

КОМИСИЈА ЗА РАЧУНОВОДСТВО И РЕВИЗИЈУ  
БОСНЕ И ХЕРЦЕГОВИНЕ

ИСПИТ ЗА СТИЦАЊЕ ПРОФЕСИОНАЛНОГ ЗВАЊА  
**ОВЛАШТЕНИ РЕВИЗОР**  
(ИСПИТНИ ТЕРМИН: НОВЕМБАР 2014.)

ПРЕДМЕТ 11:  
**НАПРЕДНА РЕВИЗИЈА**

**ЕСЕЈИ**

**1. Теоријске основе ревизије**

**(а) Наведите и објасните дефиницију ревизије финансијских извјештаја и циљеве ревизије финансијских извјештаја према Међународном стандарду ревизије 200 – Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са међународним стандардима ревизије**

**(5 бодова)**

Једном од најадекватнијих дефиниција ревизије се сматра дефиниција Америчког савеза рачуновођа према којој је *ревизија систематски процес објективног прибављања и процјене доказа везаних за изјаве/тврдње управе предузећа о економским активностима и догађајима, како би се одредио степен сагласности између тих тврдњи и установљених критеријума, а добијени резултати пренијели заинтересованим корисницима*. Ова дефиниција, поред осталог, указује да прибављање и процјена доказа, у функцији обезбјеђења основе за изражавање мишљења о финансијским извјештајима, односно тврдњама управе о економским активностима и догађајима које они садрже, чини суштину процеса ревизије.

Циљеви ревизије финансијских извјештаја (ФИ) према МСР 200 су да ревизор:

*(а) стекне увјеравање у разумној мјери о томе да финансијски извјештаји у цјелини немају материјално погрешне исказе, који су проузроковани криминалном радњом или грешком и на њ тај начин омогући ревизору да изнесе мишљење о томе да ли су финансијски извјештаји припремљени, по свим материјално значајним питањима, у складу са примјенљивим оквиром финансијског извјештавања, и*

*(б) у складу са ревизорским налазима/доказима извјестити о финансијским извјештајима и извршит саопштавања како се захтијева Међународним стандардима ревизије.*

У свим случајевима у којима, без обзира што је испланирао и провео ревизију у складу са Међународним стандардима ревизије, ревизор не може стећи увјеравање у разумној мјери, а изражавање мишљења са резервом у Извјештају ревизора не би према његовој професионалној процјени било довољно за извјештавање циљних корисника, Међународни стандарди ревизије га обавезују да изрази уздржавајуће мишљење или се повуче из ангажмана (уколико је то могуће у складу са примјенљивим законским прописима или регулативом).

При томе ревизорско мишљење, због постојања инхерентних ограничења ревизије, није и не може бити апсолутна потврда тачности финансијских извјештаја, али повећава повјерење корисника у информације које садрже ревидовани финансијски извјештаји. У складу са наведеним, позитивно мишљење ревизора не треба тумачити као увјеравање о будућим перформансама и виталности, као ни о ефикасности и ефектима вођења послова од стране руководства правног лица, клијента ревизије.

**(б) Објасните улогу ревизије**

**(5 бодова)**

Једна од основних улога и уобичајена асоцијација на ревизију у најширем смислу ријечи, заснована на етимолошком значењу појма „ревизија“, је одређена контрола одвијања економских или пословних активности. Смисао такве контроле коју проводе „трећа независна лица“ /физичка или правна/ би требала бити и превентивна, у смислу веће одговорности појединаца или организација

имајући у виду чињеницу да ће њихов рад бити предмет независног надзора и контроле, али и корективна, у смислу обавезе да се након утврђивања стања предузимају одређене корективне активности.

У наведеном контексту улога ревизије се може посматрати као:

1. друштвена (јавна) – пружање неопходне стабилности у друштвеним односима кроз отклањање сумњи које појединци или јавност могу имати (у погледу поштовања мандата и овлаштења управе за располагање повјереним ресурсима предузећа или компанија, или најшире јавности у погледу законитости и свисходности кориштења буџетских средстава и других јавних фондова). Пружајући независну услугу верификације активности које су обавили други, ревизија пружа додатну сигурност, али и заштиту кроз превенцију и идентификовање људске непажње којом могу бити угрожени интереси појединаца и организација.
2. економска – посматрана кроз допринос ревизије ефикасности привредног система и рационалном доношењу одлука о алокацији ресурса у најширем смислу ријечи, како у приватном, тако и у јавном сектору. Економска улога ревизије се огледа у смањењу сумњи и несигурности у тачност информација које су основа за вредновање могућности улагања и доношење пословних одлука.
3. психолошка – кроз директно дјеловање на индивидуе/појединце, а преко њих и на друштво у цјелини. Ревизија позитивно утиче на психолошко стање појединаца и друштва тиме што умањује сумњу и несигурности у претходно публиковане резултате одређених активности, те тиме помаже у одржавању стабилности у одржавању у економским и друштвеним односима.
4. политичка – дјеловање ревизора као професионалаца и ревизије као професије у јавном интересу, док у суштини дјелују у сопственом интересу кроз очување статуса кво у установљеним односима снага и формализованим правилима на којима почива друштвена заједница.

**(ц) Објасните шта у контексту ревизије финансијских извјештаја значи концепт дужне професионалне пажње**

**(5 бодова)**

Овај концепт се најбоље може објаснити на примјеру професионалне одговорности ревизора према јавности и корисницима (ревидованих) финансијских извјештаја. У овом контексту посебну пажњу јавности привлачи дилема/недоумица у погледу одговорности ревизора за откривање криминалних радњи. Очекивања јавности су да би ревизија требало да открије криминалне радње код клијента ревизије, али се током развоја теорије и праксе ревизије финансијских извјештаја мијењао став у вези са овом одговорношћу ревизора. Након првобитно прихваћене одговорности у овом смислу, временом је све снажнији став одбацивања одговорности за откривање криминалних радњи. При томе, разлог није био у одбацивању потребе и значаја да се ревизори фокусирају и на испитивање постојања криминалних радњи, него је последица повећања обима и комплексности пословања предузећа клијента ревизије, што је онемогућавало ревизоре да темељито испитају све трансакције које су се десиле у одређеном периоду на који се ревизија односи. Тако је одговорност ревизора за откривање криминалних радњи престала да буде обавеза ревизорског ангажмана, јер би таква обавеза морала значити проширени обим ангажмана до нивоа чији би трошкови постали ограничавајући фактор. Између пуне одговорности за откривање криминалних радњи, са једне стране, и одбацивања било какве одговорности, са друге стране, актуелном регулативом ревизије прихваћена је ограничена одговорност ревизора у овом домену. Мјерило за дефинисање одговорности ревизора за откривање криминалних радњи је управо концепт дужне професионалне пажње.

Концепт дужне професионалне пажње заснива се на правном концепту савјесне особе која у датим околностима на разуман начин користи своје знање и способност просуђивања. Правни концепт савјесне особе представља разумну и прихватљиву доктрину која сваком појединцу даје одређени степен заштите, али га не ослобађа у потпуности од одговорности.

На основу правног концепта савјесне особе развијен је ревизијски концепт дужне професионалне пажње. Дужна професионална пажња је пажња којом савјестан ревизор треба да планира и изводи ревизију. Свака његова активност се упоређује са претпостављеним акцијама имагинарног ревизора у

истим околностима да би се сагледало да ли је појединац извео активности ревизије на задовољавајући начин.

Концепт дужне професионалне пажње ослобађа ревизора од нереалних захтјева у погледу нерегуларности, али он и даље представља висок стандард који ревизор мора да задовољи како не би био оптужен за немар. Савјестан ревизор треба да познаје теорију и праксу ревизије, да има одговарајући ниво обучености, искуства и вјештине просјечног ревизора, да је способан да препозна сигнале постојања нерегуларности, да држи корак са сазнањима о начинима извршавања и откривања нерегуларности. Дужна професионална пажња захтијева од ревизора да стекне неопходна сазнања о клијенту ревизије, о начину његовог пословања и условима који владају у грани/дјелатности у којој послује. Ревизор треба да сагледа и вреднује систем интерних контрола клијента, да уочи евентуалне рачуноводствене и финансијске проблеме са којима се клијент суочава, да реагује на неуобичајене догађаје, као и да истраје у отклањању свих сумњи у регуларност евиденција које се у току ревизије могу појавити.

Примјена овог концепта се не односи само на откривање криминалних радњи, него и на све друге аспекте ревизорског рада који захтијевају професионални став у расуђивању, на примјер, приликом процјене ризика, материјалности, узорковања, избора и формулисања мишљења ревизора и др.

**(д) Објасните и разграничите одговорност руководства клијента ревизије и ревизора за финансијске извјештаје**

**(5 бодова)**

У складу са примјенљивим оквиром финансијског извјештавања за финансијске извјештаје је одговорно руководство правног лица клијента ревизије, уз одговарајући надзор лица одговорних за управљање (у зависности од примијењеног модела корпоративног управљања). У контексту ревизије финансијских извјештаја, ова одговорност се: (1) експлицитно доказује чињеницом да на званичној форми финансијских извјештаја који су предмет ревизије постоји потпис/овјера одговорне особе из састава руководства клијента ревизије, (2) али се у складу са МСР 580 – Изјаве руководства, захтијева и прибављање посебних изјава руководства, не само као доказа ревизије, него и ради експлицитног прихватања одговорности за финансијске извјештаје.

Ревизор је, у складу са својом укупном одговорношћу коју је преузео прихватањем ревизорског ангажмана, одговоран за планирање и провођење ревизије у складу са релевантним стандардима ревизије, те за формирање и изражавање мишљења о финансијским извјештајима који су предмет ревизије, и то, како се у самом Извјештају ревизора експлицитно наглашава, уз разумно увјерење. Према томе, максимални „домет“ Извјештаја ревизора и одабраног мишљења о финансијским извјештајима који су били предмет ревизије, јесте давање додатног кредибилитета и стога већи степен повјерења корисника у ревидоване у односу на неревидоване финансијске извјештаје.

Навадено разграничење, објашњава експлицитну одредбу МСР 200, да ревизија финансијских извјештаја, односно Извјештај и мишљење ревизора, не ослобађају руководство правног лица клијента ревизије од одговорности за састављање и презентовање финансијских извјештаја.

2. У складу са одредбама МРевС-а 200 – Опћи циљеви независног ревизора и обављање ревизије у складу са Међународним ревизијским стандардима, дефинишите и објасните појмове:
- а) **Професионални скептицизам и потребе за истим (5 бодова)**
  - б) **Професионална процјена и потребе за истом (5 бодова)**
  - в) **Довољност и примјереност ревизијских доказа уз објашњење шта може бити ревизијски доказ, те везе између довољности и примјерености истих (10 бодова)**

Одговор:

а) **Професионални скептицизам**

Ревизор ће планирати и обављати ревизију с професионалним скептицизмом прихваћајући могућност постојања околности које могу узроковати да финансијски извјештаји буду значајно погрешно приказани.

Професионални скептицизам укључује опрезност у погледу:

- ревизијских доказа који су противрјечни другим добивеним ревизијским доказима;
- информација које доводе у питање поузданост докумената и одговора на упите који се користе као ревизијски докази;
- увјета који могу указивати на могућу превару; и
- околности које сугерирају да су потребни ревизијски поступци поврх оних који су захтијевани МРевС-овима.

Одржавање професионалног скептицизма кроз цијелу ревизију нужно је ако ревизор треба, на примјер, смањити ризике:

- превида неубичајених околности;
- прекомјерног генерализирања када се закључци темеље на примјени методе пос- матрања; и
- примјењивања погрешних претпоставки при одређивању садржаја, временског распореда и обима ревизијских поступака те при оцјењивању њихових резултата.

Професионални скептицизам нужен је за критичко процјењивање ревизијских доказа. То укључује преиспитивање контрадикторних ревизијских доказа и поузданости докумената и одговора на упите и осталих информација добивених од менаџмента и оних који су задужени за управљање. То такођер укључује сагледавање довољности и примјерености ревизијских доказа добивених у контексту околности, на примјер, у случају гдје постоје фактори ризика преваре и један документ врсте осјетљиве спрам преваре, који је једини поткрјепљујући доказ за значајни износ из финансијског извјештаја.

Ревизор може прихватити евиденције и документацију као вјеродостојне осим ако има разлога вјеровати супротно. Ипак, од ревизора се захтјева да размотри поузданост информација које ће се користити као ревизијски докази. У случајевима сумње у поузданост информација или индикација могућих превара (на примјер, ако увјети утврђени током ревизије узрокују да ревизор повјерује да документација може бити неаутентична или да би увјети у документу могли бити фалсифицирани), МРевС-ови захтијевају да то ревизор даље истражи и одреди које су измјене или допуне ревизијских поступака нужне за рјешавање тог питања.

## b) **Професионална процјена**

Ревизор ће користити професионалну процјену у планирању и обављању ревизије финансијских извјештаја.

Професионална процјена кључна је за исправно обављање ревизије. То је стога што се интерпретирање релевантних етичких захтјева и МРевС-ова, као и доношење одлука утемељених на информацијама, што се захтијева током одвијања ревизије, не може обавити без примјене релевантног знања и искуства на чињенице и дане околности. Професионална процјена је нужна нарочито у вези с одлукама о:

- значајности и ревизијском ризику;
- врсти, временском распореду и обиму ревизијских поступака који су потребни за испуњење захтјева МРевС-ова и добивање ревизијских доказа;
- оцјењивању јесу ли добивени довољни и примјерени ревизијски докази и треба ли нешто додатно обавити како би се постигли циљеви МРевС-ова и на тај начин опћи циљеви ревизора;
- оцјени менаџментових процјена у примјењивању субјектовог примјењивог оквира финансијског извјештавања; и
- стварању закључака темељених на добивеним ревизијским доказима, на примјер, процјењујући разумност процјена које је менаџмент обавио при састављању финансијских извјештаја.

Професионална процјена треба се проводити током ревизије. Она такођер треба бити одговарајуће документирана. У вези с тим, од ревизора се захтијева да припреми ревизијску документацију која је довољна да би искусни ревизор, који претходно није повезан с ревизијом, разумио значајне професионалне процјене створене током стварања закључака о значајним питањима насталим током ревизије. Професионална просудба не користи се као оправдање за одлуке које иначе нису на други начин поткријепљене чињеницама и околностима или довољним и примјереним ревизијским доказима.

## c) **Довољни и примјерени ревизијски докази**

Како би стекао разумно увјерење, ревизор ће прибавити довољне и примјерене ревизијске доказе како би смањено ревизијски ризик на прихватљиво низак ниво и тиме омогућио да ревизор створи разумне закључке на којима треба темељити ревизорово мишљење.

Ревизијски доказ нужан је за поткрјепљивање ревизорова мишљења и извјештаја. Он је кумулативне природе и првенствено се добива ревизијским поступцима обављеним током одвијања ревизије. Он може, међутим, такођер укључити информације добивене из других извора, као што су ревизије у претходним годинама (под увјетом да је ревизор утврдио јесу ли настале промјене од времена када су обављане те ревизије које могу утјецати на њихову релевантност у текућој ревизији) или из поступака контроле квалитета друштва за прихватање и задржавање клијента. Осим других извора унутар и изван пословног субјекта, субјектове рачуноводствене евиденције важан су извор ревизијских доказа. Такођер, информације које се могу користити као ревизијски доказ могу бити оне које припреми експерт запослен у друштву или којег је ангажирало друштво. Ревизијски доказ обухваћа, како информације које поткрјепљују и потврђују менаџментове тврдње, тако и сваку информацију која противрјечи таквим тврдњама. Осим тога, у неким случајевима, ревизор користи чињеницу непостојања информације (примјерице, менаџментово одбијање давања

тражене изјаве) и стога то такођер твори ревизијски доказ. Највећи дио ревизорова посла у формирању ревизорова мишљења састоји се у добивању и оцјењивању ревизијских доказа.

Довољност и примјереност ревизијског доказа међусобно су повезане. Довољност је мјера количине ревизијских доказа. На потребну количину ревизијских доказа утјече ревизорова процјена ризика погрешног приказивања (што је процијењен ризик виши, то је вјероватније да ће се захтијевати више ревизијских доказа) те такођер квалитет таквих ревизијских доказа (што је њихов квалитет бољи, то их се мање захтијева). Добивање више ревизијских доказа, међутим, не може надокнадити њихов слаб квалитет.

Примјереност је мјера квалитета ревизијског доказа, тј. његове важности и његове поузданости у стварању подршке закључцима на којима је темељено ревизорово мишљење. На поузданост доказа утјече његов извор и његова врста те је овисна о појединачним околностима у којима је доказ добивен.

Питање је професионалне процјене јесу ли добивени довољни и примјерени ревизијски докази за смањивање ревизијског ризика на прихватљиво ниску разину те је ли тиме омогућено ревизору да створи разумне закључке на којима се темељи ревизорово мишљење.

### **3. У складу са одредбама МРевС-а 230 – Ревизијска документација дефинишите и**

**образложите:**

- а) Појмове ревизијска документација и ревизијски досје, те циљ ревизора при припреми документације (5 бодова)**  
**б) Која је сврха ревизијске документације – за што служи (5 бодова)**  
**с) Облик, садржај и обим ревизијске документације – како ревизор припрема документацију, шта све биљежи и укључује у документацију (10 бодова)**

Одговор:

*а) Дефиниције и циљ:*

- (а) Ревизијска документација – подаци о обављеним ревизијским поступцима, прибављеним релевантним ревизијским доказима и закључцима које је ревизор створио (понекад се такођер користи појам – радни списи или радни папири).  
(б) Ревизијски досје – једна или више мапа, у физичком или електронском облику, и садржи евиденције које обухваћају ревизијску документацију за одређени ангажман.

Циљ ревизора је припремити документацију која осигурава:

- (а) довољни и примјерени запис основе за ревизоров извјештај; и  
(б) доказивање да је ревизија била планирана и обављена у складу с МРевС-овима и примјењивим законским и регулативним захтјевима.

*б) Ревизијска документација треба да осигура:*

- (а) доказ о ревизоровој основи за закључак о постизању опћих циљева ревизора; и  
(б) доказ да је ревизија планирана и обављена у складу с МРевС-овима и примјењивим законским и регулативним захтјевима.

Ревизијска документација служи за бројне додатне сврхе, укључујући сљедеће:

- помагање ревизијском тиму да планира и обави и ревизију;
- помагање члановима ревизијског тима одговорнима за надзор да усмјеравају и надзиру ревизијски посао и да испуне своје одговорности прегледавања у складу с МРевС-ом 220;
- омогућавање ревизијском тиму да буде одговоран за свој рад;
- очување записа питања од трајније важности за будуће ревизије;
- омогућавање обављања прегледа и провјера контроле квалитете у складу с МСКК-ом 1 или националним захтјевима који су барем толико захтјевни као и МСКК; и
- омогућавање обављања екстерних провјера у складу с примјењивим законским, регулативним или другим захтјевима.

*с) Облик, садржај и обим ревизијске документације*

Ревизор ће припремити ревизијску документацију која је довољна да неком искусном ревизору, који претходно није повезан с ревизијом, омогући разумјети:

- (а) врсте, временски распоред и обим ревизијских поступака обављених како би се поступило у складу с МРевС-овима и примјењивим законским и регулативним захтјевима;  
(б) резултате обављених ревизијских поступака и прибављене ревизијске доказе; и  
(ц) значајна питања која су искрснула током ревизије, закључке створене о њима и важне професионалне процјене обављене у стварању тих закључака.

У документирању врста, временског распореда и обима обављених ревизијских поступака,



ревизор ће забиљежити:

- (a) препознатљиве карактеристике одређених ставки или тестираних питања;
- (б) ко је обавио ревизијски посао и датум када је такав посао довршен; и
- (ц) ко је прегледао обављени ревизијски посао и датум и обим таквог прегледа.

Ревизор ће документирати расправе о значајним питањима с менаџментом, онима који су задужени за управљање и другима, укључујући врсте расправљених значајних питања и када је и с ким проведено расправљање.

Ако ревизор открије информацију која је недоследна у односу на ревизоров коначни закључак у вези са значајним питањем, ревизор ће документирати како је обрадио ту недоследност.

Ако, у изнимним околностима, ревизор процјени да је нужно одступити од релевантног захтјева из неког МРевС-а, ревизор ће документирати како обављени алтернативни ревизијски поступак постиже циљ тог захтјев и разлоге одступања.

Ако, у изнимним околностима, ревизор обавља нове или додатне ревизијске поступке или ствара нове закључке након датума ревизоровог извјештаја, ревизор ће документирати:

- (a) новонастале околности;
- (б) нове или додатне обављене ревизијске поступке, прибављене ревизијске доказе, и створене закључке и њихов учинак на ревизоров извјештај; и
- (ц) када је и ко обавио посљедичне промјене ревизијске документације и прегледао их.



## 1. ПРЕДУЗЕЋЕ „В“

Ваше друштво за ревизију је половином марта 2011. године, након што је одабрано на тендеру, закључило уговор о ревизији финансијских извјештаја за 2010. годину са клијентом „В“, предузећем које послује у области трговине на велико и мало.

Предузеће „В“ је сачинило финансијске извјештаје на дан 31.12.2010. године, односно за период од 01.01. до 31.12.2010. године, уз тврдњу управе да су приликом њиховог сачињавања примијењени Међународни стандарди финансијског извјештавања.

Биланс стања и биланс успјеха за 2010. годину, као дио сета финансијских извјештаја према важећем оквиру за финансијско извјештавање, су презентовани у наредним табелама.

### **БИЛАНС СТАЊА**

На дан 31.12.2010. године

ОПИС/ПОЗИЦИЈЕ	( у КМ)	
	2010.	2009.
<b>СТАЛНА СРЕДСТВА</b>	43.881.642	40.821.853
1. Нематеријална улагања	131.651	/
2. Основна средства (НПО и инвестиционе некретнине)	43.749.824	40.821.686
- Земљиште	6.811.608	6.811.608
- Грађевински објекти	36.890.144	33.945.694
- Опрема	48.072	64.384
- Аванси и ОС у припреми	/	/
3. Дугорочни финансијски пласмани	167	167
<b>ОБРТНА/ТЕКУЋА СРЕДСТВА</b>	859.359	888.745
1. Залихе	/	25.120
2. Краткорочна потраживања и пласмани	504.967	737.660
3. Готовина и еквиваленти готовине	24.662	34.678
4. Активна временска разграничења	328.130	86.391
<b>ПОСЛОВНА АКТИВА</b>	44.741.001	41.710.598
<b>ВАНБИЛАНСНА АКТИВА</b>	43.644	45.358
<b>УКУПНА АКТИВА</b>	<u>44.784.645</u>	<u>41.755.956</u>
<b>КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЕ</b>		
Основни капитал	42.813.249	42.813.249
Резерве	680.787	680.787
<b>Губитак до висине капитала</b>	19.926.650	18.445.602
- Губитак ранијих година	18.445.602	15.864.036
- Губитак текуће године	1.481.048	2.581.566
<b>ДУГОРОЧНЕ ОБАВЕЗЕ</b>	11.357.349	5.603.319
<b>КРАТКОРОЧНЕ ОБАВЕЗЕ</b>	9.816.266	11.058.845
<b>ПОСЛОВНА ПАСИВА</b>	<u>44.741.001</u>	<u>41.710.598</u>
<b>ВАНБИЛАНСНА ПАСИВА</b>	43.644	45.358
<b>УКУПНА ПАСИВА</b>	<u>44.784.645</u>	<u>41.755.956</u>

### **БИЛАНС УСПЈЕХА**

У периоду од 01. до 31.12.2010. године

ОПИС/ПОЗИЦИЈЕ	( у КМ)	
	2010.	2009.
<b>ПОСЛОВНИ ПРИХОДИ</b>	<u>1.040.366</u>	<u>827.997</u>
1. Приходи од продаје робе	1.859	262.769
2. Приходи од продаје производа и услуга	/	/
3. Остали пословни приходи	1.038.507	565.228
<b>ПОСЛОВНИ РАСХОДИ</b>	<u>1.891.506</u>	<u>3.284.645</u>
1. Набавна вриједност продате робе	9.968	474.614
2. Трошкови материјала	307.268	314.159
3. Трошкови зарада, накнада зарада и остали л. расходи	220.097	2.078.288

4. Трошкови производних услуга	55.868	19.623
7. Трошкови амортизације и резервисања	951.501	216.941
8. Нематеријални трошкови	190.592	111.352
9. Трошкови пореза и доприноса	156.212	69.668
<b>Пословни губитак</b>	<b>851.140</b>	<b>2.456.648</b>
<b>ФИНАНСИЈСКИ ПРИХОДИ</b>	<b>26</b>	<b>237.586</b>
<b>ФИНАНСИЈСКИ РАСХОДИ</b>	<b>804.844</b>	<b>293.432</b>
<b>ГУБИТАК РЕДОВНЕ АКТИВНОСТИ</b>	<b>1.655.958</b>	<b>2.512.494</b>
<b>ОСТАЛИ ПРИХОДИ</b>	<b>398.119</b>	<b>15</b>
<b>ОСТАЛИ РАСХОДИ</b>	<b>170.723</b>	<b>69.087</b>
<b>ДОБИТАК/ГУБИТАК по основу осталих П и Р</b>	<b>227.396</b>	<b>-69.072</b>
<b>Расходи по основу промјене РП и исправке грешака</b>	<b>52.487</b>	<b>/</b>
<b>ГУБИТАК ПРИЈЕ ОПОРЕЗИВАЊА</b>	<b>1.481.049</b>	<b>2.581.566</b>
Порески расходи периода	/	/
<b>НЕТО ГУБИТАК ТЕКУЋЕ ГОДИНЕ</b>	<b>1.481.049</b>	<b>2.581.566</b>
<b>УКУПАН НЕТО ГУБИТАК У ОБРАЧ. ПЕРИОДУ</b>	<b>1.481.049</b>	<b>2.581.566</b>

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

#### **ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 1:**

С обзиром на датум закључења Уговора о ревизији, нисмо могли присуствовати попису залиха чији су резултати укључени у финансијске извјештаје који су предмет ревизије. Међутим, попису залиха на дан 31.12.2010. године је присуствовао претходни ревизор и о томе сачинио одговарајућу радну документацију, с обзиром да су и претходни ревизор и клијент, све до краја јануара 2011. године очекивали да ће ревизију за 2010. годину завршити претходни ревизор. До промјене ревизора је дошло јер је раније него што се првобитно очекивало ступила на снагу обавеза «замјене ревизора» по истеку одређеног временског периода, у складу са новом регулативом у области ревизије финансијских извјештаја.

Захваљујући контакту са претходним ревизором који нам је клијент омогућио, направили смо увид у његову радну документацију и тиме прибавили задовољавајуће доказе у вези са стањем залиха и других облика имовине на дан 31.12.2010. године као дан билансирања.

#### **ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 2:**

Ревизорска испитивања записника са сједница Управе су указала на континуирани проблем током 2009. и 2010. године у вези са нерентабилним пословањем дијела малопродајне мреже, услед значајног пада продаје. Управа је крајем 2010. године разматрала могућност продаје дијела малопродајних објеката и прџењивала могућу вриједност као основу за разговоре са потенцијалним купцима. Ти прорачуни указују да је њихова нето књиговодствена вриједност смањена за најмање 350.000 КМ, што потврђују и понуде потенцијалних купаца са којима су већ обављени прелиминарни разговори.

Управа намјерава да овај "проблем" разријешити током 2011. године, међутим сматра да на дан 31.12.2010. године не треба да изврши обезвређење средстава и призна импаритетни губитак у наведеном износу обезвређења грађевинских објеката које намјерава продати.

#### **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 425.000 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 2011. године.

#### **ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 4:**

Предузеће има значајне неизмирене обавезе према добављачима. С обзиром да добављачи и сами имају проблеме у погледу пласмана својих производа, они су до сада толерисали закашњења у плаћању и настављали са испоруком нашем клијенту ревизије. Међутим, у складу са заштравањем 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 и привреда са државом. Правна служба располаже подацима да укупне затезне камате по поднесеним тужама износе 105.000 КМ.

Поред тога, одговарајућим поступцима тестирања обавеза утврдили смо неевидентирани обавезе по основу уговорених провизија за агенте продаје настале у 2010. години у износу од 32.000 КМ. Управа 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 утврдили смо да је дио радника, који су кроз процес приватизације остали без посла, крајем 2010. године добио правоснажну судску пресуду да им се на име неисплаћених бруто плата исплати износ од 408.600 КМ. Управа предузећа је свјесна да се ово судско рјешење мора извршити, али је избјегла да призна овај износ као обавезу у 2010. години, јер је понудила радницима нагодбу која укључује њихово поновно запошљавање у овом предузећу.

\*  
\*            \*

#### **ОД ВАС СЕ ЗАХТИЈЕВА ДА:**

- 1. Објасните у којим околностима се према Међународним стандардима ревизије ревизор може уздржати од давања мишљења о финансијским извјештајима који су били предмет ревизије.**

**(5 ПОЕНА)**

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

**Сваки појединачни тачан одговор носи по 2 поена**

**(УКУПНО: 5×2=10 ПОЕНА)**

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

**(5 ПОЕНА)**

#### **НАПОМЕНА:**

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

#### **ОЧЕКИВАНИ ОДГОВОРИ:**

**(1) УЗДРЖАВАЊЕ ОД ДАВАЊА МИШЉЕЊА**

Смисао и суштина ангажмана на ревизији финансијских извјештаја је да ревизор, на основуведеног плана и програма ревизије и прибављених доказа, сачини Извјештај ревизора и у њему изрази своје мишљење о финансијским извјештајима који су били предмет ревизије.

Међутим, упркос одговарајућем приступу ревизора, у одређеним ревизорским ангажманима клијент ревизије може наметнути одређена ограничења која ће онемогућити ревизора да прибави довољно адекватних доказа, тако да не постпји основа да уз разумно увјерење уопште изрази своје мишљење. То су околности које се описују као „ограничење у обиму ревизије“, за које је одговоран клијент ревизије.

Примјери таквих околности би могли бити:

- Закључивање уговора о ревизији након датума билансирања услед чега ревизор није могао присуствовати процедури годишњег пописа или инвентарисања, уз немогућност да се алтернативним поступцима ревизије провјери стање релевантних билансних позиција на дан билансирања,
- Онемогућавање сарадње са претходним ревизором, уколико је ревизију ФИ у претходним периодима вршио други ревизор,
- Онемогућавање контаката са значајним купцима, добављачима, правним савјетницима/адвокатима,
- Одбијање руководства клијента ревизије да пружи одговарајућу изјаву коју ревизор сматра неопходном,
- Неадекватне рачуноводствене евиденције клијента ревизије.

## (2) ОБРАЗЛОЖЕЊЕ И МИШЉЕЊЕ РЕВИЗОРА ЗА ПРЕТПОСТАВЉЕНЕ ЗАБИЈЕШКЕ/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
<b>Стална средства</b>	43.881.642	0,5 до 2	0,5	219.408
<b>Обртна средства</b>	859.359	5 до 10	10	85.936
<b>Капитал</b>	23.567.386	1 до 5	1	235.674
<b>Текуће обавезе</b>	9.816.266	5 до 10	5	490.813
<b>Пословни приход</b>	1.040.366	0,5 до 2	2	20.807
<b>Нето добит/губитак</b>	-1.481.049	5 до 10	0	0
<b>ПРОЦИЈЕЊЕНА МАТЕРИЈАЛНОСТ</b>				<b>210.528</b>
<b>ЗАОКРУЖЕНО</b>				<b>210.000</b>

### **ЗАБИЈЕШКА (РП) БР. 1:**

С обзиром на датум закључења Уговора о ревизији, нисмо могли присуствовати попису залиха чији су резултати укључени у финансијске извјештаје који су предмет ревизије. Међутим, попису залиха на дан 31.12.2010. године је присуствовао претходни ревизор и о томе сачинио одговарајућу радну документацију, с обзиром да су и претходни ревизор и клијент, све до краја јануара 2011. године очекивали да ће ревизију за 2010. годину завршити претходни ревизор. До промјене ревизора је дошло јер, је раније него што се првобитно очекивало ступила на снагу обавеза «замјене ревизора» по истеку одређеног временског периода, у складу са новом регулативом у области ревизије финансијских извјештаја.

Захваљујући контакту са претходним ревизором који нам је клијент омогућио, направили смо увид у његову радну документацију и тиме прибавили задовољавајуће доказе у вези са стањем залиха и других облика имовине на дан 31.12.2010. године као дан билансирања.

**Ради чињеница наведених у претходном пасусу, изражавамо позитивно мишљење које гласи:**  
*Према нашем мишљењу, финансијски извјештаји дају истинит и објективан приказ по свим материјално значајним аспектима /или истинито и објективно приказују/ финансијског стања предузећа „В“ на дан 31.12.2010. године и резултата његовог пословања у 2010. години у складу са Међународним стандардима финансијског извјештавања.*

### **ЗАБИЈЕШКА (РП) БР. 2:**

#### ***Основа за мишљење са резервом<sup>1</sup>***

Ревизорска испитивања записника са сједница Управе су указала на континуирани проблем током 2009. и 2010. године у вези са нерентабилним пословањем дијела малопродајне мреже, усљед значајног пада продаје. Управа је крајем 2010. године разматрала могућност продаје дијела малопродајних објеката и процјењивала могућу вриједност као основу за разговоре са потенцијалним купцима. Ти прорачуни указују да је њихова нето књиговодствена вриједност смањена за најмање 350.000 КМ, што потврђују и понуде потенцијалних купаца са којима су већ обављени прелиминарни разговори.

Управа намјерава да овај "проблем" разријешити током 2011. године, међутим сматра да на дан 31.12.2010. године не треба да изврши обезвређење средстава и призна импаритетни губитак у наведеном износу обезвређења грађевинских објеката које намјерава продати.

#### ***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 „В“ на дан 31.12.2010. године и резултата његовог пословања у 2010. години у складу са Међународним стандардима финансијског извјештавања (потребна корекција је изнад прага значајности).*

### **ЗАБИЈЕШКА (РП) БР. 3:**

#### ***Основа за мишљење са резервом***

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 425.000 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 2011. године.

#### ***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 „В“ на дан 31.12.2010. године и резултата његовог пословања у 2010. години у складу са Међународним стандардима финансијског извјештавања (потребна корекција је изнад прага значајности).*

<sup>1</sup> Prema MSR 705 – Modifikacije mišljenja u izvještaju nezavisnog revizora, koji je važeći za revizije finansijskih izvještaja za periode koji počinju 15. decembra 2009. ili kasnije, se zahtijeva da se u slučaju modifikovanog revizorskog mišljenja (koje nije pozitivno), revizor prije pasusa u kojim se iznosi mišljenje uključuje **i koristi podnaslov:** „Osnova za mišljenje sa rezervom“; „Osnova za negativno mišljenje; ili „Osnova za uzdržavajuće mišljenje“, u zavisnosti od datog mišljenja (paragraf 16.), kako je navedeno i u Prilogu uz ovaj standard: Primjeri izvještaja revizora sa modifikovanim mišljenjem.

Vidjeti: *Međunarodni standardi i saopštenja revizije, kontrole kvaliteta, pregleda, ostali uveravanja i srodnih usluga*, 2010, prevod Savez računovođa i revizora Srbije, sa Savezom računovođa i revizora Republike Srpske i Institutom sertifikovanih računovođa Crne Gore, 2010, knjiga prva, Beograd, 2011.

#### **ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 4:**

Предузеће има значајне неизмирене обавезе према добављачима. С обзиром да добављачи и сами имају проблеме у погледу пласмана својих производа, они су до сада толерисали закашњења у плаћању и настављали са испоруком нашем клијенту ревизије. 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 и привреде са државом. Правна служба располаже подацима да укупне затезне камате по поднесеним тужама износе 105.000 КМ.

Поред тога, одговарајућим поступцима тестирања обавеза утврдили смо неевидентирани обавезе по основу уговорених провизија за агенте продаје настале у 2010. години у износу од 32.000 КМ. Управа 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.

**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 „В“ на дан 31.12.2010. године и резултата његовог пословања у 2010. години у складу са Међународним стандардима финансијског извјештавања (потребна корекција је испод прага значајности).*

#### **ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 5:**

##### ***Основа за мишљење са резервом***

Одговарајућим поступцима ревизије који се односе на правне спорове утврдили смо да је дио радника, који су кроз процес приватизације остали без посла, крајем 2010. године добио правоснажну судску пресуду да им се на име неисплаћених бруто плата исплати износ од 408.600 КМ. Управа предузећа је свјесна да се ово судско рјешење мора извршити, али је избјегла да призна овај износ као обавезу у 2010. години, јер је понудила радницима нагодбу која укључује њихово поновно запошљавање у овом предузећу.

##### ***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 „В“ на дан 31.12.2010. године и резултата његовог пословања у 2010. години у складу са Међународним стандардима финансијског извјештавања (потребна корекција је изнад прага значајности).*

### **(3) СИНТЕТИЗОВАКО 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 датум закључења Уговора о ревизији, нисмо могли присуствовати попису залиха чији су резултати укључени у финансијске извјештаје који су предмет ревизије. Међутим, попису залиха на дан 31.12.2010. године је присуствовао претходни ревизор и о томе сачинио одговарајућу радну документацију, с обзиром да су и претходни ревизор и клијент, све до краја јануара 2011. године очекивали да ће ревизију за 2010. годину завршити претходни ревизор. До промјене ревизора је дошло јер, је раније него што се првобитно очекивало ступила на снагу обавеза «замјене ревизора» по истеку одређеног временског периода, у складу са новом регулативом у области ревизије финансијских извјештаја.



Захваљујући контакту са претходним ревизором који нам је клијент омогућио, направили смо увид у његову радну документацију и тиме прибавили задовољавајуће доказе у вези са стањем залиха и других облика имовине на дан 31.12.2010. године као дан билансирања.

#### **ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 2:**

Ревизорска испитивања записника са сједница Управе су указала на континуирани проблем током 2009. и 2010. године у вези са нерентабилним пословањем дијела малопродајне мреже, усљед значајног пада продаје. Управа је крајем 2010. године разматрала могућност продаје дијела малопродајних објеката и процјењивала могућу вриједност као основу за разговоре са потенцијалним купцима. Ти прорачуни указују да је њихова нето књиговодствена вриједност смањена за најмање 350.000 КМ, што потврђују и понуде потенцијалних купаца са којима су већ обављени прелиминарни разговори.

Управа намјерава да овај "проблем" разријешити током 2011. године, међутим сматра да на дан 31.12.2010. године не треба да изврши обезвређење средстава и призна импаритетни губитак у наведеном износу обезвређења грађевинских објеката које намјерава продати.

#### **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 425.000 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 2011. године.

#### **ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 4:**

Предузеће има значајне неизмирене обавезе према добављачима. С обзиром да добављачи и сами имају проблеме у погледу пласмана својих производа, они су до сада толерисали закашњења у плаћању и настављали са испоруком нашем клијенту ревизије. Међутим, у складу са заштравањем 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 и привреда са државом. Правна служба располаже подацима да укупне затезне камате по поднесеним тужама износе 105.000 КМ.

Поред тога, одговарајућим поступцима тестирања обавеза утврдили смо неевидентирани обавезе по основу уговорених провизија за агенте продаје настале у 2010. години у износу од 32.000 КМ. Управа 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 утврдили смо да је дио радника, који су кроз процес приватизације остали без посла, крајем 2010. године добио правоснажну судску пресуду да им се на име неисплаћених бруто плата исплати износ од 408.600 КМ. Управа предузећа је свјесна да се ово судско рјешење мора извршити, али је избјегла да призна овај износ као обавезу у 2010. години, јер је понудила радницима нагодбу која укључује њихово поновно запошљавање у овом предузећу.

*Према нашем мишљењу, осим за ефекте питања описаних у (претходном) пасусу Основа за мишљење са резервом (кумулятивни ефекат потребних корекција забиљешки/РП 2 до 5 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 „В“ на дан 31.12.2010. године и резултата његовог пословања у 2010. години у складу са Међународним стандардима финансијског извјештавања (потребне корекције су изнад прага значајности).*



## **ИЛИ**

*Према нашем мишљењу, због значаја питања размотрених у (претходном) пасусу Основа за негативно мишљење (кумулятивни ефекат потребних корекција забилежки/РП 1 до 5 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 „В“ на дан 31.12.2010. године и резултата његовог пословања у 2010. години у складу са Међународним стандардима финансијског извјештавања (потребне корекције су знатно изнад прага значајности).*

**ПРИХВАТЉИВО ЈЕ И ЈЕДНО И ДРУГО МИШЉЕЊЕ!**

**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	700.000
Грађевински објекти	1.500.000	1.400.000
Опрема	1.000.000	1.300.000
Материјална средства у припреми	500.000	1.000.000
Залихе сировина и материјала	300.000	100.000
Залихе готових производа	200.000	500.000
Новчана средства	1.000.000	500.000
<b>АКТИВА</b>	<b>5.000.000</b>	<b>5.500.000</b>
Обавезе према добављачима	400.000	500.000
Обавезе за нето плаће	200.000	400.000
Обавезе за порезе и доприносе по основу плаћа	300.000	600.000
Дугорочне обавезе по кредитима	2.000.000	1.300.000
Дугорочно одложени приходи	0	500.000
Капитал	2.000.000	2.000.000
Добит периода	100.000	200.000
<b>ПАСИВА</b>	<b>5.000.000</b>	<b>5.500.000</b>

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

Забилјешка бр. 1

Привредно друштво “ХУЗ” је од пословног партнера “ДС” 20.12.2013.године добило без накнаде земљиште фер процијењене вриједности 200.000 КМ и опрему фер процијењене вриједности 300.000 КМ. Опреми је процијењен вијек трајања на 5 година. Рачуноводствено евидентирање пријема средстава без накнаде привредно друштво “ХУЗ” извршило је на сљедећи начин:

Дневник књижења привредног друштва “ХУЗ”

Р.бр.	Датум	О П И С	Дугује	Потражује
1.	20.12.2013.	Земљиште	200.000	
		Опрема	300.000	
		Дугорочно одложени приходи		500.000
		За примљена средства без накнаде		

Забилјешка бр. 2

Привредно друштво “ХУЗ” је од пословног партнера “СХ” 30.12.2013.године уз клаузулу фцо купац набавило материјала фактурне вриједности 5.000 КМ + ПДВ 850 КМ. Материјал је смјештен у складиште. Привредно друштво “ХУЗ” пропустило је рачуноводствено евидентирати набавку материјала уз објашњење да су већ обавили попис залиха и ускладили књиговодствено и стварно стање за потребе састављања финансијског извјештаја за 2013.годину, и обећали су да ће наведену набавку материјала евидентирати као прву пословну промјену у 2014.години.

Ревизорски тим “АБЦ” укупну значајност утврђује у висини од 2% 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, као ни добит периода будући да је њена вриједност резидуалног карактера.

**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) Распоредити значајност на позиције биланса стања - 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 књижење пословних промјена из забиљешки 1 и 2, прикажите на који начин је предметно друштво требало провести књижење наведених догађаја које бисте сматрали исправним. (4 бода)

**ОДГОВОР :**

а) Значајност износи 110.000 КМ утврђена на основу радног документа 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 5.500.000 КМ

Процент значајности: 2%

Износ почетне значајности:  $5.500.000 \times 2\% = 110.000$  КМ

Коначна процјена значајности: 110.000 КМ

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

б) значајност распоређена на позиције биланса стања приказана је у радном документу 2. (2 бода)

Радни документ 2: Распоред почетне значајности за комитента: Привредно друштво “ХУЗ” на датум биланса стања: 31.12.2013.

ОПИС	2013.	РАСПОРЕД ЗНАЧАЈНОСТИ	ОБРАЧУН
Земљиште	700.000	7.476	$(700.000/10.300.000) \times 110.000$
Грађевински објекти	1.400.000	14.951	$(1.400.000/10.300.000) \times 110.000$
Опрема	1.300.000	13.883	$(1.300.000/10.300.000) \times 110.000$
Материјална средства у	1.000.000	10.680	$(1.000.000/10.300.000) \times 110.000$

припреми			
Залихе сировина и материјала	100.000	1.068	(100.000/10.300.000) X 110.000
Залихе готових производа	500.000	5.340	(500.000/10.300.000) X 110.000
Новчана средства	500.000	Позиција се не укључује у распоред значајности јер је 100% ревидирана	
Укупно актива	5.500.000	Збирни податак	
Обавезе према добављачима	500.000	5.340	(500.000/10.300.000) X 110.000
Обавезе за нето плаће	400.000	4.272	(400.000/10.300.000) X 110.000
Обавезе за порезе и доприносе по основу плаћа	600.000	6.408	(600.000/10.300.000) X 110.000
Дугорочне обавезе по кредитима	1.300.000	13.883	(1.300.000/10.300.000) X 110.000
Дугорочно одложени приходи	500.000	5.340	(500.000/10.300.000) X 110.000
Капитал	2.000.000	21.359	(2.000.000/10.300.000) X 110.000
Добит периода	200.000	Позиција се не укључује у распоред значајности јер је резидуалног карактера	
Укупно пасива	5.500.000	Збирни податак	
<b>ЗБИР ПОЗИЦИЈА ЗА РАСПОРЕД ЗНАЧАЈНОСТИ</b>	<b>10.300.000</b>	<b>110.000</b>	

ц) Постоји прецењивање и подцењивање елемената финансијских извјештаја. (4 бода)

По основу књижења из забиљешке бр.1: прецењени су дугорочно одложени приходи за укупан износ од 200.000 КМ, а за исти износ неправилно су исказани приходи по основу донација (подцењени су), као приход текућег периода, а тиме и добит текућег периода.

По основу пропуштања књижења из забиљешке бр.2: подцењене су позиције залиха материјала, потраживања за пдв и обавеза према добављачима за износе 5.000 КМ, 850 КМ и 5.850 КМ, респективно.

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 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.

Биљешка	Позиција	Допустива грешка	Настала грешка				
			Средства	Обавезе	Капитал	Приходи	Расходи
1	Одложени приходи	5.340		200.000			
	Приходи					-200.000	
	Погрешна евиденција пријема земљишта без накнаде резултирала је прецењивањем одложених прихода и подцењивањем прихода текућег периода, а тиме и добити текућег периода.						
	Грешка је значајна, јер прелази допустиву грешку израчунату распоредом значајности.						
2	Залихе материјала	1.068	-5.000				
	Потраживања за ПДВ		-850				
	Добављачи	5.340		-5.850			
	Пропуштање књижења куповине материјала резултирало је подцењивањем залиха материјала, потраживања за ПДВ и обавеза према добављачима						
	Грешка је значајна, јер прелази допустиву грешку израчунату распоредом значајности.						

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

е) Негативно мишљење (6 бодова)

Основа за негативно мишљење

Привредно друштво “ХУЗ” није правилно извршило књижење пријема земљишта без накнаде. Према Међународним стандардима финансијског извјештавања пријем без накнаде сталних средстава којима није могуће процијенити вијек трајања, тј. пријем средстава која немају обавезу обрачуна амортизације признају се као приход од донације, тј. приход текућег периода.

Због ове неправилности прецијењени су дугорочно одложени приходи за укупан износ од 200.000 КМ, а за исти износ неправилно су исказани приходи по основу донација, као приход текућег периода који је подцјењен, а тиме и добит текућег периода.

Привредно друштво “ХУЗ” није правилно извршило књижење куповине материјала, односно пропустило је провести књижење набавке средстава према Међународним стандардима финансијског извјештавања. Због ове неправилности подцјењене су позиције залиха материјала, потраживања за пдв и обавеза према добављачима за износе 5.000 КМ, 850 КМ и 5.850 КМ, респективно.

Мишљење (негативно мишљење)

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

ф) Исправно књижење пословних догађања из забиљешки 1 и 2: (4 бода)

Р.бр.	Датум	О П И С	Дугује	Потражује
1а.	20.12.2013.	Земљиште у припреми	200.000	
		Приходи од донација		200.000
		За пријем земљишта без накнаде		
1б.	20.12.2013.	Земљиште	200.000	
		Земљиште у припреми		200.000
		За почетак кориштења земљишта		
2а.	30.12.2013.	Обрачун набавке	5.000	
		Потраживања за улазни пдв	850	
		Обавезе према добављачима		5.850
		За пријем материјала		
2б.	30.12.2013.	Залихе материјала	5.000	
		Обрачун набавке материјала		5.000
		За усладиштење материјала		