

КОМИСИЈА ЗА РАЧУНОВОДСТВО И РЕВИЗИЈУ БОСНЕ И ХЕРЦЕГОВИНЕ

ИСПИТ ЗА СТИЦАЊЕ ПРОФЕСИОНАЛНОГ ЗВАЊА **ОВЛАШТЕНИ РЕВИЗОР** (ИСПИТНИ ТЕРМИН: МАЈ 2016. ГОДИНЕ)

ПРЕДМЕТ 11: **НАПРЕДНА РЕВИЗИЈА**

ЕСЕЈИ

Есеј бр. 1 – Материјалност и ризик у ревизији финансијских извјештаја

(а) Објасните појам, значај и утицај процјене материјалности на процес ревизије ФИ (5 бодова)

Материјалност у ревизији финансијских извјештаја (ФИ) је једна од основних поставки на којој се заснива ревизија ФИ као „разумно увјерење“ да ли у тим извјештајима постоје (материјално) значајне грешке. Наиме, поред одговора на питање да ли су ФИ који су предмет ревизије у потпуности сачињени у складу са релевантним оквиром за финансијско извјештавање, други кључни задатак и очекивање од ревизије је и одговор на питање да ли су грешке и одступања који су утврђени и документовани провођењем планираних поступака ревизије (материјално) значајни или не.

Прецизно и суштинско дефинисање материјалности у ревизији до сада није извршено, а и даље ће представљати проблем за теорију и поготово праксу ревизије ФИ јер (пр)оцјена материјалности има наглашен субјективан став. На концептуалном нивоу материјалност информације садржане у ФИ се ограничава на употребу те информације на начин како просјечан корисник (доносилац одлуке) треба ли може да зна.

Пракса ревизије стога користи дефинисање и значење материјалности наведено у Међународним стандардима ревизије: „Информација је материјално значајна ако би њено изостављање или погрешно приказивање могло утицати на економске одлуке које би корисници донијели на бази финансијских извјештаја. Материјалност зависи од величине ставке или грешке просуђене у специфичним околностима њеног изостављања или погрешног приказивања. Отуда материјалност прије обезбјеђује праг или тачку разграничења, него квалитативну карактеристику коју информација мора имати да би била од користи“. Овако дефинисана материјалност је у ствари тзв. прихватљива или грешка која се може толерисати, укључујући и изостављање финансијских података, која појединачно или збирно у одређеној ситуацији утиче на мишљење компетентне особе која доноси одлуке на основу тих података.

С обзиром да стандарди ревизије не дају прецизније смјернице, (пр)оцјена материјалности у пракси се своди на професионални став или процјену ревизора те је по природи ствари субјективна.

Материјалност се утврђује, односно (пр)оцјењује у фази планирања ревизије и детерминише план и програме ревизије, односно врсте, обим и временски распоред провођења поступака ревизије ФИ. Материјалност је у инверзном односу са ризиком ревизије, док утврђивање материјалности као „прихватљиве“ грешке на нижем нивоу захтијева већи обим и ефикасније процедуре ревизије.

(б) Објасните како се утврђује и како се процијењена материјалност примјењује у току ревизије финансијских извјештаја

(5 бодова)

Прелиминарна материјалност се (про)цјењује у фази планирања ревизије на начин да се сагледају квалитативни, али и квантитативни елементи и основе и утврди материјалност као

износ, праг или тачка разграничења. Циљ ове квантификације је да сви чланови ревизорског тима добију сличан поглед на материјалност. Додатни проблем у вези са (пр)оцјеном материјалности је што ту процјену прави ревизорски тим, а квантификација се посматра из угла корисника ревидованих финансијских извјештаја. Имајући у виду утицај квантификације материјалности на цјелокупан процес ревизије, а посебно на избор примјереног мишљења ревизије о ФИ, актуелне регулаторне промјене предвиђају обавезу ревизора да у Извјештају о ревизији ФИ предузећа од јавног интереса наведу утврђену материјалност.

У теорији и пракси ревизије креирани су у примјењују се одговарајући приступи (тзв. Правила палца) који уз професионалну процјену служе као водич приликом (пр)оцјене материјалности. У релевантној литератури и приручницима за ревизоре, те приступима појединих ревизорских фирми, за квантификовање материјалности се уобичајено користе примјена искуствено одређених процената на одређене компоненте или позиције из финансијских извјештаја, а најчешће су то укупни приходи, укупна имовина, финансијски резултат и други. Према расположивим подацима најчешће коришћени критеријум је примјена одређеног процентуалног ефекта на укупни приход. Одговарајући проценат који доводи до износа материјалности је још контравезније питање, с тим да је у пракси прихваћено становиште да „комбинована“ грешка, односно ефекат погрешног исказивања, мањи од 5% укупног прихода није (материјално) значајан, а изнад тог нивоа, прага или тачке разграничења јесте.

Поред квантитативних аспеката приликом (пр)оцјене материјалности ревизори требају узети у обзир и квалитативне аспекте утврђених грешака и/или одступања. При томе је правило да и квантитативно нематеријална трансакција или ефекат грешке коју је изазвала, постаје (материјално) значајан уколико квалитативни фактори на то указују.

Квантификовани ниво прелиминарне материјалности је односи на ФИ као цјелину. С обзиром да се ревизија спроводи по појединим компонентама ФИ, укупни ниво прелиминарне материјалности се у складу са одговарајућим правилима алоцира на поједине компоненте, односно рачуне биланса стања и биланса успеха. При томе је таква алокација такође заснована на субјективним процјенама које су резулта претходних сличних искустава гдје се појављивала већина грешака или гдје се очекује да ће се грешке појавити. Теорија и пракса ревизије ипак препоручују да ти критеријуми требају бити релативна важност или варијабилност рачуна и професионални став.

Прелиминарно утврђени ниво материјалности током ревизије може бити и коригован, уколико се утврди да за то постоје оправдани разлози, што ће захтијевати и одговарајуће прилагођавање прфидоде, обима, врсте и временског распореда ревизорских испитивања (плана и програма ревизије).

На крају у завршној фази ревизије, након што су проведене све планиране процедуре и вредновани прибављени докази, процијењени ниво материјалности је критеријум у односу на који се процјењује ефекат укупног комбинованог погрешно књиженог износа у ФИ и утврђује постојање (материјално) значајних грешака. Уколико такве грешке постоје ревизор може, или прибавити додатне доказе ревизије који ће потврдити или кориговати дотадашњу оцјену и у складу са тим одабрати и изразити примјерено мишљење о ФИ, или тражити да клијент коригује погрешно приказане рачуне.

(в) Објасните појам, суштину и наведите основне компоненте ризика у ревизији финансијских извјештаја

(5 бодова)

Ревизија финансијских извјештаја се у суштини своди на провођење одговарајућих поступака усмјерених на провјеру изјава или тврдњи управе које су садржане у финансијским извјештајима. Циљ тих провјера је прибављање доказа на основу којих ће ревизор (пр)оцијенити да ли су те изјаве коректне и да ли финансијски извјештаји посматрано у цјелини истинито и објективно представљају оно што се од финансијских извјештаја очекује. Ту своју (пр)оцјену, односно мишљење о финансијским извјештајима

ревизор саопштава клијенту ревизије, али и свим корисницима ревидованих финансијских извјештаја, кроз Извјештај ревизора.

Ревизор се у том свом послу сусреће са ризиком да изрази неодговарајуће мишљење, на примјер, када изрази позитивно мишљење у условима када финансијски извјештаји садрже (материјално) значајне грешке које ревизор није идентификовао.

Ризик ревизије је једно од кључних концептуалних питања и стога предмет посебне пажње теорије, регулативе и праксе ревизије финансијских извјештаја. При томе се ризик ревизије разматра на нивоу финансијског извјештаја као цјелине, група рачуна или трансакција, а његове основне компоненте су: (1) инхерентни, (2) контролни и (3) детекциони или ризик детекције.

Ревизорски тим, у складу са општим моделом ревизије и међународним стандардима ревизије, процјењује сваку од наведених компоненти и укупни ризик у фази планирања за сваки конкретан ревизорски ангажман. Та процјена мора бити документована и, уз процјену материјалности, представља основу за „дизајнирање“ стратегије и програма ревизије, односно избор врсте, обима и временског распореда ревизорских испитивања и тестирања који треба да обезбиједи довољно одговарајућих доказа за изражавање мишљења о финансијским извјештајима. При томе је дио ревизорским испитивања усмјерен и на провјеру процијењеног нивоа контролног ризика, а највећи дио на настојање да се детекциони ризик, односно ризик неоткривања (материјално) значајних грешака сведе на потребан ниво како би се укупни ризик ревизије одржао на прихватљивом нивоу.

(г) Објасните компоненте и модел ризика ревизије финансијских извјештаја

(5 бодова)

Укупни ризик ревизије чине три компоненте:

- инхерентни,
- контролни и
- детекциони ризик.

Инихерентни ризик се дефинише као подложност стања на рачуну или врсте пословних догађаја погрешним исказима, који узети појединачно или кумулативно са погрешним исказима на другим рачунима или врстама пословних догађаја, могу бити материјално значајни уз претпоставку да нису постојале одговарајуће интерне контроле. То је ризик који је иманентан извјештавању о одговарајућим рачунима или салдима трансакција у условима када не постоји или се не узима у обзир систем и структура интерних контрола код клијента ревизије. Ова компонента ризика се треба процијенити на нивоу финансијских извјештаја као цјелине и на нивоу салда на рачуну и врсти трансакције. Овај ризик се процјењује на основу информација о пословању клијента и из окружења, увида у претходне рачуноводствене и друге информације, познавања рачуноводствених и ревизорских стандарда и анализе трансакција са повезаним предузећима.

Контролни ризик представља могућност погрешних исказа стања на рачуну или врсти пословних догађаја који узети појединачно или кумулативно ... могу бити материјално значајни, а које рачуноводствени и систем интерне контроле клијента ревизије неће благовремено спријечити, открити и исправити. По природи ствари и најбољи и најсавршенији системи интерних контрола не могу у потпуности спријечити, открити и исправити грешке у финансијским извјештајима клијента ревизије, те је ревизор у складу са стандардима ревизије обавезан да (пр)оцијени постојање и функционисање система интерних контрола и ниво контролног ризика. Та (пр)оцијена ће утицати на ниво детекционог ризика, а то значи на обим, врсту и временски распоред ревизорских поступака и процедура, укључујући и тестове контрола. При томе, треба нагласити да се ревизор мора позабавити системом интерних контрола и у околностима када је контролни ризик процијенио на максималном нивоу и када није планирао да се ослања на интерне контроле клијента, због обавезе да клијента ревизије извјести освојим запажањима и систему интерне контроле.

Ризик детекције представља могућност да постоје погрешни прикази или грешке које ревизор неће открити провођењем планираних поступака ревизије, укључујући тестове детаља салда, трансакција и аналитичких поступака. За разлику од претходне двије компоненте ризика,

које су под „контролом“, односно за које је одговоран клијент ревизије, на ниво детекционог ризика, кроз планирање и провођење ревизорских испитивања и тестова, утиче ревизорски тим.

Однос наведене три компоненте ризике ревизије се може представити тзв. моделом ризика ревизије:

$$P = I_r \times K_r \times D_r$$
$$D_r = PR / (I_r \times K_r)$$

Гдје су:

P, односно PR – укупни ризик ревизије (прихватљиви ризик ревизије)

I_r – инхерентни ризик

K_r – контролни ризик

D_r – ризик детекције

Аналитички израз модела ризика ревизије указује да постоји инверзан однос између ризика детекције и комбинованог новог инхерентног и контролног ризика. То значи да у околностима у којима комбиновани ниво инхерентног и контролног ризика висок, ревизор мора планирати и провести одговарајуће тестове и испитивања којима ће детекциони ризик свести на релативно низак ниво, како би прихватљиви укупни ризик ревизије био задржан на довољно ниском нивоу.

Есеј бр. 2 - Према одредбама МСР 240 – Ревизорове одговорности у вези са преварама у ревизији финансијских извјештаја дефинишите и објасните:

- a) Циљеве ревизора у вези превара у финансијским извјештајима (3 бода)
- b) Ко сноси одговорност за превенцију и откривање превара у финансијским извјештајима друштава и на који начин исти може допринијети превенцији и детекцији превара (5 бодова)
- c) Каква је одговорност ревизора и од чега зависи ревизорова могућност откривања преваре у финансијским извјештајима (4 бодова)
- d) Ако је ревизор препознао превару или је прикупио информације које упућују да превара можда постоји, с ким ревизор треба остварити комуникацију о својим сумњама/сазнањима (8 бодова)

Одговор:

- a) Циљеви ревизора су:
 - (a) препознати и оцијенити ризике значајних погрешних приказивања у финансијским извјештајима услијед преваре;
 - (б) прикупити довољан примјерен ревизијски доказ о оцијењеним ризицима значајних погрешних приказивања услијед преваре, кроз обликовање и имплементацију примјерених реакција; и
 - (ц) примјерено реагирати на препознате преваре или на оне на које се сумња.
- b) Примарна одговорност за превенцију и детекцију превара је на онима који су задужени за управљање субјектом и на менаџменту. Важно је да менаџмент, уз надзор оних који су задужени за управљање, стави јак нагласак на превенцију превара, што може смањити прилике за настајање преваре и сакривање преваре, што може увјерити појединце да не почине преваре због вјероватности откривања и кажњавања. То укључује обвезу креирања културе искрености и етичног понашања што може бити појачано активним надзором од стране оних који су задужени за управљање. У провођењу одговорности надзора, они који су задужени за управљање разматрају могућности за избјегавање контрола или других непримјерених утјецаја над процесом финансијског извјештавања, као што је настојање менаџмента да управља зарадама с циљем утјецаја на перцепцију аналитичара о пословању и профитабилности субјекта.
- c) Обављајући ревизију у складу с МРевС-овима, ревизор је одговоран за стјецање разумног увјерења да су финансијски извјештаји посматрани као цјелина, без значајних погрешних приказивања, било да су узроковане преваром или грешком. Ревизорова могућност откривања преваре овиси о факторима као што су искуство починитеља, фреквентност и обим манипулација, степен завјере, релативна величина појединих износа који су манипулирани, сениоритет појединаца који су укључени.
- d) Ако је ревизор препознао превару или је прикупио информације које упућују да превара можда постоји, ревизор ће праводобно комуницирати с примјереним нивоом менаџмента с циљем да информира оне чија је примарна одговорност превенција и откривање превара, о питањима релевантним за њихове одговорности. Ако ревизор сумња на превару која укључује менаџмент, ревизор ће комуницирати о тим сумњама с онима који су задужени за управљање и разговарати с њима о врстама, временском распореду и обиму ревизијских поступака потребних за завршавање ревизије. Ревизор ће комуницирати с онима који су задужени за управљање о било којем другом питању које је повезано с преварама, а које је према процјени ревизора релевантно за њихове одговорности.

Када ревизор прикупи доказ да превара постоји или може постојати, важно је да се на питање скрене пажња примјереним нивоима менаџмента што је прије изведено. То је

такођер случај, чак и ако се питање сматра непонављајућим (на примјер, незначајне преваре од стране запосленика на нижем нивоу субјектове организације). Одређивање нивоа менаџмента који је примјерен питање је професионалне процјене и на њу утјечу фактори као што су вјероватност завјере и природа и јачина преваре на коју се сумња. Обично, примјерен ниво менаџмента јест барем један ниво више од особа за које се чини да су укључене у превару на коју се сумња.

Ревизорова комуникација с онима који су задужени за управљање може бити усмена или писмена. МРевС 260 наводи факторе које ревизор разматра у одређивању хоће ли комуницирати усмено или писмено. Због природе и осјетљивости превара које укључују виши менаџмент, или превара које резултирају значајним погрешним приказивањима у финансијским извјештајима, ревизор ажурно извјештава о тим питањима и разматра је ли такођер потребно иста питања извијестити у писаном облику.

Ако је ревизор препознао или сумња на превару, ревизор ће утврдити постоји ли одговорност извијестити о настанку или сумњи, особама изван субјекта. Иако ревизорова професионална обавеза држања информација клијента повјерљивима може спријечити такво извјештавање, ревизорове законске обавезе могу заобићи обавезу повјерљивости у одређеним околностима. Ревизорова професионална обавеза држања повјерљивима информације клијента може спријечити извјештавање о преварама странкама изван субјекта клијента. Међутим, ревизорове правне одговорности варирају између земаља и у одређеним околностима обавезе повјерљивости могу бити стављене ван снаге темељем статута, закона или суда. У неким земљама ревизор финансијских институција има законску обавезу извијестити о појави превара супервизорско тијело. Такођер, у неким земљама ревизор има обавезу извијестити тијела о погрешном извјештавању у оним случајевима гдје менаџмент и они који су задужени за управљање пропустили направити корективне активности.

Есеј бр. 3 - У складу са одредбама МСР 200 – Општи циљеви независног ревизора и обављање ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије, дефинишите и објасните појмове:

- а) Професионални скептицизам и потребе за истим (5 бодова)**
- б) Професионална процјена и потребе за истом (5 бодова)**
- с) 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 прихватајући 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.

б) 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 тијekom 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.

с) Довољни и примјерени ревизијски докази

Како би стекао разумно увјерење, ревизор ће прибавити довољне и примјерене ревизијске доказе како би смањео 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.

ЗАДАЦИ:

Задатак број 1

ПРЕДУЗЕЋЕ „Б“

Ваше друштво за ревизију је крајем фебруара 2013. године закључило уговор о ревизији финансијских извјештаја за 2012. годину са клијентом „Б“, предузећем које послује у области трговине на велико и мало. Уговор је потписан на инсистирање клијента иако сте указали на могуће ограничење обима које за резултат може имати немогућност изражавања мишљења о финансијским извјештајима који су предмет ревизије.

Предузеће „Б“ 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 примиијењени 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	3.131.311	3.183.962
1. Основна средства (НПО и инвестиционе некретнине)	3.091.746	3.144.397
- Земљиште	617.566	617.566
- Грађевински објекти	2.367.772	2.381.313
- Опрема	111.408	145.518
2. Дугорочни финансијски пласмани	13.050	-
3. Одложена пореска средства	39.565	39.565
ОБРТНА/ТЕКУЋА СРЕДСТВА	553.433	512.645
1. Залихе	349.120	336.897
2. Краткорочна потраживања и пласмани	182.074	154.294
3. Готовина и еквиваленти готовине	16.382	15.198
4. Активна временска разграничења	5.857	5.857
ПОСЛОВНА АКТИВА	3.684.744	3.696.607
УКУПНА АКТИВА	3.684.744	3.696.607
КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЕ	1.222.448	1.198.261
Основни капитал	3.026.771	3.026.771
Резерве	302.677	302.677
Ревалоризационе резерве	415.695	415.695
Нераспоређени добитак	86.231	62.044
Губитак до висине капитала	2.608.926	2.608.926
- Губитак ранијих година	2.608.926	2.449.018
- Губитак текуће године	-	159.908
ДУГОРОЧНЕ ОБАВЕЗЕ	943.464	943.464
КРАТКОРОЧНЕ ОБАВЕЗЕ	1.518.832	1.554.882
ПОСЛОВНА ПАСИВА	3.684.744	3.696.607
УКУПНА ПАСИВА	3.684.744	3.696.607

БИЛАНС УСПЈЕХА

У периоду од 01. до 31.12.2012. године

(у КМ)

ОПИС/ПОЗИЦИЈЕ	2012.	2011.
ПОСЛОВНИ ПРИХОДИ	271.615	295.295
1. Приходи од продаје робе	1.049	13.581
2. Остали пословни приходи	270.566	281.714
ПОСЛОВНИ РАСХОДИ	230.052	314.929
1. Набавна вриједност продате робе	1.049	12.569
2. Трошкови материјала	15.262	60.830
3. Трошкови зарада, накнада зарада и остали л. расходи	66.286	82.156
4. Трошкови производних услуга	8.211	10.744
7. Трошкови амортизације и резервисања	113.536	113.861
8. Нематеријални трошкови	14.657	31.398
9. Трошкови пореза и доприноса	11.051	3.371
Пословни добитак	41.563	-
Пословни губитак	-	19.634
ФИНАНСИЈСКИ ПРИХОДИ	2.056	61
ФИНАНСИЈСКИ РАСХОДИ	38.176	70.605
ДОБИТАК РЕДОВНЕ АКТИВНОСТИ	5.443	-
ГУБИТАК РЕДОВНЕ АКТИВНОСТИ	-	90.178
ОСТАЛИ ПРИХОДИ	25.690	22.366
ОСТАЛИ РАСХОДИ	3.287	91.134
ДОБИТАК по основу осталих П и Р	22.403	-
ГУБИТАК по основу осталих П и Р	-	68.768
Расходи по основу усклађивања вриједн. имовине	-	962
ДОБИТАК ПРИЈЕ ОПОРЕЗИВАЊА	27.846	-
ГУБИТАК ПРИЈЕ ОПОРЕЗИВАЊА	-	159.908
Порески расходи периода	3.659	-
НЕТО ДОБИТАК ТЕКУЋЕ ГОДИНЕ	24.187	-
НЕТО ГУБИТАК ТЕКУЋЕ ГОДИНЕ	-	159.908
УКУПАН НЕТО ГУБИТАК/ГУБИТАК ПЕРИОДА	24.187	-159.908

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

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 1:

С обзиром на датум закључења Уговора о ревизији, нисмо могли присуствовати попису залиха чији су резултати укључени у финансијске извјештаје који су предмет ревизије. Међутим, попису залиха на дан 31.12.2012. године је присуствовао претходни ревизор и о томе сачинио одговарајућу радну документацију, с обзиром да су и претходни ревизор и клијент, све до половине јануара 2011. године очекивали да ће ревизију за 2012. годину завршити претходни ревизор. Међутим, из разлога који нам нису у цјелости разјашњени раскинут је уговор са претходним ревизором. Тим поводом је претходни ревизор покренуо и судски спор, а због свега наведеног клијент нам није омогућио контакт са претходним ревизором. Због природе рачуноводствених евиденција клијента, нисмо били у могућности да другим поступцима ревизије прибавимо задовољавајуће доказе у вези са стањем залиха и других облика имовине на дан 31.12.2012. године као дан билансирања.

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 2:

Поступцима ревизије основних средстава смо прибавили доказе да рачуноводствена политика у области обрачуна амортизације није конзистентно и исправно примијењена услед чега су годишњи трошкови амортизације сталних материјалних средстава у 2014. години потцијењени за 158.000 КМ, док је истовремено за исти износ прецијењена вриједност сталних материјалних средстава.

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

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 3:

У структури залиха на дан 31.12.2012. године, према књиговодственим подацима значајно учешће имају залихе робе које имају ограничен вијек употребе. Дио тих залиха, књиговодствене вриједности 25.000 КМ су залихе чији је рок употребе истекао крајем 2012. године, које је у складу са важећом рачуноводственом политиком требало описати. По том основу је требало умањити вриједност залиха готових производа за 25.000 КМ и признати импаритетни губитак у том износу.

Управа је упркос документацији која потврђује наведену чињеницу пропустила да отпише „спорне“ залихе услед чега су залихе прецијењене а расходи текућег периода потцијењени за наведени износ од 25.000 КМ.

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 4:

Одговарајућим поступцима ревизије обавеза за зараде и накнаде зарада запосленима, прибавили смо доказе да управа предузећа није у пословне књиге и финансијске извјештаје укључила правоснажну судску пресуду да запосленим на име неисплаћених бруто плата у 2010. и 2011. години исплати износ од 186.000 КМ.

Управа предузећа је свјесна да се ово судско рјешење мора извршити, али је избјегла да призна овај износ као обавезу у 2012. години, образлажући да ће укупне обавезе према запосленима настојати да ријеши кроз преговоре са стратешким партнером са којим преговара о пословно техничкој сарадњи и докапитализацији.

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 5:

Одговарајућим поступцима ревизије који се односе на правне спорове у које је укључено Предузеће „Б“, утврдили смо постојање спора по основу неизмирених пореских обавеза. Надлежни органи су током 2012. године поднијели тужбу, а висина тужбеног захтјева износи 105.000 КМ.

Коначни исход овог спора се још увијек не може предвидјети, те је тешко процијенити висину ове потенцијалне обавезе Предузећа „Б“. Стога није могуће извршити ни потребно резервисање за те сврхе. Сматрамо да би ову чињеницу требало објавити у напоменама уз финансијске извјештаје, али се Управа томе противи јер сматра да ће им то непотребно отежати преговоре са потенцијалним стратешким партнерима.

*

* *

ОД ВАС СЕ ЗАХТИЈЕВА ДА:

1. Објасните на који начин се врши избор или формирање мишљења ревизора 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 синтетизовано мишљење без алоцирања на појединачне позиције или елементе финансијских извјештаја.

ОЧЕКИВАНИ ОДГОВОРИ:

(1) ИЗБОР/ФОРМИРАЊЕ МИШЉЕЊА РЕВИЗОРА О ФИ

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. Имајући у виду чињеницу да се корисници финансијских извјештаја у знатној мјери ослањају на мишљење ревизора, изражавање адекватног мишљења о финансијским извјештајима који су били предмет ревизије је кључна одговорност ревизора. При томе се према теорији, регулативи и пракси ревизије адекватност мишљења оцјењује у контексту прибављених доказа, а у формалном смислу ради се о личној одговорности овлашћеног ревизора или партнера које он изражава у своје лично име и у име ревизорске фирме.

Прибављени докази ревизије указују на двије врсте „проблема“ у вези са финансијским извјештајима за које је одговорност преузела управа/руководство клијента ревизије:

- тзв. **ограничење обима**, које представља немогућност ревизора, да уз адекватно планирање и провођење ревизије, прикупи довољно адекватних доказа на основу којих би, уз разумно увјерење, могао (пр)оцијенити истинитост и позданост укупних објављивања у финансијским извјештајима (која се захтијевају у складу са важећим оквиром финансијског извјештавања);
- тзв. **неслагање са руководством клијента ревизије**, које према терминологији ревизије представља ситуацију и доказе на основу којих је ревизорски тим утврдио постојање грешака у књижењима, пословним књигама и у финансијским извјештајима у односу на захтјеве релевантних рачуноводствених, односно стандарда финансијског извјештавања.

Поред наведеног „карактера“ или природе доказа ревизије утврђених проблема у вези са финансијским извјештајима који су били предмет ревизије, кључни критеријум за избор врсте или формирање адекватног мишљења ревизора је квантитативни и квалитативни утицај тих проблема на истинитост и поузданост финансијских извјештаја, при чему квантитативни критеријум представља утврђена материјалност (за финансијске извјештаје у цјелини и алоцирана на поједине елементе или компоненте финансијских извјештаја).

Избор врсте или формирање мишљења ревизора се треба заснивати на правилима наведеним у наредном прегледу:

Карактер проблема или околности / врста мишљења	Проблем није материјалан	Проблем је материјалан	Проблем је фундаменталан или прожимајући
ОГРАНИЧЕЊЕ ОБИМА (НЕИЗВЈЕСНОСТ)	ПОЗИТИВНО МИШЉЕЊЕ	МИШЉЕЊЕ СА РЕЗЕРВОМ	УДРЖАВАЊЕ ОД ДАВАЊА МИШЉЕЊА
НЕСЛАГАЊЕ	ПОЗИТИВНО МИШЉЕЊЕ	МИШЉЕЊЕ СА РЕЗЕРВОМ	НЕГАТИВНО МИШЉЕЊЕ

При томе неизвјесност постаје фундаментална када је њен утицај на финансисјке извјештаје такав да они као цјелина псстану непоуздани, а неслагање или грешка постаје фундаментално када је њен утица на финансијске извјештаје такав да они постају нетачни и збуњујући или обмањујући за кориснике.

(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	3.131.311	0,5 до 2	1	31.313
Обртна средства	553.433	5 до 10	10	55.343
Капитал	1.222.448	1 до 5	2,5	30.561
Текуће обавезе	1.518.832	5 до 10	5	75.942
Пословни приход	271.615	0,5 до 2	2	5.432
Нето добит/губитак	24.187	5 до 10	0	0
ПРОЦИЈЕЊЕНА МАТЕРИЈАЛНОСТ				39.718
ЗАОКРУЖЕНО				40.000

ЗАБИЈЕШКА (РП) БР. 1:

Основа за уздржавајуће мишљење¹

С обзиром на датум закључења Уговора о ревизији, нисмо могли присуствовати попису залиха чији су резултати укључени у финансијске извјештаје који су предмет ревизије. Међутим, попису залиха на дан 31.12.2012. године је присуствовао претходни ревизор и о томе сачинио одговарајућу радну документацију, с обзиром да су и претходни ревизор и клијент, све до половине јануара 2011. године очекивали да ће ревизију за 2012. годину завршити претходни ревизор. Међутим, из разлога који нам нису у цјелости разјашњени раскинут је уговор са претходним ревизором. Тим поводом је претходни ревизор покренуо и судски спор, а због свега наведеног клијент нам није омогућио контакт са претходним ревизором. Због природе рачуноводствених евиденција клијента, нисмо били у могућности да другим поступцима ревизије прибавимо задовољавајуће доказе у вези са стањем залиха и других облика имовине на дан 31.12.2012. године као дан билансирања.

Уздржавајуће мишљење

Због значаја питања описаног у пасусу Основа за уздржавајуће мишљење, нисмо били у могућности да прикупимо довољно адекватних ревизијских доказа за обезбјеђење основе за мишљење ревизора. У складу са тим, не изражавамо мишљење о финансијским извјештајима Предузећа „Б“ на дан 31.12.2012. године.

ЗАБИЈЕШКА (РП) БР. 2:

Основа за мишљење са резервом

Поступцима ревизије основних средстава смо прибавили доказе да рачуноводствена политика у области обрачуна амортизације није конзистентно и исправно примијењена услед чега су годишњи трошкови амортизације сталних материјалних средстава у 2014. години потцијењени за 158.000 КМ, док је истовремено за исти износ прецијењена вриједност сталних материјалних средстава.

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

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 „Б“ 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).

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.

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 3:

У структури залиха на дан 31.12.2012. године, према књиговодственим подацима значајно учешће имају залихе робе које имају ограничен вијек употребе. Дио тих залиха, књиговодствене вриједности 25.000 КМ су залихе чији је рок употребе истекао крајем 2012. године, које је у складу са важећом рачуноводственом политиком требало описати. По том основу је требало умањити вриједност залиха готових производа за 25.000 КМ и признати импаритетни губитак у том износу.

Управа је упркос документацији која потврђује наведену чињеницу пропустила да отпише „спорне“ залихе усљед чега су залихе прецијењене а расходи текућег периода потцијењени за наведени износ од 25.000 КМ.

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 „Б“ 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:

Основа за мишљење са резервом

Одговарајућим поступцима ревизије обавеза за зараде и накнаде зарада запосленима, прибавили смо доказе да управа предузећа није у пословне књиге и финансијске извјештаје укључила правоснажну судску пресуду да запосленим на име неисплаћених бруто плата у 2010. и 2011. години исплати износ од 186.000 КМ.

Управа предузећа је свјесна да се ово судско рјешење мора извршити, али је избјегла да призна овај износ као обавезу у 2012. години, образлажући да ће укупне обавезе према запосленима настојати да ријешу кроз преговоре са стратешким партнером са којим преговара о пословно техничкој сарадњи и докапитализацији.

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 „Б“ 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).

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 „Б“ 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 „Б“, утврдили смо постојање спора по основу неизмирених пореских обавеза. Надлежни органи су током 2012. године поднијели тужбу, а висина тужбеног захтјева износи 105.000 КМ.

Коначни исход овог спора се још увијек не може предвидјети, те је тешко процијенити висину ове потенцијалне обавезе Предузећа „Б“. Стога није могуће извршити ни потребно резервисање за те сврхе. Сматрамо да би ову чињеницу требало објавити у напоменама уз финансијске извјештаје, али се Управа томе противи јер сматра да ће им то непотребно отежати преговоре са потенцијалним стратешким партнерима.

Ради чињеница наведених у претходном пасусу, изражавамо позитивно мишљење, уз скретање 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 „Б“ на дан 31.12.2012. године и резултата његовог пословања у 2012. години у складу са Међународним стандардима финансијског извјештавања.

Не изражавајући резерву у нашем мишљењу, скрећемо пажњу на напомене наведене у претходном пасусу у вези са тужбеним захтјевом који се односи на неизмирене пореске обавезе.

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

1. Основа за уздржавајуће мишљење, или

2. Основа за мишљење са резервом, или
(прихватљиво и једно и друго рјешење)

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 1:

С обзиром на датум закључења Уговора о ревизији, нисмо могли присуствовати попису залиха чији су резултати укључени у финансијске извјештаје који су предмет ревизије. Међутим, попису залиха на дан 31.12.2012. године је присуствовао претходни ревизор и о томе сачинио одговарајућу радну документацију, с обзиром да су и претходни ревизор и клијент, све до половине јануара 2011. године очекивали да ће ревизију за 2012. годину завршити претходни ревизор. Међутим, из разлога који нам нису у цјелости разјашњени раскинут је уговор са претходним ревизором. Тим поводом је претходни ревизор покренуо и судски спор, а због свега наведеног клијент нам није омогућио контакт са претходним ревизором. Због природе рачуноводствених евиденција клијента, нисмо били у могућности да другим поступцима ревизије прибавимо задовољавајуће доказе у вези са стањем залиха и других облика имовине на дан 31.12.2012. године као дан билансирања.

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 2:

Поступцима ревизије основних средстава смо прибавили доказе да рачуноводствена политика у области обрачуна амортизације није конзистентно и исправно примијењена усљед чега су годишњи трошкови амортизације сталних материјалних средстава у 2014. години потцијењени за 158.000 КМ, док је истовремено за исти износ прецијењена вриједност сталних материјалних средстава.

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

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 3:

У структури залиха на дан 31.12.2012. године, према књиговодственим подацима значајно учешће имају залихе робе које имају ограничен вијек употребе. Дио тих залиха, књиговодствене вриједности 25.000 КМ су залихе чији је рок употребе истекао крајем 2012. године, које је у складу са важећом рачуноводственом политиком требало описати. По том основу је требало умањити вриједност залиха готових производа за 25.000 КМ и признати импаритетни губитак у том износу.

Управа је упркос документацији која потврђује наведену чињеницу пропустила да опише „спорне“ залихе усљед чега су залихе прецијењене а расходи текућег периода потцијењени за наведени износ од 25.000 КМ.

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 4:

Одговарајућим поступцима ревизије обавеза за зараде и накнаде зарада запосленима, прибавили смо доказе да управа предузећа није у пословне књиге и финансијске извјештаје укључила правоснажну судску пресуду да запосленим на име неисплаћених бруто плата у 2010. и 2011. години исплати износ од 186.000 КМ.

Управа предузећа је свјесна да се ово судско рјешење мора извршити, али је избјегла да призна овај износ као обавезу у 2012. години, образлажући да ће укупне обавезе према запосленима настојати да ријешу кроз преговоре са стратешким партнером са којим преговара о пословно техничкој сарадњи и докапитализацији.

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 5:

Одговарајућим поступцима ревизије који се односе на правне спорове у које је укључено Предузеће „Б“, утврдили смо постојање спора по основу неизмирених пореских обавеза. Надлежни органи су током 2012. године поднијели тужбу, а висина тужбеног захтјева износи 105.000 КМ.

Коначни исход овог спора се још увијек не може предвидјети, те је тешко процијенити висину ове потенцијалне обавезе Предузећа „Б“. Стога није могуће извршити ни потребно резервисање за те сврхе. Сматрамо да би ову чињеницу требало објавити у напоменама уз финансијске извјештаје, али се Управа томе противи јер сматра да ће им то непотребно отежати преговоре са потенцијалним стратешким партнерима.

Уздржавајуће мишљење

Због значаја питања описаног у пасусу Основа за уздржавајуће мишљење - забиљешка/РП 1, нисмо били у могућности да прикупимо довољно адекватних ревизијских доказа за обезбјеђење основе за мишљење ревизора. У складу са тим, не изражавамо мишљење о финансијским извјештајима Предузећа „Б“ на дан 31.12.2012. године.

ИЛИ

Мишљење са резервом

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 „Б“ 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 у односу на дато мишљење, скрећемо пажњу на напомену наведену у забиљешки/РП 5 у вези са тужбеним захтјевом који се односи на неизмирене пореске обавезе.

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	2012.	2013.
Земљиште	500.000	250.000
Грађевински објекти	2.300.000	2.400.000
Опрема	1.000.000	1.300.000
Дугорочна активна временска разграничења (камате по дугорочном кредиту)	300.000	250.000
Залихе сировина и материјала	100.000	50.000
Залихе готових производа	150.000	100.000
Потраживања од купаца	50.000	50.000
Новчана средства	200.000	100.000
АКТИВА	4.600.000	4.500.000
Обавезе према добављачима	400.000	0
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	200.000	200.000
Капитал	1.500.000	1.500.000
ПАСИВА	4.600.000	4.500.000

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

Забилјешка бр. 1

Привредно друштво “ХУЗ” је 30.12.2012. године завршило изградњу објекта, те је објекат пуштен у употребу. Трошкови стицања грађевинског објекта евидентирани на рачуну материјална стална средства у припреми износе 1.400.000 КМ, и исти обухватају фактурисане вриједности извођача радова и трошкове камата обрачунате по основу дугорочног кредита, одобреног и дозначеног од банке за потребе изградње објекта. Средства дозначеног кредита кориштена су за измирење обавеза према извођачу радова на грађевинском објекту. Камата по наведеном кредиту за 2013. годину износи 50.000 КМ и исту је привредно друштво “ХУЗ” признало као накнадни издатак и приписало вриједности грађевинског објекта 31.12.2013. године. Објекту је процијењен вијек трајања на период од 75 година.

Забилјешка бр. 2

Привредно друштво “ХУЗ” у финансијске извјештаје закључно са 31.12.2013. није укључило продају готових производа извршену 28.12.2014. у износу од 11.700 КМ + ПДВ 1.700 КМ, чији је трошак стицања износио 8.000 КМ, уз образложење 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 продају готових производа евидентирати као прву пословну промјену у 2014. години.

Ревизорски тим “АБЦ” укупна значајност утврђује у висини од 1% укупних средстава ревидираног предузећа. Распоред значајности на поједине позиције врши се сразмјерно њиховој величини на дан 31.12.2013. Све позиције се укључују у распоред почетне значајности.

Ваш задатак је:

- a) Одредити износ почетне значајности, који ће бити задржан и као коначна процјена значајности – сачинити одговарајући радни документ ревизора? **(2 бода)**
- b) Израчунати значајност распоређену на позиције некретнина, постројења, опреме, потраживања од купаца и залиха готових производа - сачинити одговарајући радни документ ревизора? **(2 бода)**
- c) 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)**
- d) 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)**
- e) 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)**
- f) 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 45.000 КМ према радном документу 1: (2 бода)

Радни документ 1: Утврђивање почетне значајности

Комитент: Привредно друштво "ХУЗ"

Датум биланса стања: 31.12.2013.

База за израчунавање значајности: укупна средства 4.500.000 КМ

Процент значајности: 1%

Износ почетне значајности: $4.500.000 \times 1\% = 45.000$ КМ

Конечна процјена значајности: 45.000 КМ

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

б) Значајност распоређена на некретнине, постројења, опреме, потраживања од купаца и залиха готових производа износи 20.500 КМ према радном документу 2. (2 бода)

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

ОПИС	2013.	РАСПОРЕД ЗНАЧАЈНОСТИ	ОБРАЧУН
Земљиште	250.000	1.250	$(250.000/9.000.000) \times 45.000$
Грађевински објекти	2.400.000	12.000	$(2.400.000/9.000.000) \times 45.000$
Опрема	1.300.000	6.500	$(1.300.000/9.000.000) \times 45.000$
Залихе готових производа	50.000	250	$(50.000/9.000.000) \times 45.000$
Потраживања од купаца	100.000	500	$(100.000/9.000.000) \times 45.000$
ЗБИР ПОЗИЦИЈА ЗА ОБРАЧУН ЗНАЧАЈНОСТИ	9.000.000	45.000	

с) Постоји прецјењивање и подцјењивање елемената финансијских извјештаја. (4 бода)

По основу књижења из забиљешке бр.1 прецјењена је вриједност грађевинских објеката за 50.000 КМ, а за исти износ подцјењени су расходи по основу финансирања, те је тиме неправилно исказан и финансијски резултат друштва.

По основу пропуштања провођења књижења из забиљешке бр.2 подцјењене су позиције потраживања од купаца, прихода од продаје готових производа и обавеза за ПДВ у износима 11.700КМ, 10.000 КМ и 1.700 КМ, респективно, док је позиција залиха готових производа прецјењена за 8.000 КМ уз подцјењивање позиције трошкова садржаних у продатим готовим производима у истој вриједности. Наведено књижење резултирало је и неправилним исказивањем финансијског резултата друштва.

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 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 објекти	12.000	50.000				
	Расходи						-50.000

	Погрешна евиденција трошкова финансирања након изградње грађевинског објекта резултирала је подцјењивањем расхода и прецјењивањем вриједности грађевинских објекта.						
	Грешка је значајна, јер прелази допустиву грешку израчунату распоредом значајности.						
2а	Купци	500	-11.700				
	Приходи од продаје					-10.000	
	Обавезе за ПДВ			-1.700			
	Пропуштање књижења продаје готових производа резултирало је подцјењивањем 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.						-8.000
	Залихе гот. производа	250	8.000				
	Пропуштање евиденције искњижавања готових производа резултирало је подцјењивањем расхода и прецјењивањем 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) Негативно мишљење (6 бодова)

Основа за негативно мишљење

Привредно друтво “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. Након пуштања средства у употребу, камате обрачунате по узетом дугорочном кредиту требају бити признате као расход текућег периода.

Због неправилне примјене наведених МРС-ова прецијењена 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 пропустило књижење продаје готових производа у 2013., која је реализирана у 2013. Према одредбама МРС-а 18 – Приходи, приходи од продаје добара се признају када су задовољени сви следећи 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 прецјењена је вриједност готових производа за 8.000 КМ, док су позиције потраживања од купаца, прихода од продаје, обавеза за ПДВ и трошкова садржаних у продатим готовим производима подцјењене за износе 11.700КМ, 10.000 КМ, 1.700 КМ и

8.000 KM, респективно. Наведена неправилност утицала је и на неправилно исказивање финансијског резултата друштва.

Негативно мишљење

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.

- f) Камата обрачуната по дугорочном кредиту узетом за финансирање изградње грађевинског објекта у 2013.години није могла бити капитализирана, већ призната као расход периода, будући да је у 2013.години објекат већ био у употреби. Продаја готових производа у 2013.години требала је бити евидентирана у истом период када је и настала. Исправно књижење евиденције наведених догађаја гласи: (4 бода)

Р.бр.	Датум	О П И С	Дугује	Потражује
1.	30.12.2013.	Расходи од финансирања	50.000	
		ДАВР - камате по дугорочном кредиту		50.000
		За трошкове камата		
2а.	28.12.2013.	Купци	11.700	
		Приходи од продаје		10.000
		Обавезе за ПДВ		1.700
		За књижење прихода од продаје		
2б.	28.12.2013.	Трошкови садржани у продатим готовим произв.	8.000	
		Залихе готових производа		8.000
		За искњижавање продатих готових производа		