01. наредне године.

**Забиљешка (РП) бр. 4**

Предузеће има значајне неизмирене обавезе према добављачима. Пошто добављачи и сами имају проблеме у погледу пласмана својих производа, они су толерисали закашњења у плаћању и настављали са испоруком сировина. Међутим, у складу са заоштравањем финансијске дисциплине у привреди и финансијском сектору, неколико добављача је већ поднијело тужбе за наплату својих потраживања. Предузеће оспорава наведене тужбе, очекујући да ће се наставити неефикасан рад судова, а сматра да се финансијска дисциплина може успоставити тек након што се изврши цјеловита мултилатерална компензација у привреди Републике Српске и привреде са државом. Правна служба располаже подацима да укупне затезне камате по поднешеним тужбама износе 116.230 КМ. Поред тога, одговарајућим поступцима тестирања обавеза утврдили смо неевидентиране обавезе по основу уговорених провизија за агенте продаје настале у 2004. години у износу од 52.000 КМ. Руководство Предузећа сматра да је могуће оспорити наведене обавезе, те их зато није ни евидентирало, али правна служба сматра да за то не постоји правни основ.

**Забиљешка (РП) бр. 5**

Одговарајућим поступцима ревизије који се односе на правне спорове у које је укључено Предузеће, утврдили смо постојање спора по основу тужби за надокнаду штете и накнаде члановима породица погинулих и "душевне боли" преживјелима у сабраћајној несрећи која се прије неколико година догодила у Француској. Предузеће А је тужено јер оптужба покушава доказати да је узрок несреће била грешка на мотору који је производ предузећа А. Управа предузећа А сматра да се коначни исход овог спора још увијек не може процијенити, те је тешко процијенити висину потенцијалне обавезе Предузећа као и потребно резервисање за те сврхе.

**\***

**\* \***

**Од Вас се захтијева:**

1. **За сваку од појединачних претпостављених забиљешки, апстрахујући све остале, саставите образложење ревизора и формулишите одговарајуће мишљење. Није потребно да пишете уводни пасус и пасус о обиму ревизије.**

**Сваки појединачни позитивни одговор носи 4 поена.**

**(укупно: 5х4 =20 поена)**

1. **За све забиљешке као цјелину, третирајући их забиљешкама односно радном документацијом по кон­кретном уговору, саставите образложење ревизора и дајте са­мо једно синтетизовано закључно мишљење. Није потребно да пишете уводни пасус и пасус о обиму ревизије.**

**(10 поена)**

**Очекивани одговори**

**1**. **Забиљешка (РП) бр. 1**

***Мишљење***

**По нашем мишљењу финансијски извештаји истинито и објективно, по свим материјално значајним питањима, приказују финансијски положај Предузећа А на дан 31. децембра 2012. године, као и резултате његовог пословања и токове готовине за годину која се завршава на тај дан, у складу са рачуноводственим прописима.**

***Скретање пажње***

**Не изражавајући резерву у односу на дато мишљење, скрећемо пажњу на забиљешку број 1 уз финансијске извјештаје. Крајем јануара складиште сировина и материјала је захватио пожар у коме су потпуно уништене залихе боја и лакова и других запаљивих сировина укупне књиговодствене вриједности 418.625 КМ. Ову информацију требало је објавити у забиљешкама уз финансијске извјештаје, иако то не захтијева корекције у финансијским извјештајима који су били предмет ревизије.**

**2. Забиљешка (РП) бр. 2**

***Мишљење***

**По нашем мишљењу финансијски извештаји истинито и објективно, по свим материјално значајним питањима, приказују финансијски положај Предузећа А на дан 31. децембра 2012. године, као и резултате његовог пословања и токове готовине за годину која се завршава на тај дан, у складу са рачуноводственим прописима. (потребна корекција је испод прага материјалности)**

***Скретање пажње***

**Не изражавајући резерву у односу на дато мишљење, скрећемо пажњу на забиљешку број 2 уз финансијске извјештаје. Конкуренција произвођача из других дијелова свијета довела је до пада цијена резервних дијелова на тржишту испод цијена коштања Предузећа „А“. Укупни ефекат потребног свођења књиговодствене вриједности залиха резервних дијелова на владајућу тржишну цијену износи 155.630 КМ, те су залихе прецијењене за овај износ.**

**3. Забиљешка (РП) бр. 3.**

***Основ за мишљење са резервом:***

**Као што је наведено у забиљешки број 3, на бази анализе старосне структуре потраживања од купаца, усаглашавања путем извода отворених ставки и независне потврде салда, установљено је да потраживања од купаца садрже потраживања старија од годину дана у вриједности од 190.647 КМ. Није вршена исправка вриједности ових потраживања. Руководство Предузећа сматра да не треба вршити исправку вриједности, пошто су сва та потраживања призната од стране купаца и вјерује да ће бити наплаћена када купци изађу из финансијских тешкоћа у којима се налазе. Тим купцима Предузеће не врши нове испоруке.**

**Ревизијом потраживања од купаца утврђено је такође да је Предузеће признало приход и исказало по том основу потраживања од купаца у финансијским извјештајима за 2012. годину по основу испоруке готових производа који су отпремљени 05.01.2013. године. Исказана вриједност ове продаје у финансијским извјештајима за 2012. годину је 221.625 КМ. Руководство Предузећа сматра да је то у реду јер је њихова пракса до сада била да се у финансијске извјештаје текуће године укључује продаја закључно са 10.01. наредне године. Оваква пракса није у складу са Међународним рачуноводственим стандардима јер неадекватно разграничава пословне догађаје на крају пословне године. Ефекат оваквог третмана спорне продаје је прецијењеност прихода и потраживања од купаца за 2012. годину у износу од 221.625 КМ.**

***Мишљење са резервом***

**По нашем мишљењу, осим за ефекте које на финансијске извештаје имају питања наведена у Основама за мишљење са резервом, презентовани финансијски извештаји истинито и објективно, по свим материјално значајним питањима, приказују финансијски положај Предузећа А на дан 31. децембра 2012. године, као и резултате његовог пословања и токове готовине за годину која се завршава на тај дан, у складу са рачуноводственим прописима.**

**4. Забиљешка (РП) бр. 4**

***Мишљење:***

**По нашем мишљењу финансијски извештаји истинито и објективно, по свим материјално значајним питањима, приказују финансијски положај Предузећа А на дан 31. децембра 2012. године, као и резултате његовог пословања и токове готовине за годину која се завршава на тај дан, у складу са рачуноводственим прописима. (потребна корекција је испод прага материјалности)**

***Скретање пажње:***

**Не изражавајући резерву у односу на дато мишљење, скрећемо пажњу на забиљешку број 4 уз финансијске извјештаје. Обавезе према добављачима потцијењене су за износ од 168.230 КМ и то по основу затезних камата по поднешеним тужбама у износу од 116.230 КМ и по основу неевидентираних обавеза по основу уговорених провизија за агенте продаје настале у 2012. години у износу од 52.000 КМ.**

**5. Забиљешка (РП) бр. 5**

***Мишљење:***

**По нашем мишљењу финансијски извештаји истинито и објективно, по свим материјално значајним питањима, приказују финансијски положај Предузећа А на дан 31. децембра 2012. године, као и резултате његовог пословања и токове готовине за годину која се завршава на тај дан, у складу са рачуноводственим прописима.**

***Скретање пажње:***

**Не изражавајући резерву у односу на дато мишљење, скрећемо пажњу на забиљешку број 5 уз финансијске извјештаје. Предузеће А је тужена страна у спору по основу тужби за надокнаду штете и накнаде члановима породица погинулих и "душевне боли" преживјелима у сабраћајној несрећи која се прије неколико година догодила у Француској. Предузеће А је тужено јер оптужба покушава доказати да је узрок несреће била грешка на мотору који је производ Предузећа А. Управа Предузећа А сматра да се коначни исход овог спора још увијек не може процијенити, те је тешко процијенити висину потенцијалне обавезе Предузећа као и потребно резервисање за те сврхе.**

**(3) ОДГОВОР:**

***Основе за негативно мишљење:***

1. Као што је наведено у забиљешки бр. 1, с обзиром на датум закључења Уговора о ревизији и реализовани план ревизије, присуствовали смо попису залиха чији су резултати укључени у финансијске извјештаје који су предмет ревизије, тако да смо се увјерили у стварно стање залиха исказаних у билансу стања на дан 31.12.2012. године.

Међутим, крајем јануара складиште сировина и материјала је захватио пожар у коме су потпуно уништене залихе боја и лакова и других запаљивих сировина укупне књиговодствене вриједности 418.625 КМ. Сматрамо да би ову чињеницу требало објавити у напоменама уз финансијске извјештаје.

1. Као што је наведено у забиљешки бр 2, уобичајеним поступцима ревизије залиха утврдили смо да је дио залиха готових производа, који се односе на тзв. "другу уградњу" као резервни дијелови, потребно превредновати. Наиме, конкуренција произвођача из других дијелова свијета је довела до пада цијена ових резервних дијелова на тржишту испод цијена коштања предузећа Б. Укупни ефекат потребног свођења књиговодствене вриједности ових залиха на владајућу тржишну цијену износи 155.630 КМ. Управа сматра да је то привремени пад цијена изазван дампинг политиком цијена, те да ће се цијене током 2013. године вратити на "нормални" ниво.
2. Као што је наведено у забиљешки бр. 3 је на бази анализе старосне структуре потраживања од купаца, усаглашавања путем извода отворених ставки и независне потврде салда, установљено да потраживања од купаца садрже потраживања старија од годину дана у вриједности од 191.647 КМ. Није вршена исправка вриједности ових потраживања. Руководство Предузећа сматра да не треба вршити исправку вриједности, пошто су сва та потраживања призната од стране купаца и вјерује да ће бити наплаћена када купци изађу из финансијских тешкоћа у којима се налазе. Тим купцима Предузеће не врши нове испоруке.

Ревизијом потраживања од купаца утврђено је такође да је Предузеће признало приход и исказало по том основу потраживања од купаца у финансијским извјештајима за 2004. годину по основу испоруке готових производа који су отпремљени 05.01.2004. године. Исказана вриједност ове продаје у финансијским извјештајима за 2004. годину је 221.625 КМ. Руководство Предузећа сматра да је то у реду јер је њихова пракса до сада била да се у финансијске извјештаје текуће године укључују продаје закључно са 10.01. наредне године. Оваква пракса није у складу са Рачуноводственим стандардима Републике Српске јер неадекватно разграничава пословне догађаје на крају пословне године. Ефекат оваквог третмана спорне продаје је прецијењеност прихода и потраживања од купаца за 2012. годину у износу од 221.625 КМ.

1. Као што је наведено у забиљешки бр. 4. констатовано је да предузеће Б има значајне неизмирене обавезе према добављачима. Пошто добављачи и сами имају проблеме у погледу пласмана својих производа, они су толерисали закашњења у плаћању и настављали са испоруком сировина. Међутим, у складу са заоштравањем финансијске дисциплине у привреди и финансијском сектору, неколико добављача је већ поднијело тужбе за наплату својих потраживања. Предузеће оспорава наведене тужбе, очекујући да ће се наставити неефикасан рад судова, а сматра да се финансијска дисциплина може успоставити тек након што се изврши цјеловита мултилатерална компензација у привреди Републике Српске и привреде са државом. Правна служба располаже подацима да укупне затезне камате по поднешеним тужбама износе 116.230 КМ. Поред тога, одговарајућим поступцима тестирања обавеза утврдили смо неевидентиране обавезе по основу уговорених провизија за агенте продаје настале у 2012. години у износу од 52.000 КМ. Руководство Предузећа сматра да је могуће оспорити наведене обавезе, те их зато није ни евидентирало, али правна служба сматра да за то не постоји правни основ.
2. Као што је наведено у забиљешки бр. 5 констатовано је постојање спора по основу тужби за надокнаду штете и накнаде члановима породица погинулих и "душевне боли" преживјелима у сабраћајној несрећи која се прије неколико година догодила у Француској. Предузеће А је тужено јер оптужба покушава доказати да је узрок несреће била грешка на мотору који је производ предузећа Б. Управа предузећа Б сматра да се коначни исход овог спора још увијек не може процијенити, те је тешко процијенити висину потенцијалне обавезе Предузећа као и потребно резервисање за те сврхе. Сматрамо да би ову чињеницу требало објавити у напоменама уз финансијске извјештаје.

***Негативно мишљење:***

**По нашем мишљењу, због значаја питања наведених у Основама за негативно мишљење, презентовани финансијски извештаји не дају истинит и објективан приказ финансијског положаја Предузећа А на дан 31. Децембра 2012. године, као и резултате његовог пословања и токове готовине за годину која се завршава на тај дан, у складу са рачуноводственим прописима.**

**Задатак број 2**

Вршимо ревизију финансијских извјештаја a.д. МНН за 2010. годину. Друштво је исказало слиједећи биланс стања:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **ОПИС** | **2009.** | **2010** |
| Опрема | 1.000.000 | 900.000 |
| Транспортна средства | 0 | 100.000 |
| Залихе | 3.000.000 | 3.000.000 |
| Потраживања за ПДВ (за аутомобил) |  | 17.000 |
| Новчана средства | 100.000 | 100.000 |
| **АКТИВА** | **4.100.000** | **4.117.000** |
| Краткорочне обвезе | 600.000 | 217.000 |
| Дугорочне обавезе | 2.600.000 | 3.000.000 |
| КАПИТАЛ | 900.000 | 900.000 |
| **ПАСИВА** | **4.100.000** | **4.117.000** |

Ревизорски тим је провео све доказне поступке и нису утврђене значајне неправилности. Међутим, ревизорски тим мора расправити још слиједећу спорну ситуацију:

Опрема је набављена у децембру 2009 и активирана (стављена у употребу) 31.12.2009.

На дан 30.12.2010 купљен је аутомобил за потребе кабинета генералног директора према фактури на износ 100.000 + 17% ПДВ. Током 2010 године није било отуђења некретнина постројења и опреме.

У Биљешкама уз финансијске извјештаје друштво је, поред осталог, објавило:

Некретнине постројења и опрема почетно се признају по трошку набавке. Накнадно вредновање врши се по трошку набавке умањеном за акумулирану амортизацију. Примјењују се слиједеће стопе амортизације: за опрему 10%, за транспортна средства 15%.

Наша ревизорска фирма има утврђену слиједећу политику утврђивања значајности (материјалности): Укупна значајност се утврђује у висини од 1% укупних средстава ревидираног предузећа. Распоред значајности на поједине позиције врши се сразмјерно њиховој величини на дан 31.12.2010. Све позиције биланса се укључују у распоред почетне значајности.

**ОДГОВОРИТЕ:**

а) колики је износ почетне значајности (материјалности) ? **(4 бода)**

б) колики је износ почетне значајности (материјалности) распоређен на стална средства? **(4 бода)**

ц) Према Међународном ревизорском стандарду 700, ревизор треба изразити позитивно мишљење када закључи да су финансијски извјештаји саста­вљени, у свим значајним одредницама, у складу с примјењивим оквиром финансијског извјештавања. Међутим, ако ревизор закључи да, на основу добијених ревизијских доказа, финансијски извјештаји као цјелина нису без значајног погрешног приказивања или не може прикупити довољне и примјерене ревизијске доказе да би закључио како су финансијски извјештаји као цјелина без значајног погрешног приказивања, он ће модификовати мишљење у ревизоровом извјештају у складу с МРевС-ом 705.

Да ли ће у случају који је описан у задатку ревизор изразити позитивно мишљење у складу са МРевС 700 или ревизор треба модификовати мишљење у складу са МРевС 705.? **(4 бода)**

д) 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, на основу прикупљених ревизијских доказа, 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? **(4 бода)**

е) Постоји ли прецјењивање или потцјењивање елемената финансијских извјештаја? Ако сматрате да постоји, опишите због чега то сматрате и наведите износ прецјењивања или т

ф) Требате дати ревизорско мишљење о финансијским извјештајима МНН а.д. у складу са међународним ревизорским стандардима. Није потребан цјеловит текст ревизорског мишљења него само пасуси у којима се изражава мишљење и евентуално пасуси у којима се објашњава основ за модификацију и пасуси у којима се наглашавају одређене чињенице. (**10 бодова)**

ОДГОВОР

а) укупна значајност износи 41.170 КМ ( 4.117.000 x 1% = 41.170) **(4 бода)**

б) значајност распоређена на стална средства износи 5.000 КМ (4500 + 500) а према доњој табели **(4 бода)**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **ОПИС** | **2010** | РАСПОРЕД  ЗНАЧАЈНОСТИ | Израчун |
| Опрема | 900.000 | 4500 | 900.000 / 8.234.000 x 41.170 |
| Транспортна средства | 100.000 | 500 | 100.000 / 8.234.000 x 41.170 |
| Залихе | 3.000.000 | 15000 | 3.000.000 / 8.234.000 x 41.170 |
| Потраживања за ПДВ | 17.000 | 85 | 17.000 / 8.234.000 x 41.170 |
| Новчана средства | 100.000 | 500 | 100.000 / 8.234.000 x 41.170 |
| Краткорочне обвезе | 217.000 | 1085 | 217.000 / 8.234.000 x 41.170 |
| Дугорочне обавезе | 3.000.000 | 15000 | 3.000.000 / 8.234.000 x 41.170 |
| Капитал | 900.000 | 4500 | 900.000 / 8.234.000 x 41.170 |
| Збир позиција | **8.234.000** | **41.170** |  |

ц) ревизор треба модификовати мишљење у складу са МРевС 705. **(4 бода)**

д) У задатку има основа за модификацију ревизорског мишљења. Разлог: (прва алинеја) финансијски извјештаји као цјелина нису без значајног погрешног приказивања; **(4 бода)**

е) Постоји прецјењивање елемената финансијских извјештаја . Подцијењена су стална средства за укупан износ од 17.000 КМ,а за исти износ су прецијењена потраживања за улазни ПДВ **(4 бода)**

ф) Мишљење с резервом **(10 бодова)**

**Основа за мишљење са резервом**

Друштво је на дан 31.12. исказала потраживања за улазни ПДВ у износу од 17.000 КМ. Према МРС 16, повратни порези и износи наплаћени у име других не могу се укључити у трошак набавке некретнине. Међутим, пошто према Закону о ПДВ није могуће извршити поврат ПДВ плаћеног за путничка возила која се користе за потребе менаџмента, друштво није могло исказати потраживања за ПДВ. Због ове неправилности транспортна средства друштва су потцјењена за 17.000 КМ, а за исти износ су прецјењена потраживања за улазни ПДВ.

**Мишљење (с резервом)**

Осим за учинке наведене у претходном поглављу, по нашем мишљењу финансијски извјештаји представљају фер приказ финанцијског стања привредног друштва МНН на дан 31. 12. 2010., те његова пословног резултата и новчаних токова тада завршене године, у складу са Међународним стандардима финансијског извјештавања.