

КОМИСИЈА ЗА РАЧУНОВОДСТВО И РЕВИЗИЈУ
БОСНЕ И ХЕРЦЕГОВИНЕ

ИСПИТ ЗА СТИЦАЊЕ ПРОФЕСИОНАЛНОГ ЗВАЊА
ОВЛАШЋЕНИ РЕВИЗОР
(ИСПИТНИ ТЕРМИН: НОВЕМБАР 2015.ГОДИНЕ)

ПРЕДМЕТ 11:
НАПРЕДНА РЕВИЗИЈА

ЕСЕЈИ

Есеј бр. 1 – Професионална етика ревизије

**(а) Објасните потребу за кодексом етике за за рачуноводствену професију
(5 бодова)**

Етика свађена као скуп моралних принципа, правила понашања и вриједности је један од стубова људског друштва. У циљу обезбјеђења етичког понашања одговарајуће норме се успостављају законским прописима, а поодавно се успоставила пракса да поједине професије (љекари, адвокати, рачуновође, ...) кроз одређене форме саморегулације успостављају одређена правила понашања како би обезбиједиле етичко понашање својих чланова/припадника.

Сврха и циљ сваког, па и кодекса етике за рачуноводствену професију, је да се, поред одговарајуће стручне компетентности као обавезе и претпоставке за рад, члановима професије дају што прецизније смјернице понашања у обављању своје професије које треба да им помогну да чувају професионални положај и да се понашају у свим практичним и животним ситуацијама на начин који ће чувати и повећати углед њихове струке и одгов одговорност према јавности. Кодекси етике су конципирани тако да обезбиједи да се сваки члан или припадник професије понаша у складу са утврђеним стандардима. Оавко схваћени кодекси етике представљају скуп правила професионалног понашања који обавезу сваког припадника/члана приликом обављања стручних задатака и послова и рјешавања конкретних случајева или проблема у пракси. На примјер, ревизор као појединац и ревизорска фирма су дужни да се понашају у складу са принципом независности, дужни су да буду и остану независни према клијенту током ревизије и да кориснике ревидованих финансијских извјештаја увјере или убиједи да су заиста независни, јер иначе њихов ангажман у цјелини укључујући и Извјешта и мишљење постају безпредменти.

Да би се јавности доказало да се професионалне рачуновође уопште, а посебно приликом ревизије финансијских извјештаја, као професионално најкомплекснијим и јавно најодговорнијим ангажманом, понашају у складу са етичким кодексом, који су сами себи наметнули, правила понашања која кодекс садржи треба да буду доступна не само члановима професије, него и јавности. Стога се примјенљиви кодекси етике за професионалне рачуновође јавно објављују. Правила понашања утврђена етичким кодексом, поготово хармонизована или опште примјенљива, поред експлицитног прописивања шта и како треба да уради сваки члан професије, доводе и до уједначавања начина и приступа у раду. Овако постављена правила стога представљају и критеријум који професија, односно одговарајућа професионална тијела, користе за (пр)оцјену рада и понашања својих чланова, и обезбјеђење заштите уколико се понашају у складу са тим правилима.

Кодекс етике за професионалне рачуновође доносе одговарајућа професионална тијела. При томе су они у појединим земљама у савременим условима, или идентични, или

високо хармонизовани, а на међународном плану су најпознатији и са највећим утицајем на ову професију у свијету, Кодекс професионалног понашања чланова АИЦПА у САД и Етички кодекс за професионалне рачуновође ИФАЦ –а.

(б) Наведите суштину и основну структуру ИФАЦ–овог кодекса етике за професионалне рачуновође

(5 бодова)

Међународна федерација рачуновођа (ИФАЦ), односно њен Одбор за међународне стандарде етике за рачуновође усваја и објављује Етички кодекс за професионалне рачуновође. Професионалне национале организације рачуновођа које су чланице ИФАЦ-а, превode кодекс на домицилне језике и обезбјеђују његову примјену. Етички кодекс је дио мисије ИФАЦ-а у развоју и јачању рачуноводствене професије на свјетском нивоу која, уз хармонизоване стандарде, може дфа пружи висок квалитет услуга које су у јавном интересу. Према томе, ИФАЦ-ов етички кодекс је основа на којој се заснивају етички захтјеви у земљама чије су професионалне асоцијације чланице ИФАЦ-а.

Циљеви и основни принципи ИФАЦ-овог етичког кодекса важе, односно обавезни су за све професионалне рачуноводствене експерте, како оне који раде у пракси од јавног значаја, тако и у било којој другој дјелатности, осим када постоји посебно наведено ограничење. Овим кодексом професионалног понашања дефинисани су циљеви рачуноводстве професије која треба да функционише према највишим стандардима професионализма, ефикасности рада и да удоволји захтјевима јавног интереса. Наведени циљеви треба да допринесу повећању: повјерења, професионализма, квалитета услуга и сигурности за кориснике финансијских извјештаја.

ИФАЦ-ов етички кодекс се састоји из три дијела:

1. Дио А – општа примјена кодекса
2. Дио Б – професионалне рачуновође у јавној пракси
3. Дио Ц – професионалне рачуновође у привреди.

(в) Објасните принцип професионалне оспособљености и дужне пажње

(5 бодова)

Овај принцип је утврђен у дијелу А – општа примјена ИФАЦ-овог етичког кодекса (одјелак 130). Принцип професионалне оспособљености и дужне пажње обавезује сваког професионалног рачуновођу, без обзира гдје обавља своју праксу, односно коме пружа своје услуге, на:

1. професионалну способност и знање које обезбјеђује пружање услуга на компетентном нивоу, и
2. посвећеност и пажљив рад приликом пружања услуга у складу са рачуноводственим и ревизорским стандардима.

Овако схваћена професионална оспособљеност се обезбјеђује, не само кроз стицање професионалне оспособљености (кроз редовно формално и/или образовање у организацији професионалне асоцијације), него и кроз континуирано одржавање професионалне оспособљености (кроз различите облике и форме индивидуалне и организоване професионалне едукације након стицања професионалног оспособљавања).

Стицање професионалне оспособљености захтијева и подразумијева висок стандард општег образовања и посебно образовање, обуку и полагање испита из предмета који су значајни за професију и одређено радно искуство. Наведени стандарди су хармонизовани на међународном нивоу и уколико се досљедно примијене омогућавају (будућим) члановима рачуноводствене професије да своје услуге могу успјешно

пружати и изван оквира земље у којој су професионалну оспособљеност стекли. У том смислу је одговорност на институцијама за формално и професионално оспособљавање да наведени захтјев обезбиједе.

Континуирано одржавање професионалне оспособљености има за циљ да члановима рачуноводствене професије обезбиједи, не само одржавање достигнутог степена оспособљености, него и стално праћење развоја теорије, праксе и регулативеу области рачуноводства и ревизије, како би корисницима могли пружити услуге засноване на актуелним и важећим концептима и регулативи.

(г) Објасните принцип независности

(5 бодова)

Независност је не само етички принцип, него суштина ревизорске професије. У теорији и пракси ревизије она се посматра и третира као концепт, као постулат и као један од опште прихваћених стандарда ревизије. Независност ревизора који пружа услуге верификације финансијских извјештаја или неке друге услуге увјеравања је основна и најважнија карактеристика ревизорске, ко и рачуноводствене професије у најширем смислу. Према ИФАЦ-овом етичком кодексу независност ревизора треба посматрати и процјењивати као:

1. независност става или ума – на начин да обезбјеђује изражавање закључака без утицаја који доводе у питање професионално расуђивање и професионалан став. То омогућава ревизору да дјелује независно, објективни и професионално повјерљиво.
2. независност дјеловања – на начин да ревизор треба избјегавати чињенице и околности на основу којих разумна и информисана особа може посумњати у интегритет, објективност и професионалну оспособљеност ревизорске фирме или појединца и на тај начин извјештај ревизора довести у питање као пристрасан.

Примјена, односно обезбјеђење независности у пракси ревизије подразумијева да ревизор, односно ревизорски тим, самостално планира ревизију, процјењује материјалност и ризик, прибавља доказе у складу са властитим планом/стратегијом и програмима ревизије и самостално и непристрасно изводи закључе, те на основу тога бира примјерено ревизорско мишљење и сачињава извјештај.

Обебјеђење наведеног независног понашања и дјеловања ревизора је изложено бројним ризицима и пријетњама које могу нарушити и/или довести у питање његову независност, као што су, на примјер:

- постојање или могућност стицања директног материјалног интереса код клијента коме пружа услуге;
- претходно чланство у органима управљања, у пословима или радно ангажовање ког клијента код кога разматра ангажман;
- пружање других услуга клијенту, посебно уколико се оне односе на управљачке функције;
- личне или породичне везе са клијентом ревизије;
- високо учешће прихода од појединачног клијента у укупним приходима ревизорске фирме;
- прихватање роба или услуга као поклона и/или накнаде за услуге ревизије;
- постојање судских спорова или пријетње судских спорова са клијентом ревизије;
- дугогодишња повезаност одговорног особља ревизорске фирме са клијентом ревизије;
- ...

Есеј бр. 2 – Системи интерних контрола и ревизија финансијских извјештаја

(а) Наведите компоненте система интерних контрола и објасните појам и значај контролних активности за квалитет и поузданост овог система

(5 бодова)

Иако су уобичајена асоцијација на интерну контролу најчешће контролне активности или контролни поступци који се проводе кроз цијелу организациону структуру и од стране готово свих запослених у одређеној организацији, интерна контрола у савременим условима представља сложени систем кога чине сљедеће компоненте:

1. контролно окружење,
2. процес процјене ризика од стране правног лица/организације,
3. информациони систем, укључујући повезане пословне процесе, који је значајан за финансијско извјештавање и комуницирање,
4. контролне активности (поступци или процедуре), и
5. надзор над контролама.

Контролне активности представљају политике и поступке који помажу управи/руководству да обезбиједи провођење њених управљачких акција. Оне обезбјеђују предузимање потребних радњи/акција које су у функцији контроле ризика који могу угрозити функционисање и онемогућити остваривање циљева организације/правног лица. У наведеном смислу контролне активности чине: (1) контролне политике, које одређују шта се треба радити да би се остварили одређени циљеви контроле, и (2) контролне поступке, као конкретне активности или задатке које треба да проведу појединци у организацији/правном лицу за спровођење те политике. Контролни поступци обухватају три основне функције које морају бити одвојене и адекватно надгледане:

1. овлаштење – давање права за покретање трансакција и стварање обавеза у име организације/правног лица,
2. заштита – физичка контрола над средствима/ресурсима и пословним књигама, и
3. евидентирање – сачињавање документованих доказа о трансакцијама и њихово књижење у рачуноводственим евиденцијама.

Циљ ефикасне интерне контроле је адекватно раздвајање ове три функције. Контролни поступци уобичајено обухватају:

- раздвајање/сегрегација дужности,
- одговарајуће одобравање трансакција и активности,
- физичко чување средстава и пословних књига,
- независне провјере извршења постављених задатака, и
- адекватни документи и евиденције.

Важно је напоменути да, у складу са успостављеним и формализованим системом интерних контрола, одговарајући контролни поступци су предвиђени прописани за сваког запосленог у складу са природом и карактером послова и задатака на којима су ангажовани, тако да је њихово провођење саставни дио радних задатака свих запослених. При томе, руководећа радна мјеста кроз цијелу организациону структуру имају посебно наглашене функције надзора и надгледања да ли њихови подређени разумију и адекватно проводе прописане контролне активности кроз свакодневно обављање њихових послова и задатака.

(б) Објасните појам контролног окружења и његов значај за систем интерних контрола

(5 бодова)

Контролно окружење је битна и незаобилана компонента система интерних контрола и стога ревизор треба да стекне одговарајуће разумијевање контролног окружења. Контролно окружење обухвата тзв, „тон на врху“ који утиче на свијест запослених о контроли, односно управљачке функције и ставове, свијест и поступке руководства и лица одговорних за управљање који се односе на интерну контролу и њен значај за правно лице. Овако схваћено контролно окружење је основ успостављања и функционисања ефикасног система интерних контрола.

Разумијевање контролног окружења правног лица – клијента ревизије, као уосталом и других компоненти и система интерних контрола као цјелине, у ствари значи оцјену:

- Адекватности или осмишљености контролног окружења и
- Да ли и на који начин је контролно окружење примијењено или како функционише?

Имајући у виду одговорност руководства и лица одговорних за управљање за контролно окружење и спречавање и откривање криминалних радњи и грешака, при процјени контролног окружења ревизор испитује на који начин је руководство, уз надзор лица одговорних за управљање, креирало и одржава ниво културе поштења и етичког понашања, те успоставило одговарајуће контроле у функцији спречавања и откривања криминалних радњи и грешака.

Приликом (пр)оцјене адекватности успостављеног контролног окружења се, према *МСР 315 – Идентификовање и процјена ризика материјално погрешних исказа путем разумијевања ентитета и његовог окружења*, разматрају слједећи елементи и начин на који су они укључени у процедуре правног лица:

- Комуницирање и спровођење интегритета и етичких вриједности,
- Посвећеност стручности,
- Учешће лица одговорних за управљање (независност у односу на руководство, искуство и углед, укљученост у надзор над активностима, веза са интерним и екстерним ревизорима и сл.),
- Филозофија и пословни стил руководства,
- Организациона структура,
- Додјелјивање овлаштења и одговорности,
- Политике и пракса у вези са људским ресурсима.

Ревизорски докази у функцији процјене контролног окружења се прибављају комбинацијом упита и других поступака процјене ризика, на примјер, прегледањем и провјером докумената – постојање формалног кодекса понашања и провјера да ли се он поштује, односно да ли руководство поступа у складу са кодексом, како се понаша према кршењу и сл. При томе, треба имати у виду да у мањим правним лицима по правилу не морају постојати формализовани документи о контролном окружењу, јер је комуникација руководства са запосленима неформална, а да је при томе ипак ефективна (на примјер, „лични примјер“ који потврђује посвећеност руководства етичким вриједностима, може бити ефикаснији од кодекса понашања у писаној форми до кога се много „не држи“.).

Поред наведеног, приликом процјене контролног окружења треба посебну пажњу посветити општој одговорности лица одговорних за управљање (кодекси праксе, смјернице и други прописи) јер би они требали бити „противтежа“ притисцима руководства у вези са финансијским извјештавањем, који могу настати у околностима у којима су мотивациони механизми и награђивање руководства везани за резултате исказане у финансијским извјештајима. У том погледу треба провјерити постојање,

надлежности и функционисање Одбора за ревизију, посебно у домену њиховог разумијевања пословних трансакција и адекватности њиховог рачуноводственог обухватања у складу са примјенљивим оквиром за финансијско извјештавање.

Значај процјене контролног окружења за ревизију финансијских извјештаја, у контексту оцјене система интерних контрола правног лица – клијента ревизије, се огледа у утицају који контролно окружење има на процјену ризика материјалне грешке. Ревизор треба да процјени да ли адекватност контролног окружења представља добру основу за адекватност и квалитет осталих компоненти интерне контроле, односно да ли су оне „угрожене“ евидентним слабостима контролног окружења. Надаље, треба размотрити промјене контролног окружења, позитивне или негативне на поузданост система интерних контрола.

Задовољавајуће контролно окружење, као како се с правом наглашава исходиште система интерних контрола, умањује ризик материјалне грешке (иако га не може у цјелости елиминисати, јер контролно окружење само по себи не спречава, не открива и не исправља материјалне грешке) и тиме директно утиче на општи план или стратегију ревизије, односно природу, вријеме и обим поступака ревизије. Насупрот томе, слабости контролног окружења детерминишу мању ефективност контрола те повећавају ризик настанка грешака, поготово услед криминалних радњи.

(в) Објасните на који начин и зашто ревизор приликом ревизије финансијских извјештаја разматра систем интерних контрола клијента ревизије

(5 бодова)

Испитивање и процјена система интерних контрола клијента ревизије је обавезан и важан дио укупног ангажмана на ревизији финансијских извјештаја и то и у фази планирања и у фази провођења ревизорских испитивања или тестова. Разлог је веома једноставан ако се зна да постојање и функционисање овог система битно детерминише истинитост и објективност информација садржаних у финансијским извјештајима клијента ревизије.

Ревизорски приступ процјени и вредновању система интерних контрола клијента ревизије проводи се кроз сљедеће поступке:

1. Постизање довољног нивоа разумијевања укупног система интерних контрола клијента ревизије,
2. Процјена контролног ризика,
3. Провођење одговарајућих тестова контрола,
4. Поновна процјена контролног ризика, и
5. Одређивање учинка коначне процјене контролног ризика на даљи ток ревизије (програме ревизије и доказне тестове).

У складу са општим моделом ревизије финансијских извјештаја, прије него што приступи планирању врсте и обима суштинских испитивања и тестова ревизор треба да процјени ниво контролног ризика и могућност ослањања на системе интерних контрола клијента. При томе процјена нивоа контролног ризика на нивоу који је нижи од максималног омогућава смањење обима суштинских тестова уз задржавање укупног ризика ревизије на прихватљивом нивоу, али није и не може бити замјена за суштинске тестове. Другим ријечима, тестови контрола и суштински тестови су комплементарни и саставни су дио добро дизајниране стратегије, односно плана и програма ревизије који могу обезбиједити прибављање задовољавајућих доказа ревизије.

Цјеловито упознавање и разумијевање система интерних контрола клијента ревизије у складу са захтјевима релевантних Међународних стандарда ревизије се може обзбиједити кроз:

- Извођење прелиминарног прегледа,
- Документовање система интерне контроле,
- Идентификовање циклуса трансакција,
- Извођење процедуре „шетња кроз“,
- Идентификовање контролних процедура на које се може ослонити,
- Провођење тестова контрола.

(г) Објасните сврху, циљ и обавезност тестова контрола

(5 бодова)

Тестови контрола су поступци ревизије који се креирају, планирају у проводе са циљем да се провјери функционисање система контрола, а посебно контролних активности, поступака или процедура, ради детаљнијег упознавања и разумијевања система интерних контрола клијента ревизије, а нарочито ради тестирања процјене нивоа контролног ризика.

Упознавање и (пр)оцјена система интерних контрола клијента ревизије је незаобилазан задатак ревизорског тима из два разлога: (1) зато што му то може помоћи у провођењу ревизије уколико оцијени да постоје услови за ослањање на систем интерних контрола клијента, и (2) зато што, чак и ако донесе одлуку о неослањању на системе интерних контрола, ревизор треба прикупити одређене информације о том систему (степену развијености и формализације и посебно функционисању) како би могао клијенту ревизије у посебном извјештају (у складу са МСП 265 – *Саопштавање недостатака у интерној контроли лицима овлашћеним за управљање и руководству*) доставити своја запажања, оцјене и препоруке у функцији унапређења овог важног система. На основу наведеног се намеће закључак да су тестови одабраних кључних контролних поступака и процедура обавезни за ревизорски тим чак и у случајевима када је њихова процјена да је контролни ризик максималан, јер се поставља питања на основу чега би могли, уколико се детаљно не посвете испитивању интерних контрола, квалитетно испунити своју обавезу утврђену у МСП 265.

Веома важна активност у фази планирања ревизије је упознавање са рачуноводственим информационом системом и системом интерних контрола клијента. Прикупљене информације, сазнања и иницијални докази о постојању и функционисању система интерних контрола су основа за процјену нивоа укупног контролног ризика и нивоа контролног ризика у кључним пословним процесима и релевантним рачуноводственим циклусима. У зависности од те процјене ревизор ће донијети одлуку о (не)ослањању на одређене контроле, планирати и провести одговарајуће тестове контрола, који ће потврдити или одбацити иницијалну процјену да је контролни ризик у одређеном подручју или рачуноводственом циклусу мањи од максималног, те у складу са тим коначно утврдити програме ревизије. При томе је правило, које поврћује оправданост оваквог приступа, да у случају када тестови контрола потврде да је била оправдана процјена контролног ризика нижим од максималног, могуће прибавити довољно адекватних доказа ревизије у вези са датим рачуноводственим циклусом, проводећи мањи обим доказних испитивања.

Есеј бр. 3

Према одредбама МСР-а 240 – Ревизорове одговорности у вези са преварама у ревизији финансијских извјештаја дефинишите:

- a) Разлику између појмова превара и грешка у финансијским извјештајима (2 бода)**
- b) Које преваре ревизор разматра при ревизији финансијских извјештаја (2 бода)**
- c) Да ли ревизор може донијети правну одлуку о томе да ли је превара стварно настала (2 бода)**
- d) Ко сноси одговорност за превенцију и откривање превара у финансијским извјештајима друштва (2 бода)**
- e) Каква је одговорност ревизора у складу са овим стандардом (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 бодова)**

Одговор:

- a) Погрешна приказивања у финансијским извјештајима могу настати услјед 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 преварног 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 стјецање 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 услјед преваре већи је него ризик неоткривања погрешног приказа услјед грешке. То је стога што превара може укључивати софистициране и пажљиво организоване схеме обликоване да исту прикрију, као што су проневијера, 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, презентирати преварне финансијске информације или заобићи контролне поступке које су обликоване као превенција сличним преварама од стране осталих дјелатника.

ЗАДАЦИ

ЗАДАТАК БРОЈ 1:

ПРЕДУЗЕЋЕ „А“

Ваше друштво за ревизију је половином маја 2012. године, након што је одабрано на тендеру, закључило уговор о ревизији финансијских извјештаја за 2012. годину са клијентом „А“, предузећем које послује у области прерађивачке индустрије.

Предузеће „А“ 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		
1. Нематеријална улагања	716.327	716.327
2. Основна средства (НПО и инвестиционе некретнине)	6.479.774	7.174.867
- Грађевински објекти	2.433.124	2.594.783
- Постројења и опрема	1.906.868	2.120.361
- Аванси и ОС у припреми	2.139.782	2.459.723
ОБРТНА/ТЕКУЋА СРЕДСТВА	9.092.714	9.316.988
1. Залихе	4.100.752	4.767.999
2. Краткорочна потраживања и пласмани	4.875.023	4.324.786
3. Готовина и еквиваленти готовине	31.640	183.417
4. Порез на додату вриједност	22.200	18.273
5. Активна временска разграничења	63.099	22.503
ГУБИТАК ИЗНАД ВИСИНЕ КАПИТАЛА	2.514.735	-
ПОСЛОВНА АКТИВА	18.803.550	17.208.182
ВАНБИЛАНСНА АКТИВА	221.965	824.643
УКУПНА АКТИВА	19.025.515	18.032.825
КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЕ	-	90.917
Основни капитал	7.060.394	7.060.394
Резерве	-	7.479
Нераспоређени добитак	-	3.247.317
Губитак до висине капитала	7.060.394	10.224.273
- Губитак ранијих година	6.969.477	10.224.273
- Губитак текуће године	90.917	-
ДУГОРОЧНА РЕЗЕРВИСАЊА	200.000	-
ДУГОРОЧНЕ ОБАВЕЗЕ	252.752	-
КРАТКОРОЧНЕ ОБАВЕЗЕ	18.350.798	17.117.265
ПОСЛОВНА ПАСИВА	18.803.550	17.208.182
ВАНБИЛАНСНА ПАСИВА	221.965	824.643
УКУПНА ПАСИВА	19.025.515	18.032.825

БИЛАНС УСПЈЕХА

У периоду од 01. до 31.12.2012. године

(у КМ)

ОПИС/ПОЗИЦИЈЕ	2012.	2011.
ПОСЛОВНИ ПРИХОДИ	10.918.166	15.221.307
1. Приходи од продаје робе	7.434.547	9.437.611
2. Приходи од продаје учинака	3.169.708	4.628.457
3. Повећање вриједности залиха учинака	-	598.924
4. Смањење вриједности залиха учинака	101.554	-
5. Остали пословни приходи	415.465	556.315
ПОСЛОВНИ РАСХОДИ	12.750.989	16.013.648
1. Набавна вриједност продате робе	6.849.298	8.609.652
2. Трошкови материјала	2.357.187	3.678.045
3. Трошкови зарада, накнада зарада и остали л. расходи	2.582.839	2.789.052
4. Трошкови производних услуга	247.803	227.534
7. Трошкови амортизације и резервисања	430.356	463.677
8. Нематеријални трошкови	110.496	102.504
9. Трошкови пореза и доприноса	173.010	142.184
Пословни губитак	1.832.823	792.341
ФИНАНСИЈСКИ ПРИХОДИ	1.406	437
ФИНАНСИЈСКИ РАСХОДИ	240.066	216.030
ГУБИТАК РЕДОВНЕ АКТИВНОСТИ	2.071.483	1.007.934
ОСТАЛИ ПРИХОДИ	400.913	5.102.383
ОСТАЛИ РАСХОДИ	935.082	847.132
ДОБИТАК по основу осталих П и Р	-	4.255.251
ГУБИТАК по основу осталих П и Р	534.169	-
ДОБИТАК ПРИЈЕ ОПОРЕЗИВАЊА	-	3.247.317
ГУБИТАК ПРИЈЕ ОПОРЕЗИВАЊА	2.605.652	-
НЕТО ДОБИТАК ТЕКУЋЕ ГОДИНЕ	-	3.247.317
НЕТО ГУБИТАК ТЕКУЋЕ ГОДИНЕ	2.605.652	-
УКУПНИ ПРИХОДИ	11.320.485	20.324.127
УКУПНИ РАСХОДИ	13.926.137	17.076.810
НЕТО ДОБИТАК/ГУБИТАК ПЕРИОДА	-2.605.652	3.247.317

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

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 1:

С обзиром на пријетећу несолвентност и готово «негативан» капитал у претходној години надлежни орган управљања је у првој половини 2012. године покушао докапитализовати предузеће како би се јачањем капитала покрили кумулирани губици и обезбиједила гарантна супстанца за наставак пословања. Нажалост, покушај докапитализације у износу од 5 милиона КМ није успио што је додатно неповољно утицало на пословање предузећа до краја године. То је, уз губитак текућег периода од

2,6 милиона и даље кумулирање губитака, имало за резултат да је предузетеће на крају 2012. године исказало губитак изнад висине капитала у износу од 2,5 милиона КМ.

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 2:

Примјеном одговарајућих поступака ревизије нематеријалних улагања утврдили смо да је предузетеће „А“ током 2011. године капитализовало улагања у истраживање и развој у укупном износу од 716.327 КМ у складу са ранијом праксом и рачуноводственом политиком овог предузећа. Управа предузећа је, у оквиру преласка на МСФИ почетком 2012. године, утврдила нову рачуноводствену политику, која у складу са МРС 38 – Нематеријална средства, дозвољава капитализовање само трошкова насталих у фази развоја.

Прибављени докази потврђују да је од наведеног износа било могуће капитализовати 215.500 КМ, док се преостали издаци односе на фазу истраживања и на претходне периоде. Управа без обзира на наша упозорења и захтјеве МРС 38 и МРС 8 одбија да изврши потребне корекције.

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 3:

На основу старосне структуре потраживања од купаца, која су усаглашена путем извода отворених ставки и конфирмације, утврдили смо да потраживања од купаца укључују и дио потраживања која су старија од годину дана у износу од 285.300 КМ. Иако рачуноводствена политика клијента у овом домену налаже исправку вриједности оваквих потраживања, Управа предузећа сматра да не треба вршити исправку вриједности ових потраживања. Њено образложење је да се ради о потраживањима која су купци признали и да ће, сходно досадашњим искуствима са купцима на која се односе (ради се о дугогодишњим пословним партнерима) ова потраживања бити ускоро наплаћена, јер је то услов за нове дугорочне уговоре са тим купцима, чије се потписивање очекује до половине 2013. године.

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 4:

У структури залиха на дан 31.12.2012. године, према књиговодственим подацима значајно учешће имају залихе резервних дијелова. Дио тих залиха, књиговодствене вриједности 608.500 КМ је набављен прије 5 година и односи се на одржавање производне линије која је у међувремену замијењена са новом технолошком опремом за коју наведени резервни дијелови нису одговарајући. Служба продаје има могућност да ове спорне залихе прода велетрговцима, али уз дисконт од 30%. Управа сматра да је то превелики дисконт, те да ће успјети да током 2013. године прода ове залихе по набавној цијени купцима са којима су већ вођени разговори током 2012. године. Стога није прихватила да се спорне залихе превреднују по фер вриједности (могућој продајној цијени по процјени Службе продаје). По том основу би требало умањити вриједност залиха готових производа за 182.550 КМ и признати импаритетни губитак у том износу.

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 5:

Одговарајућим поступцима ревизије који се односе на правне спорове у које је укључено Предузетеће „А“, утврдили смо постојање спора по основу угрожавања животне средине. Наиме, током 2010. године дошло је до помора рибе у ријечи у коју производни погони Предузећа „А“ испуштају отпадне воде, те би један од потенцијалних узрочника би могло бити и ово Предузетеће. Руководство Предузећа сматра да је током свеобухватне истраге везане за овај еколошки инцидент презентовало одговарајуће доказе који би требало да га ослободе одговорности. Међутим, надлежни органи су поднијели тужбу, а међу окривљенима је и наш клијент. Коначни исход овог спора се још увијек не може процијенити, имајући у виду да

заштита животне средине код нас још увијек нема третман какав има у развијеном свијету. Стога је тешко процијенити висину потенцијалне обавезе Предузећа „А“, те није могуће извршити ни потребно резервисање за те сврхе. Сматрамо да би ову чињеницу требало објавити у напоменама уз финансијске извјештаје.

Руководство Предузећа се противи томе, јер сматра да је исход веома неизвјесан, а да би потенцирање овог питања у напоменама, могло нанијети штету имици Предузећа, које је извозник у земље Европске Уније.

*
* *

ОД ВАС СЕ ЗАХТИЈЕВА ДА:

1. **Објасните појам и суштину осталих ревизорских услуга.**

(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 применијените 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) ОСТАЛИ РЕВИЗОРСКИ ИЗВЈЕШТАЈИ

Најчешћи ангажман ревизора/ревизорске фирме има за циљ ревизију финансијских извјештаја која у суштини представља накнадну независну провјеру засновану на провођењу плана и програма ревизије и прибављању доказа, на основу којих уз тзв. разумно увјеравање ревизор треба да сачини *Извјештај ревизора* и у њему изрази своје мишљење о финансијским извјештајима који су били предмет ревизије.

Међутим, поред тога имајући у виду компетентност свог особља, као и одредбе Међународних стандарда и саопштења ревизије, контроле квалитета, прегледа, осталих

увјеравања и сродних услуга, ревизорска фирма може, уколико то клијенти, односно наручиоци таквих услуга захтијевају, пружати и друге врсте услуга, и то:

- Ревизија за специјалне сврхе,
- Преглед,
- Увјеравање,
- Уговорени поступци, и
- Компилација (састављање) финансијских извјештаја.

Наведене врсте ангажмана/услуга за резултат имају одговарајуће извјештаје, који су по форми и структури исти као и стандардни ревизорски извјештај о финансијским извјештајима, с тим да се у сваком од пасуса наводи одговарајуће објашњење предмета ревизије, начин на који је ревизија извршена и изражава мишљење.

Основна и суштинска разлика наведених осталих услуга ревизије у односу на стандардни ангажман на ревизији финансијских извјештаја је у степену увјеравања, што се може представити сљедећим прегледом:

Врста услуге	РЕВИЗИЈА	ПРЕГЛЕД И ДРУГИ АНГАЖМАНИ РАДИ ПРУЖАЊА УВЈЕРАВАЊА	СРОДНЕ УСЛУГЕ (уговорени поступци, компилација информација,...)
	↓	↓	↓
Степен увјеравања	Разумно увјерење (Високи, али не апсолутни степен увјерења)	Умјерено увјеравање (Умјерени или ограничени степен увјерења)	Не пружа се увјеравање (Не изражава се никакав степен увјеравања)
	↓	↓	↓
Извјештај или налаз	Позитивна форма увјеравања о тврдњама	Негативна форма увјеравања о тврдњама	Фактички налаз и идентификација састављених информација

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

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	7.196.101	0,5 до 2	2	143.922
Обртна средства	9.092.714	5 до 10	5	454.636
Капитал (*)	-2.514.735	1 до 5	0	0
Текуће обавезе	18.350.798	5 до 10	5	917.540
Пословни приход	10.918.166	0,5 до 2	2	218.363
Нето добит/губитак	-2.605.652	5 до 10	0	0
ПРОЦИЈЕЊЕНА МАТЕРИЈАЛНОСТ				433.615
ЗАОКРУЖЕНО				430.000

(*) Губитак изнад капитала

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 1:

С обзиром на пријетећу несолвентност и готово «негативан» капитал у претходној години надлежни орган управљања је у првој половини 2012. године покушао докапитализовати предузеће како би се јачањем капитала покрили кумулирани губици и обезбиједила гарантна супстанца за наставак пословања. Нажалост, покушај докапитализације у износу од 5 милиона КМ није успио што је додатно неповољно утицало на пословање предузећа до краја године. То је, уз губитак текућег периода од 2,6 милиона и даље кумулирање губитака, имало за резултат да је предузетеће на крају 2012. године исказало губитак изнад висине капитала у износу од 2,5 милиона 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 „А“ 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 односу на дато мишљење, скрећемо пажњу на напомену наведену у претходном пасусу која указује да је предузеће „А“ на дан 31.12.2012. године остварило губитак изнад висине капитала у износу од 2,5 милиона КМ, што би могло угрозити сталност пословања у наредном периоду уколико предузеће не успије да обезбиједи додатни капитал и тиме услове и претпоставке за стабилизацију пословања и рентабилно пословање које ће значити прекид пословања са губитком.

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 2:

Основа за мишљење са резервом¹

Примјеном одговарајућих поступака ревизије нематеријалних улагања утврдили смо да је предузеће „А“ током 2011. године капитализовало улагања у истраживање и развој у укупном износу од 716.327 КМ у складу са ранијом праксом и рачуноводственом политиком овог предузећа. Управа предузећа је, у оквиру преласка на МСФИ почетком 2012. године, утврдила нову рачуноводствену политику, која у складу са МРС 38 – Нематеријална средства, дозвољава капитализовање само трошкова насталих у фази развоја.

Прибављени докази потврђују да је од наведеног износа било могуће капитализовати 215.500 КМ, док се преостали издаци односе на фазу истраживања и на претходне

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.

периоде. Управа без обзира на наша упозорења и захтјеве MPC 38 и MPC 8 одбија да изврши потребне корекције.

Мишљење са резервом

Према нашем мишљењу, осим за ефекте питања описаних у (претходном) пасусу Основа за мишљење са резервом, финансијски извјештаји дају истинит и објективан приказ по свим материјално значајним аспектима /или истинито и објективно приказују/ финансијског стања предузећа „А“ на дан 31.12.2012. године и резултата његовог пословања у 2012. години у складу са Међународним стандардима финансијског извјештавања (потребна корекција је изнад прага значајности).

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 3:

На основу старосне структуре потраживања од купаца, која су усаглашена путем извода отворених ставки и конфирмације, утврдили смо да потраживања од купаца укључују и дио потраживања која су старија од годину дана у износу од 285.300 КМ. Иако рачуноводствена политика клијента у овом домену налаже исправку вриједности оваквих потраживања, Управа предузећа сматра да не треба вршити исправку вриједности ових потраживања. Њено образложење је да се ради о потраживањима која су купци признали и да ће, сходно досадашњим искуствима са купцима на која се односе (ради се о дугогодишњим пословним партнерима) ова потраживања бити ускоро наплаћена, јер је то услов за нове дугорочне уговоре са тим купцима, чије се потписивање очекује до половине 2013. године.

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 „А“ 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:

У структури залиха на дан 31.12.2012. године, према књиговодственим подацима значајно учешће имају залихе резервних дијелова. Дио тих залиха, књиговодствене вриједности 608.500 КМ је набављен прије 5 година и односи се на одржавање производне линије која је у међувремену замијењена са новом технолошком опремом за коју наведени резервни дијелови нису одговарајући. Служба продаје има могућност да ове спорне залихе прода велетрговцима, али уз дисконт од 30%. Управа сматра да је то превелики дисконт, те да ће успјети да током 2013. године прода ове залихе по набавној цијени купцима са којима су већ вођени разговори током 2012. године. Стога није прихватила да се спорне залихе превреднују по фер вриједности (могућој продајној цијени по процјени Службе продаје). По том основу би требало умањити вриједност залиха готових производа за 182.550 КМ и признати импаритетни губитак у том износу.

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 „А“ 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 у које је укључено Предузеће „А“, утврдили смо постојање спора по основу угрожавања животне средине. Наиме, током 2010. године дошло је до помора рибе у ријечи у коју производни погони Предузећа „А“ испуштају отпадне воде, те би један од потенцијалних узрочника би могло бити и ово Предузеће. Руководство Предузећа сматра да је током свеобухватне истраге везане за овај еколошки инцидент презентовало одговарајуће доказе који би требало да га ослободе одговорности. Међутим, надлежни органи су поднијели тужбу, а међу окривљенима је и наш клијент. Коначни исход овог спора се још увијек не може процијенити, имајући у виду да заштита животне средине код нас још увијек нема третман какав има у развијеном свијету. Стога је тешко процијенити висину потенцијалне обавезе Предузећа „А“, те није могуће извршити ни потребно резервисање за те сврхе. Сматрамо да би ову чињеницу требало објавити у напоменама уз финансијске извјештаје.

Руководство Предузећа се противи томе, јер сматра да је исход веома неизвјесан, а да би потенцирање овог питања у напоменама, могло нанијети штету имиџу Предузећа, које је извозник у земље Европске Уније.

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 „А“ 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 који се односи на описани еколошки инцидент.

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

1. Основа за мишљење са резервом, или

2. Основа за негативно мишљење

(јер је прихватљиво и једно и друго рјешење)

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 1:

С обзиром на пријетећу несолвентност и готово «негативан» капитал у претходној години надлежни орган управљања је у првој половини 2012. године покушао докапитализовати предузеће како би се јачањем капитала покрили кумулирани губици и обезбиједила гарантна супстанца за наставак пословања. Нажалост, покушај докапитализације у износу од 5 милиона КМ није успио што је додатно неповољно утицало на пословање предузећа до краја године. То је, уз губитак текућег периода од 2,6 милиона и даље кумулирање губитака, имало за резултат да је предузеће на крају 2012. године исказало губитак изнад висине капитала у износу од 2,5 милиона КМ.

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 2:

Примјеном одговарајућих поступака ревизије нематеријалних улагања утврдили смо да је предузеће „А“ током 2011. године капитализовало улагања у истраживање и развој у укупном износу од 716.327 КМ у складу са ранијом праксом и рачуноводственом политиком овог предузећа. Управа предузећа је, у оквиру преласка на МСФИ почетком 2012. године, утврдила нову рачуноводствену политику, која у складу са МРС 38 – Нематеријална средства, дозвољава капитализовање само трошкова насталих у фази развоја.

Прибављени докази потврђују да је од наведеног износа било могуће капитализовати 215.500 КМ, док се преостали издаци односе на фазу истраживања и на претходне периоде. Управа без обзира на наша упозорења и захтјеве МРС 38 и МРС 8 одбија да изврши потребне корекције.

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 3:

На основу старосне структуре потраживања од купаца, која су усаглашена путем извода отворених ставки и конфирмације, утврдили смо да потраживања од купаца укључују и дио потраживања која су старија од годину дана у износу од 285.300 КМ. Иако рачуноводствена политика клијента у овом домену налаже исправку вриједности оваквих потраживања, Управа предузећа сматра да не треба вршити исправку вриједности ових потраживања. Њено образложење је да се ради о потраживањима која су купци признали и да ће, сходно досадашњим искуствима са купцима на која се односе (ради се о дугогодишњим пословним партнерима) ова потраживања бити ускоро наплаћена, јер је то услов за нове дугорочне уговоре са тим купцима, чије се потписивање очекује до половине 2013. године.

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 4:

У структури залиха на дан 31.12.2012. године, према књиговодственим подацима значајно учешће имају залихе резервних дијелова. Дио тих залиха, књиговодствене вриједности 608.500 КМ је набављен прије 5 година и односи се на одржавање производне линије која је у међувремену замијењена са новом технолошком опремом за коју наведени резервни дијелови нису одговарајући. Служба продаје има могућност да ове спорне залихе прода велетрговцима, али уз дисконт од 30%. Управа сматра да је то превелики дисконт, те да ће успјети да током 2013. године прода ове залихе по набавној цијени купцима са којима су већ вођени разговори током 2012. године. Стога није прихватила да се спорне залихе превреднују по фер вриједности (могућој продајној цијени по процјени Службе продаје). По том основу би требало умањити вриједност залиха готових производа за 182.550 КМ и признати импаритетни губитак у том износу.

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 5:

Одговарајућим поступцима ревизије који се односе на правне спорове у које је укључено Предузеће „А“, утврдили смо постојање спора по основу угрожавања животне средине. Наиме, током 2010. године дошло је до помора рибе у ријечи у коју производни погони Предузећа „А“ испуштају отпадне воде, те би један од потенцијалних узрочника би могло бити и ово Предузеће. Руководство Предузећа сматра да је током свеобухватне истраге везане за овај еколошки инцидент презентовало одговарајуће доказе који би требало да га ослободе одговорности. Међутим, надлежни органи су поднијели тужбу, а међу окривљенима је и наш клијент. Коначни исход овог спора се још увијек не може процијенити, имајући у виду да заштита животне средине код нас још увијек нема третман какав има у развијеном свијету. Стога је тешко процијенити висину потенцијалне обавезе Предузећа „А“, те није могуће извршити ни потребно резервисање за те сврхе. Сматрамо да би ову чињеницу требало објавити у напоменама уз финансијске извјештаје.

Руководство Предузећа се противи томе, јер сматра да је исход веома неизвјесан, а да би потенцирање овог питања у напоменама, могло нанијети штету имиџу Предузећа, које је извозник у земље Европске Уније.

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 „А“ 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 односу на дато мишљење, скрећемо пажњу на напомену наведену у забиљешки/РП 1, која указује да је предузеће “А“ на дан 31.12.2012. године остварило губитак изнад висине капитала у износу од 2,5 милиона КМ, што би могло угрозити сталност пословања у наредном периоду уколико предузеће не успије да обезбиједи додатни капитал и тиме услове и претпоставке за стабилизацију пословања и рентабилно пословање које ће значити прекид пословања са губитком, као и у забиљешки/РП 5, у вези са тужбеним захтјевом који се односи на описани еколошки инцидент .

ИЛИ

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

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	500.000	250.000
Грађевински објекти	1.000.000	2.400.000
Опрема	1.000.000	1.300.000
Материјална средства у припреми	700.000	0
Дугорочна активна временска разграничења (камате по дугорочном кредиту)	300.000	250.000
Залихе сировина и материјала	100.000	50.000
Залихе готових производа	100.000	50.000
Потраживања од купаца	100.000	100.000
Новчана средства	200.000	100.000
АКТИВА	4.000.000	4.500.000
Обавезе према добављачима	400.000	500.000
Обавезе за нето плате	200.000	400.000
Обавезе за порезе и доприносе по основу плата	300.000	600.000
Дугорочне обавезе по кредитима	2.000.000	1.800.000
Добит периода	100.000	200.000
Капитал	1.000.000	1.000.000
ПАСИВА	4.000.000	4.500.000

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

Забиљешка бр. 1

Привредно друштво "ХУЗ" је 30.12.2013.године завршило изградњу објекта, те је објекат пуштен у употребу. Трошкови стицања грађевинског објекта евидентирани на рачуну материјална стална средства у припреми износили су 1.400.000 КМ, и исти обухватају фактурисане вриједности извођача радова. За потребе изградње објекта привредном друштву "ХУЗ" одобрен је и дозначен дугорочни кредит од банке. Средства дозначеног кредита кориштена су за измирење обавеза према извођачу радова на грађевинском објекту, а камата по кредиту за 2013.годину износи 50.000 КМ и исту је привредно друштво "ХУЗ" признало као расход од финансирања за 2013.годину. Објекту је процијењен вијек трајања на период од 75 година.

Забиљешка бр. 2

Привредно друштво "ХУЗ" је у финансијске извјештаје закључно са 31.12.2013. укључило и продају готових производа извршену 03.01.2014. у износу од 6.600 КМ + ПДВ 1.122 КМ, чији је трошак стицања износио 5.000 КМ, уз образложење да је продаја производа била договорена у 2013.години а реализација је услиједила у 2014.

Ревизорски тим “АБЦ” укупну значајност утврђује у висини од 2,5% укупних средстава ревидираног предузећа. Распоред значајности на поједине позиције врши се сразмјерно њиховој величини на дан 31.12.2013. Новчана средства се не укључују у распоред почетне значајности јер је ревизор већ извршио конфирмацију новчаних средстава са банком.

Ваш задатак је:

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

б) Израчунати значајност распоређену на позиције некретнина, постројења, опреме, потраживања од купаца и залиха готових производа - сачинити одговарајући радни документ ревизора? **(2 бода)**

ц) Процијенити да ли постоји прецјењивање или подцјењивање елемената финансијских извјештаја? Сачините одговарајући примјер радне верзије процјене грешака у рачуноводственој евиденцији привредног друштва “ХУЗ”, уз квалификацију да ли наведне 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)**

д) Према Међународном ревизорском стандарду 705, тачка 4.: „Циљ ревизора је да јасно изрази одговарајуће модифицирано 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 модифицирано мишљење? **(2 бода)**

е) Треbate дати ревизорско мишљење о финансијским извјештајима привредног друштва “ХУЗ” у складу са међународним ревизорским стандардима. Није потребан цјели 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. **(6 бодова)**

ф) Уколико се не слажете са начином на који је привредно друштво “ХУЗ” провело утврђивање вриједности завршеног грађевинског објекта, објасните по којој вриједности је друштво “ХУЗ” требало признати вриједност грађевинског објекта пуштеног у употребу, те рачуноводствено прикажите на који начин је предметно друштво требало провести књижење наведеног догађаја које бисте сматрали исправним. Уколико сматрате потребним рачуноводствено прокоментаришите забиљешку бр. 2. **(4 бода)**

ОДГОВОР

а) Значајност износи 112.500 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 4.500.000 КМ

Процент значајности: 2,5%

Износ почетне значајности: $4.500.000 \times 2,5\% = 112.500$ КМ

Коначна процјена значајности: 112.500 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, опреме, потраживања од купаца и залиха готових производа износи 51.826 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	3.160	(250.000/8.900.000) X 112.500
Грађевински објекти	2.400.000	30.337	(2.400.000/8.900.000) X 112.500
Опрема	1.300.000	16.433	(1.300.000/8.900.000) X 112.500
Залихе готових производа	50.000	632	(50.000/8.900.000) X 112.500
Потраживања од купаца	100.000	1.264	(100.000/8.900.000) X 112.500
ЗБИР ПОЗИЦИЈА ЗА ОБРАЧУН ЗНАЧАЈНОСТИ	8.900.000	112.500	

ц) Постоји прецењивање и подцењивање елемената финансијских извјештаја. (4 бода)
По основу књижења из забиљешке бр.1 подцењена је вриједност грађевинских објеката за 50.000 КМ, а за исти износ прецењени су расходи по основу финансирања, те је тиме неправилно исказан и финансијски резултат друштва.

По основу књижења из забиљешке бр.2 прецењене су позиције потраживања од купаца, прихода од продаје готових производа и обавеза за ПДВ у износима 7.722КМ, 6.600 КМ и 1.122 КМ, респективно, док је позиција залиха готових производа подцењена за 5.000 КМ уз прецењивање позиције трошкова садржаних у продатим готовим производима у истој вриједности. Наведено књижење резултирало је и неправилним исказивањем финансијског резултата друштва. (2 бода)

Примјер радне верзије процјене грешака у рачуноводственој евиденцији привредног друштва “ХУЗ”, уз квалификацију да ли наведне грешке резултирају прецењивањем или подцењивањем 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	Допустив а грешка	Настала грешка				
			Средства	Обавезе	Капит ал	Приход и	Расход и
1	Грађевински	30.337	-50.000				

	објекти						
	Расходи						50.000
	Погрешна евиденција трошкова финансирања приликом изградње грађевинског објекта резултирала је прецјењивањем расхода и подцјењивањем вриједности грађевинских објекта.						
	Грешка је значајна, јер прелази допустиву грешку израчунату распоредом значајности.						
2а	Купци	1.264	7.722				
	Приходи од продаје					6.600	
	Обавезе за ПДВ			1.122			
	Погрешна евиденција продаје готових производа резултирала је прецјењивањем позиција потраживања од купаца, прихода и обавеза за ПДВ.						
	Грешка је значајна, јер прелази допустиву грешку израчунату распоредом значајности.						
2б	Трошкови садржани у продатим г.п.						5.000
	Залихе гот. производа	632	-5.000				
	Погрешна евиденција искњижавања готових производа резултирала је прецјењивањем расхода и подцјењивањем вриједности залиха готових производа.						
	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) Мишљење с резервом (6 бодова)

Основа за мишљење с резервом

Привредно друштво “ХУЗ” није правилно утврдило вриједност новосаграђеног објекта. Према одредбама МРС-а 16 – Некретнине, постројења и опрема и МРС-а 23 – Трошкови позајмљивања, у вриједност новосаграђеног објекта, привредно друштво “ХУЗ” је требало укључити трошкове камата по кредитима узетим за финансирање изградње објекта обрачунате за вријеме док је објекат био у изградњи.

Због ове неправилности подцјењена је вриједност грађевинских објеката за 50.000 КМ, а за исти износ неправилно су исказани расходи по основу финансирања, а тиме и финансијски резултат друштва.

Привредно друштво “ХУЗ” неосновано је признало продају готових производа у 2013., а која је реализирана у 2014. Према одредбама МРС-а 18 – Приходи, приходи од продаје добара се признају када су задовољени сви сљедећи услови:

- а) субјект је пренио на купца значајне ризике и користи од власништва над добрима;
- б) субјект не задржава ни учешће у управљању продатим добрима у мјери која се обично повезује с власништвом, ни ефективну контролу над продатим добрима;
- ц) износ прихода може се поуздано измјерити;
- д) вјероватно је да ће економске користи повезане с трансакцијом притицати у субјект; и
- е) трошкови, који су настали или ће настати везано за трансакцију, могу се поуздано измјерити.

Због ове неправилности подцјењена је вриједност готових производа за 5.000 КМ, док су позиције потраживања од купаца, прихода од продаје, обавеза за ПДВ и трошкова садржаних у продатим готовим производима прецјењене за износе 7.722КМ, 6.600 КМ, 1.122 КМ и 5.000 КМ, респективно. Наведена неправилност утицала је и на неправилно исказивање финансијског резултата друштва.

Мишљење с резервом

Према нашем мишљењу, осим за могуће учинке питања описаног у дијелу основе за мишљење с резервом, финансијски извјештаји представљају фер приказ, у свим значајним одредницама, финансијског стања привредног друштва “ХУЗ” на дан 31. 12. 2013., те његова пословног резултата и новчаних токова тада завршене године, у складу са Међународним стандардима финансијског извјештавања.

ф) Вриједност грађевинског објекта пуштеног у употребу требала је бити увећана за трошкове камата по дугорочном кредиту узетом за финансирање изградње грађевинског објекта обрачунате у 2013.години, будући да је у том периоду објекат био у припреми. Исправно књижење евиденције камата по дугорочном кредиту и стављања објекта у употребу гласи: (4 бода)

Р.бр.	Датум	О П И С	Дугује	Потражује
1а.	30.12.2013.	Материјална стална средства у припреми	50.000	
		Дугорочна активна временска разграничења (камате по дугорочном кредиту)		50.000
		За трошкове камата		
1б.	30.12.2013.	Грађевински објекти	1.450.000	
		Материјална стална средства у припреми		1.450.000
		За објекат пуштен у употребу		

Продају готових производа извршену у 2014. треба евидентирати у пословним књигама у 2014. за потребе укључивања у финансијске извјештаје у 2014.