

КОМИСИЈА ЗА РАЧУНОВОДСТВО И РЕВИЗИЈУ
БОСНЕ И ХЕРЦЕГОВИНЕ

ИСПИТ ЗА СТИЦАЊЕ ПРОФЕСИОНАЛНОГ ЗВАЊА
ОВЛАШЋЕНИ РЕВИЗОР
(ИСПИТНИ ТЕРМИН: НОВЕМБАР 2016. ГОДИНЕ)

ПРЕДМЕТ 11:
НАПРЕДНА РЕВИЗИЈА

ЕСЕЈИ

Есеј бр. 1 – Извјештаји независног ревизора

(а) Објасните потребу за стандардизовањем Извјештаја независног ревизора и наведите основне елементе/садржај овог извјештаја према захтјеву релевантног Међународног стандарда ревизије

(5 бодова)

Иако је провођење ревизије и Извјештај независног ревизора предмет ангажмана уговореног између ревизорске фирме и клијента ревизије бројни су корисници овог Извјештаја, односно ревидованих финансијских извјештаја, при чему се под овим термином подразумевају финансијски извјештаји и Извјештај независног ревизора, посматрани као цјелина. Стога је веома важно да сви корисници, укључујући наравно приоритетно клијента ревизије, на исти начин, односно без било каквих недоумица или дилема разумију и схватају Извјештај независног ревизора, не само у погледу врсте мишљења, него и у погледу одговорности ревизора и другим аспектима овог извјештаја.

Овако схваћена важност прецизности и недвосмислености и сензитивност Извјештаја независног ревизора је подстакла теорију, праксу и регулативу ревизорске професије да трагају за оптималном формом и прецизним садржајем који ће помоћи ревизорима да на језгровит и децидан начин сачине Извјештај и искажу одабрано мишљење о финансијским извјештајима, а корисницима дати јасну и прецизну информацију о свим елементима овог Извјештаја, а посебно о врсти мишљења.

У домену регулативе овим питањем се од 1992. године баве Међународни стандарди ревизије, и то они који ревизорима дају смјернице и утврђују захтјеве у вези са формирањем мишљења и извјештавањем.

Према актуелном међународном стандарду ревизије 700 – *Формирање мишљења и извјештавање о финансијским извјештајима*, Извјештај независног ревизора треба да садржи следеће елементе:

1. *Назив* – тако да јасно показује да се ради о Извјештају независног ревизора
2. *Адресат* – прималац извјештаја (Извјештај треба да буде насловљен на одговарајуће примаоце у складу са околностима ангажмана)
3. *Уводни пасус* (идентификовање финансијских извјештаја који су били предмет ревизије; експлицитно навођење да су финансијски извјештаји били предмет ревизије /а не неког другог ангажмана/; идентификовање назива сваког извјештаја садржаног у финансијским извјештајима; позивање на сажет приказ значајних рачуноводствених политика и осталих објашњења; и прецизирање датума или периода на који се односи сваки извјештај садржан у финансијским извјештајима)
4. *Одговорност руководства клијента* ревизије за финансијске извјештаје
5. *Одговорност ревизора*
6. *Мишљење ревизора*
7. *Друге одговорности у вези са извјештавањем*
8. *Потпис ревизора*
9. *Датум ревизорског извјештаја*
10. *Адреса ревизора*

(б) Објасните одговорност ревизора за ревидоване финансијске извјештаје и наведите како би требало да изгледа, односно шта да садржи одговарајући пасус/параграф Извјештаја независног ревизора који ту одговорност описује

(5 бодова)

Разумијевање одговорности ревизора је од кључне важности за уговорни однос између ревизора и клијента ревизије, али за кориснике ревидованих финансијских извјештаја и за (не)реалност очекивања од ревизије финансијских извјештаја. Стога је ово питање једно од кључних питања ревизорске професије уопште.

Чињеница да су финансијски извјештаји били предмет независне ревизије не умањује одговорност руководства клијента за финансијске извјештаје, која је неспорна. Са друге стране, иако ревизија не потврђује тачност и истинитост финансијских извјештаја, то не значи да ревизор не пружа одређену одговорност, дајући ревидованим финансијским извјештајима додатни кредибилитет у односу на ситуацију да они нису били предмет ревизије. Одговорност ревизора је одговорност за његов посао, а то значи за планирање и провођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије, за придржавање етичких захтјева професије (етичког кодекса), те стицање разумног увјерења и изражавање примјереног мишљења које је засновано на прибављеним доказима.

Пасус/параграф о одговорности ревизора би требао/могао да гласи (Међународни стандард ревизије 700 – *Формирање мишљења и извјештавање о финансијским извјештајима*):

Наша одговорност је да изразимо мишљење о финансијским извјештајима на основу ревизије коју смо извршили. Ревизију смо извршили у складу са Међународним стандардима ревизије. Ови стандарди налажу да поступамо у складу са етичким захтјевима и да ревизију планирамо и извршимо на начин који омогућава да се, у разумној мјери, увјеримо да финансијски извјештаји не садрже материјално значајне погрешне исказе.

Ревизија укључује спровођење поступака у циљу прибављања ревизијских доказа о износима и објелодањивањима датим у финансијским извјештајима. Избор поступака је заснован на ревизорском просуђивању, укључујући процјену ризика материјално значајних погрешних исказа у финансијским извјештајима, насталим усљед криминалне радње или грешке. Приликом процјене ризика, ревизор разматра интерне контроле које су релевантне за припрему и фер презентацију финансијских извјештаја, у циљу осмишљавања ревизијских поступака који су одговарајући у датим околностима, али не и у циљу изражавања мишљења о ефективности интерних контрола ентитета. Ревизија, такође, укључује оцјену примјењених рачуноводствених политика и значајних процјена извршених од стране руководства, као и оцјену опште презентације финансијских извјештаја.

Сматрамо да су прибављени ревизијски докази довољни и адекватни за обезбјеђење основе за наше ревизорско мишљење.

(в) Објасните позитивно мишљење ревизора о финансијским извјештајима и наведите како се оно изражава

(5 бодова)

Позитивно мишљење о финансијским извјештајима или мишљење без резерви ревизори дају у околностима када су, на основу планираних и проведених поступака ревизије, прибавили доказе који им омогућавају разумно увјерење да извјештаји који су били предмет ревизије на истинит и фер/поштен начин приказују реално стање послова, профит, финансијску позицију, приходе и расходе у складу са релевантним рачуноводственим стандардима, односно примјенљивим оквиром за финансијско извјештавање. Избор позитивног мишљења је заснован на спознаји или увјерењу да:

1. су финансијски извјештаји припремљени у складу са адекватном рачуноводственом политиком која је исправно и конзистентно примјењивана,
2. није било никаквих ограничења у прикупљању доказа ревизије,
3. не постоје материјално значајни погрешни искази,

4. су финансијски извјештаји припремљени у складу са релевантним законским одредбама и да су у случају одступања искази адекватно објашњени и образложени, и
5. су на одговарајући начин објављене све информације релевантне за увид у финансијске извјештаје.

Према Међународном стандарду ревизије 700 – *Формирање мишљења и извјештавање о финансијским извјештајима*, позитивно мишљење се изражава на сљедећи начин:

По нашем мишљењу, финансијски извјештаји дају истинит и објективан приказ, по свим материјално значајним аспектима /или истинито и објективно приказују/ финансијске позиције АБЦ Компаније на дан 31. децембар 20XX. године и њене финансијске успјешности и токова готовине за годину која се завршава на тај дан у складу са Међународним стандардима финансијског извјештавања.

(г) Објасните мишљење са резервом, околности у којима је ово мишљење примјерен избор ревизора и начин на који се такво мишљење изражава

(5 бодова)

Мишљење са резервом представља потврду или увјеравање ревизора да су финансијски извјештаји који су били предмет ревизије приказани у складу са примјенљивом оквиром за финансијско извјештавање, осим за одређене експлицитно наведене неправилности или ограничења, наведене у посебном „додатном“ пасусу који претходи пасусу којим се изражава мишљење ревизора.

Ова врста мишљења је одговарајући избор ревизорског тима када није могуће изразити позитивно мишљење (без резерве), али када ефекат неслагања са руководством (у погледу примјене оквира за финансијско извјештавање, избора рачуноводствених политика и њихове примјене, утврђених грешака, ...), или ограничења обима није таквог материјалног и прожимајућег значаја да би то захтијевало изражававање негативног мишљења или уздржавања од давања мишљења. То значи да је важност погрешно исказаних ставки критеријум за избор мишљења које није позитивно, при чему је процјена те „важности“ заснована на професионалној процјени ревизора, а у основи се своди на компарацију и (пр)оцјену квантитета грешака у односу на материјалност, као и њиховој квалитативној (пр)оцјени. У случају избора мишљења са резервом, наведена „важност“ је исувише важна да би се избјегло њено образложење у ревизорском извјештају (стога позитивно мишљење није примјерено), а није толико важна да би узроковала негативно мишљење или довела до уздржавања од давања мишљења.

Међународни стандарди ревизије детаљно наводе случајеве у којим би ревизори требали изражавати мишљење са резервом, а они се у основи свде на сљедеће:

1. постојање инхерентне несигурности материјалног карактера садржане у финансијским извјештајима, и/или
2. неслагање ревизора са рачуноводственим третманом одређене ставке/ставки које посматрано кумулативно имају материјално значајан утицај на финансијске извјештаје (изнад су нивоа укупне материјалности).

Према Међународном стандарду ревизије 705 – *Модификације мишљења у Извјештају независног ревизора*, мишљење са црезервом се изражава на сљедећи начин:

Основа за мишљење са резервом

(образложење несигурности и неслагања који су разлог за изражававање мишљења са резервом)

Мишљење са резервом

По нашем мишљењу, осим за ефекте питања описаних у пасусу Основа за мишљење са резервом, финансијски извјештаји дају истинит и објективан приказ, по свим материјално значајним аспектима /или истинито и објективно приказују/ финансијске позиције АБЦ Компаније на дан 31. децембар 20XX. године и њене финансијске успјешности и токова готовине за годину која се завршава на тај дан у складу са Међународним стандардима финансијског извјештавања.

Есеј бр. 2 – Утицај и примјена информационих технологија у ревизији

(а) Које су основне карактеристике рачунарски подржаних рачуноводствених информационих система и какав је њихов утицај на ревизију ФИ?

(5 бодова)

Рачунарски подржани рачуноводствени информациони системи су у савременим условима пословања постали правило и у земљама у транзицији и то у свим предузећима без обзира на њихову величину, тип и правну форму. Такозвано ИТТ окружење (пословно окружење засновано на примјени информационих и телекомуникационих технологија) намеће потребу да ревизори размотре утицај ових технологија на процес рачуноводственог евидентирања пословања, односно вођења пословних књига и финансијског извјештавања, као и на утицај таквих околности на ревизију ФИ.

Основне карактеристике рачунарски подржаних рачуноводствених информационих система које имају значајан утицај на ревизију ФИ које такав систем креира су:

- Децентрализација обраде и «складиштења» података
- Проблеми, односно отежано праћење ревизијског трага (све мање папирних докумената као носилаца рачуноводствених и финансијских информација)
- Много лакши приступ подацима и програмима за њихову обраду што отвара нове проблеме у вези са медијима за «складиштење» података,
- Специфичности рачунарске обраде рачуноводствених података (*конзистентност извођења операција* – увијек и на исти начин на који су програмиране; *деталнији и актуелнији записи до којих је могуће лакше доћи*; *програмске контроле* – омогућују да интерне контроле клијента буду уграђене у његов рачунаски подржан ИС; *истовремено евидентирање на више рачуна и у више датотека* – што олакшава контроле између различитих пословних књига, али у случају грешке врши њихово мултипликовање).

Наведене карактеристике рачунаски подржаних рачуноводствених ИС и укупно ИТТ пословно окружење, постављају додатне захтјеве пред ревизоре у погледу веће рачунарске «писмености» како би се могло разумјети како рачуноводствени ИС систем клијента функционише, како евидентира пословне промјене, какав има утицај на контроле и могуће грешке, ... ИТТ окружење захтијева и да се приступ ревизији прилагоди с обзиром да су ФИ креирани у таквом окружењу. При томе ИТТ окружење ставља ревизора пред различите изазове, од којих неки олакшавају, а други отежавају и усложњавају укупни задатак ревизора у вези са изражавањем мишљења о ФИ.

(б) Које су основне специфичности ревизије у ИТТ окружењу?

(5 бодова)

Чињеница да се ревизија ФИ у савременим условима врши у ИТТ окружењу, **не доводи до промјене основних постулата, концепата и приступа ревизији**. То, прије свега, значи да ИТТ окружење не мијења основни циљ и дјелокруг ревизије. Ревизор и даље треба да планира и проведе ревизију на начин који ће му омогућити да прибави довољно адекватних доказа на основу којих ће моћи изразити своје мишљење о томе да ли ФИ клијента ревизије представљају „фер и истинит“ приказ онога што треба да представљају...

Надаље, заснованост рачуноводственог ИС на ИТТ **не мијења ни основне ревизијске процедуре односно суштину процеса ревизије ФИ**, у домену процјене ризика, тестова контрола, доказних испитивања или било ког другог аспекта ревизије.

Оно што ИТТ окружење ипак **мијења** у ревизији ФИ креираних у таквом окружењу су **поступци ревизије у домену вредновања и тестирања интерних контрола клијента, те тестирању укупне тачности, комплетности и валидности ФИ**. Наиме, с обзиром да се рачуноводствени подаци уносе у рачунарски подржан ИС и чувају у електронском облику, те да су одређене интерне контроле уграђене у такав систем, ревизор приликом разматрања ових веома важних питања за укупну ревизију ФИ, мора, поред уобичајеног приступа, да размотри и „информатичку/рачунарску“ компоненту ових система. То практично значи да се мијења садржина процеса разумијевања пословања клијента ревизије, процјен ризика те извођења укупних ревизорских тестова, како тестова контрола, тако и доказних тестова или

поступака суштинских испитивања. Утицај ИТТ окружења на ревизију ФИ је дијелом „позитиван“ а дијелом „негативан“ а огледа се, између осталог, у следећем:

- Већа продуктивност рада, јер ревизори могу да обаве више посла, или да одређени посао обаве брже,
- Уштеде на трошковима извођења ревизије (због могућности да се планирани поступци ревизије обаве брже, односно за краће вријеме),
- Стварање бољег угледа ревизорске фирме у очима клијента (јер разумије његов сложенији рачуноводствени ИС, успјешно ревидује такав систем, интерне контроле и пружа квалитетније ревизорске и не ревизорске услуге,...),
- Већи захтјеви за информатичким/рачунарским знањима и вјештинама за укупан ревизорски тим, те потреба за специјализацијом дијела ревизора за ИТТ,
- Већа могућност настанка проблема уколико ревизорски тим није у стању да се у домену ИТТ ослања на особље клијента ревизије ...

(в) Објасните могућности примјене рачунара као ревизијског алата.

(5 бодова)

Полазећи од чињенице да је рачунар средство за процесирање података и информација, логично је да он може бити и да већ јесте значајно ревизорско средство или алат. То произилази из основних карактеристика рачунара у погледу брзине, прецизности и способности масовног рачунања и меморисања огромног броја података и информација. Надаље то су могућност приступа и генерисања информација на бази електронских записа, а у контексту ревизије ФИ посебно могућност тестирања интегралних скупова података, што је посебно важно са становишта економско-трошковног аспекта ревизије.

Према томе, примјена рачунара као средства или алата у ревизији ФИ може значајно повећати интензивност и ефикасност ревизије. Ревизија ФИ у савременим условима је развила одређене технике ревизије уз помоћ рачунара, од којих су најзначајније:

- *Тест подаци* - обрада хипотетичких података, уз помоћ клијентовог рачунарског програма (како оних за које се очекује да су уобичајени и да ће их систем обрадити, тако и оних за које се очекује да систем треба да их одбаци), под надзором ревизора) са циљем тестирања интерних контрола. На основу компарације ревизорових претпостављених резултата и резултата добијених обрадом тест података на систему/програми клијента изводи се закључак о функционисању програма клијента и ефикасности уграђених интерних контрола.
- *Интегрисани тест подаци* – варијација претходне технике, на начин да се тест подаци обрађују истовремено са стварним подацима клијента, како би се избјегло да клијент „подметне“ програм који добро функционише, а да га он стварно не користи. При томе, треба разријешити начин каснијег „одвајања“ симулираних података и резултата њихове обраде од стварних података клијента ревизије.
- *Паралелна симулација* – за разлику од претходних техника, ревизор користи стварне податке, који се обрађују и клијентовим и ревизоровим програмом (који ревизори морају прије тога имати), а затим се упоређују резултати обраде и изводе одговарајући закључци о раду програма клијента ревизије.
- *Онлајн ревизијски монитор* – је техника која се примјењује у условима када клијент користи систем уноса и обраде у реалном времену, а не у „пакетном“ облику. Ова техника обезбјеђује стално „присуство“ ревизора у обради трансакција засновано на ревизорском програмском коду који је уграђен у клијентове програме за обраду трансакција. Тај код прати трансакције које улазе у систем, узоркује их у неправилним интервалима и тестира их.

(г) Објасните шта су ревизорски софтверски пакети.

(5 бодова)

Ревизорски софтверски пакети су специјализовани софтвери креирани за потребе ревизије ФИ, односно извођење одређених ревизорских поступака и процедура, или на рачунару

клијента или на рачунару ревизора. Логично, као и у другим подручјима примјене рачунара, ревизорски софтвер повећава ефикасност ревизије у домену:

- Планирања и управљања процесом ревизије (израде програма и плана ревизије и праћења реализације мноштва планираних поступака и процедура и њихове динамике),
- Контроле и надзора над радом особља ангажованог на планираним процедурама и поступцима ревизије,
- Креирања и извођења одређених ревизорских тестова,
- Извођења аналитичких поступака и процедура,
- Документовања проведених поступака и активности,
- Избора узорка и обраде резултата примјене узорковања,
- Обрачунавања, сумирања, разврставања и поређења података, те израде спецификација за потребе израде ревизорског извјештаја и извођење ревизорског мишљења ...

Ревизорске софтвере најчешће за своје потребе креирају и развијају велике ревизорске фирме, а с обзиром на поменуте предности они су значајно конкурентско средство. Поред тога, одређене софтверске фирме су развиле специјализоване софтвере за претраживање података клијента што је веома значајно за ревизију ФИ (ACL, IDEA). Ови софтвери се користе за:

- Испитивање клијентових књижења у погледу квалитета, потпуности и сигурности,
- Преформатирање података и извођење одређених анализа,
- Избор узорка за планирана ревизорска тестирања,
- Поређење података одвојених датотека ради утврђивања евентуалних одступања.

Ревизорски софтвери олакшавају и чине ефикаснијим рад ревизора, али захтијевају виша рачунарска знања и вјештине и сарадњу са особљем клијента ревизије. Међутим, они не могу потиснути у други план суштину и циљеве ревизије, нити умањити потребу високе професионалне компетентности ревизора у домену рачуноводства, финансијског извјештавања и ревизије. Напротив, кориштење ревизорског софтвера само појачава потребу компетентности у још једном подручју, тј, о подручју ИТТ.

Есеј бр. 3 – МСР 240 – Ревизорове одговорности у вези са преварама у ревизији финансијских извјештаја.

Објасните:

- a) Основне карактеристике (одреднице) превара уз навођење одговарајућег примјера, (6 бодова)**
- b) Начине остварења лажног финансијског извјештавања (3 бодова)**
- c) Начине остварења злоупотребе запослених уз навођење адекватног примјера (8 бодова)**
- d) Да ли случај лажног финансијског извјештавања искључује појаву случаја злоупотребе запослених, и обрнуто (3 бода)**

ОДГОВОР:

- a) Prevara, bilo da se radi o prevarnom finansijskom izvještavanju ili zloupotrebi imovine, uključuje pritisak za činjenje prevare, uočenu priliku za počinjanje i neko opravdanje djelovanja. Na primjer:
 - Inicijativa ili pritisak za počinjati prevarno finansijsko izvještavanje može postojati kada je menadžment pod pritiskom, iz izvora izvan ili unutar subjekta, da ostvari očekivane (i moguće nerealne) ciljeve zarada ili finansijske rezultate – posebno s obzirom na to da posljedice za menadžment u slučaju neispunjava vanja finansijskih ciljeva mogu biti značajne. Slično, pojedinci mogu imati inicijativu za zloupotrebu imovine, na primjer, iz razloga što pojedinci žive iznad svojih mogućnosti.
 - Uočena mogućnost za počinjenje prevare može postojati kada pojedinac vjeruje da je moguće zaobići interne kontrole, na primjer zato što je pojedinac u poziciji povjerenja ili ima znanje specifičnih nedostataka u internim kontrolama.
 - Pojedinci mogu biti u mogućnosti racionalizirati aktivnosti počinjenih prevara. Neki pojedinci imaju stav, karakter ili set etičkih vrijednosti koje im omogućuju svjesno i namjerno počinjenje nemoralnog djela. Opravdanje za činjenje prevare može biti na primjer razmišljanje zaposlenika da nisu dovoljno plaćeni za njihov rad, pa uzimaju ono što im inače pripada. Međutim, čak inače poštени pojedinci mogu počinjati prevaru u okruženju koje na njih nameće dovoljno pritisaka.
- b) Prevarno finansijsko izvještavanje može biti ostvareno na sljedeći način:
 - manipulacijom, falsificiranjem (uključujući krivotvorenje) ili izmjenom računovodstvenih evidencija ili potkrjepljujuće dokumentacije iz kojih su finansijski izvještaji pripremljeni;
 - pogrešnim prikazivanjima, ili namjernim propustima, u finansijskom izvještavanju o događajima, transakcijama ili ostalim značajnim informacijama; i
 - namjernom pogrešnom primjenom računovodstvenih principa vezanih uz iznose, klasifikaciju, način prezentiranja ili objave.
- c) Zloupotreba imovine može biti počinjena na mnogo načina, kao što su:
 - usmjereni lažni priljevi (na primjer, zloupotreba naplate po potraživanjima ili usmjeravanje primitaka u pogledu otpisanih računa na lične račune u bankama);
 - krađa fizičke imovine ili intelektualnog vlasništva (na primjer, krađa zaliha za ličnu upotrebu ili prodaju, krađa otpisane robe za preprodaju, urota s konkurencijom na način da se objave tehnološki podaci u zamjenu za plaćanje);
 - način koji uzrokuje da subjekt plati za robu i usluge koje nije primio (na primjer, plaćanja nepostojećim dobavljačima, mito plaćen od strane dobavljača prodajnim agentima subjekta u zamjenu za napuhane cijene, plaćanja nepostojećim djelatnicima); i

- korištenje subjektive imovine za ličnu upotrebu (na primjer, korištenje subjektive imovine kao kolaterala za lični kredit ili kredit povezanoj osobi).
- d) Nema pravila u pogledu međuzavisnosti između slučajeva prevarnog finansijskog izvještavanja i zloupotrebe zaposlenika. Navedeni slučajevi najčešće se međusobno nadopunjuju, ali mogući su i pojedinačni slučajevi njihovog pojavljivanja. Npr. u društvu je moguće iskazivanje fiktivnih prihoda bez zloupotrebe sredstava. Dok je npr. zloupotreba imovine često popraćena lažnim ili pogrešnim evidencijama ili dokumentima s ciljem skrivanja činjenice da imovina nedostaje ili da je založena bez pravog odobrenja.

ЗАДАЦИ:

Задатак број 1

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

Bilans stanja privrednog društva “XYZ”

OPIS	Iznos 2012.	Iznos 2013.
Zemljište	200.000	250.000
Građevinski objekti	2.300.000	1.400.000
Oprema	1.200.000	2.300.000
Dugoročna aktivna vremenska razgraničenja (kamate po dugoročnom kreditu)	300.000	250.000
Zalihe sirovina i materijala	100.000	200.000
Zalihe gotovih proizvoda	200.000	300.000
Novčana sredstva	200.000	100.000
AKTIVA	4.500.000	4.800.000
Obaveze prema dobavljačima	400.000	500.000
Obaveze za neto plaće	200.000	400.000
Obaveze za poreze i doprinose po osnovu plaća	300.000	600.000
Dugoročne obaveze po kreditima	2.000.000	1.800.000
Dobit perioda	600.000	500.000
Kapital	1.000.000	1.000.000
PASIVA	4.500.000	4.800.000

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

Забилјешка бр. 1

Привредно друштво “ХУЗ” је 01.06.2013. године извршило набавку опреме из иностранства у вриједности од 1.000.000 КМ. ПДВ плаћен приликом увоза опреме износи 170.000 КМ. Приликом плаћања обавеза према иностраном добављачу због промјене девизних курсева, обрачуната је и плаћена негативна курсна разлика у износу од 30.000 КМ. Након измирења свих обавеза по основу набавке опреме, 30.06.2013. опрема је стављена у употребу у вриједности од 1.200.000 КМ.

Забилјешка бр. 2

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

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. 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 и опреме - 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 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:

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

Радни документ 1: Утврђивање почетне значајности

Комитент: Привредно друштво “ХУЗ”

Датум биланса стања: 31.12.2013.

База за израчунавање значајности: укупна средства 4.800.000 КМ

Процент значајности: 2%

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

Коначна процјена значајности: 96.000 КМ

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

- b) Значајност распоређена на некретнине, постројења и опрему износи 39.500 КМ према радном документу 2. (2 бода)

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

ОПИС	2013.	РАСПОРЕД ЗНАЧАЈНОСТИ	ОБРАЧУН
Земљиште	250.000	2.500	$(250.000/9.600.000) \times 96.000$
Грађевински објекти	1.400.000	14.000	$(1.400.000/9.600.000) \times 96.000$

Oprema	2.300.000	23.000	(2.300.000/9.600.000) X 96.000
ZBIR POZICIJA ZA OBRAČUN ZNAČAJNOSTI	9.600.000	96.000	

c) Postoji precjenjivanje i podcjenjivanje elemenata finansijskih izvještaja. (4 boda)

Po osnovu knjiženja iz zabilješke br.1 precjenjena je vrijednost opreme za 200.000 KM, a za isti iznos nepravilno su iskazane pozicije potraživanja za ulazni pdv u vrijednosti od 170.000 KM i rashodi po osnovu negativnih kursnih razlika za inosti 30.000, a time i dobit tekućeg perioda.

Po osnovu knjiženja iz zabilješke br.2 precjenjena je vrijednost građevinskih objekata za 24.000 KM, a za isti iznos podcjenjena je pozicija dugoročnih aktivnih vremenskih razgraničenja po osnovu unaprijed plaćenih troškova zakupa Navedeno knjiženje rezultiralo je i lančanim nepravilnim iskazivanjem troškova amortizacije građevinskih objekata (precjenjivanje vrijednosti) i troškova zakupa poslovnog prostora (podcjenjivanje vrijednosti) u iznosu od 6.000 KM.

Primjer radne verzije procjene grešaka u računovodstvenoj evidenciji privrednog društva "XYZ", uz kvalifikaciju da li navedne greške rezultiraju precjenjivanjem ili podcjenjivanjem pozicija finansijskih izvještaja društva "XYZ" te da li se radi o značajnim greškama ili ne, uzimajući u obzir ranije raspoređene vrijednosti početne značajnosti na pozicije bilansa stanja prikazan je u radnom dokumentu 3.

Radni dokument 3: Procjena grešaka u računovodstvenoj evidenciji komitenta: Privredno društvo "XYZ" na datum bilansa stanja: 31.12.2013.

Bilj eška	Pozicija	Dopustiva greška	Nastala greška				
			Sredstva	Obaveze	Kapita l	Prihodi	Rashod i
1	Oprema	23.000	200.000				
	Potraživanja za PDV		-170.000				
	Rashodi – negativne kursne razlike						-30.000
	Pogrešna evidencija PDV i negativnih kursnih razlika prilikom nabavke opreme rezultirala je podcjenjivanjem potraživanja za PDV, rashoda po osnovu negativnih kursnih razlika i precjenjivanjem vrijednosti opreme.						
	Greška je značajna, jer prelazi dopustivu grešku izračunatu rasporedom značajnosti.						
2a	Građevinski objekti	14.000	24.000				
	AVR – unaprijed plaćena zakupnina		-24.000				
2b	Troškovi amortizacije						6.000
	Troškovi zakupa						-6.000
	Pogrešna evidencija poslovnog zakupa kao finansijskog lizinga rezultirala je podcjenjivanjem pozicija dugoročnih aktivnih vremenskih razgraničenja i precjenjivanjem pozicije građevinskih objekata, kao i precjenjivanjem pozicije troškova amortizacije i podcjenjivanjem pozicije troškova zakupa.						
	Greška je značajna, jer prelazi dopustivu grešku izračunatu rasporedom značajnosti.						

d) U zadatku ima osnova za modifikaciju revizorskog mišljenja. Razlog: (prva alineja) finansijski izvještaji kao cjelina nisu bez značajnog pogrešnog prikazivanja. (2 boda)

e) Negativno mišljenje (6 bodova)

Osnova za negativno mišljenje

Privredno društvo "XYZ" nije pravilno utvrdilo vrijednost nabavljene opreme. Prema odredbama MRS-a 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema i MRS-a 21 – Efekti promjena kurseva stranih valuta, u vrijednost opreme, privredno društvo "XYZ" ne može uključiti povratne poreze niti troškove negativnih kursnih razlika.

Zbog ove nepravilnosti precijenjena je vrijednost opreme za 200.000 KM, dok potraživanja za PDV u vrijednosti od 170.000 KM nisu priznata, a nepravilno su umanjeni rashodi po osnovu negativnih kursnih razlika za 30.000, a time i dobit tekućeg perioda. Navedena poslovna promjena uticala je i na nepravilan obračun troškova amortizacije po osnovu navedene opreme, što ima uticaj na obračun troškova zaliha i/ili troškova perioda.

Privredno društvo "XYZ" nije pravilno evidentiralo zakupljeni poslovni prostor. Prema odredbama MRS-a 17 – Najmovi, finansijski najam je najam kojim se prenose suštinski svi rizici i koristi koji su povezani s vlasništvom nad nekim sredstvom, pri čemu se vlasništvo može, ali ne mora prenijeti, dok je operativni (poslovni) najam svaki najam osim finansijskog najma. Uvažavajući suštinske i formalne karakteristike ugovora o najmu poslovnog prostora iz zabilješke br. 2, privredno društvo "XYZ" navedeni ugovor je trebalo provesti kao knjiženje poslovnog najma.

Zbog ove nepravilnosti precijenjena je vrijednost građevinskih objekata za 24.000 KM, dok je nepravilno umanjena pozicija dugoročnih aktivnih vremenskih razgraničenja po ovom osnovu. Navedena poslovna promjena uticala je i na nepravilno iskazivanje troškova amortizacije po ovom osnovu, te propuštanje priznavanja troškova zakupa po istom osnovu.

Negativno mišljenje

Prema našem mišljenju, zbog važnosti pitanja opisanog u dijelu osnove za negativno mišljenje, finansijski izvještaji ne predstavljaju fer prikaz finansijskog stanja privrednog društva "XYZ" na dan 31. 12. 2013., te njegova poslovnog rezultata i novčanih tokova tada završene godine, u skladu sa Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja.

f) Ispravno knjiženje evidencije poslovnih promjena iz zabilješki 1 i 2 glasi: (4 boda)

R.br.	Datum	O P I S	Duguje	Potražuje
1a.	01.06.2013.	Materijalna stalna sredstva u pripremi	1.000.000	
		Potraživanja za ulazni PDV koji treba biti plaćen pri uvozu	170.000	
		Obaveze prema dobavljačima u inostranstvu		1.000.000
		Obaveze za PDV koji se plaća prilikom uvoza		170.000
		Za nabavljenu opremu		
1b.	30.06.2013.	Obaveze prema dobavljačima u inostranstvu	1.000.000	
		Rashodi – negativne kursne razlike	30.000	
		Transakcioni računi		1.030.000
		Za izmirenu obavezu prema inostranom dobavljaču		
1c.	30.06.2013.	Obaveze za PDV koji se plaća prilikom uvoza	170.000	
		Transakcioni računi		170.000
		Za plaćeni PDV prilikom uvoza		

1d.	30.06.2013.	Oprema	1.000.000	
		Materijalna stalna sredstva u pripremi		1.000.000
		Za opremu stavljenu u upotrebu		
2a.	01.07.2013.	DAVR – Unaprijed plaćeni troškovi zakupa	24.000	
		Žiro račun		24.000
		Za plaćene troškove zakupa		
2b	31.12.2013.	Troškovi zakupa	6.000	
		DAVR – Unaprijed plaćeni tr.zakupa		6.000
		Za obračun troškova zakupa za tek.period		

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:

Bilans stanja privrednog društva “XYZ”

OPIS	Iznos 2012.	Iznos 2013.
Zemljište	500.000	700.000
Građevinski objekti	1.500.000	1.400.000
Oprema	1.000.000	1.300.000
Materijalna sredstva u pripremi	500.000	1.000.000
Zalihe sirovina i materijala	300.000	100.000
Zalihe gotovih proizvoda	200.000	500.000
Novčana sredstva	1.000.000	500.000
AKTIVA	5.000.000	5.500.000
Obaveze prema dobavljačima	400.000	500.000
Obaveze za neto plaće	200.000	400.000
Obaveze za poreze i doprinose po osnovu plaća	300.000	600.000
Dugoročne obaveze po kreditima	2.000.000	1.300.000
Dugoročno odloženi prihodi	0	500.000
Kapital	2.000.000	2.000.000
Dobit perioda	100.000	200.000
PASIVA	5.000.000	5.500.000

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. Опреди је процијењен вијек трајања на 5 година. Рачуноводствено евидентирање пријема средстава без накнаде привредно друштво “ХУЗ” извршило је на сљедећи начин:

Dnevnik knjiženja privrednog društva “XYZ”

R.br.	Datum	OPIS	Duguje	Potražuje
1.	20.12.2013.	Zemljište	200.000	
		Oprema	300.000	
		Dugoročno odloženi prihodi		500.000
		Za primljena sredstva bez naknade		

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:

- a) Одредити износ почетне значајности, који ће бити задржан и као коначна процјена значајности – сачинити одговарајући радни документ ревизора? **(2 бода)**
- b) Распоредити значајност на позиције биланса стања - сачинити одговарајући радни документ ревизора? **(2 бода)**
- c) Процијенити да ли постоји прецењивање или подцењивање елемената финансијских извјештаја? Сачините одговарајући 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. **(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 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 :

- a) Značajnost iznosi 110.000 KM utvrđena na osnovu radnog dokumenta 1. (2 boda)

Radni dokument 1: Utvrđivanje početne značajnosti

Komitent: Privredno društvo “XYZ”

Datum bilansa stanja: 31.12.2013.

Baza za izračunavanje značajnosti: ukupna sredstva 5.500.000 KM

Procenat značajnosti: 2%

Iznos početne značajnosti: $5.500.000 \times 2\% = 110.000$ KM

Konačna procjena značajnosti: 110.000 KM

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

- b) značajnost raspoređena na pozicije bilansa stanja prikazana je u radnom dokumentu 2. (2 boda)

Radni dokument 2: Raspored početne značajnosti za komitenta: Privredno društvo “XYZ” na datum bilansa stanja: 31.12.2013.

OPIS	2013.	RASPORED ZNAČAJNOSTI	OBRAČUN
Zemljište	700.000	7.476	$(700.000/10.300.000) \times 110.000$

Građevinski objekti	1.400.000	14.951	(1.400.000/10.300.000) X 110.000
Oprema	1.300.000	13.883	(1.300.000/10.300.000) X 110.000
Materijalna sredstva u pripremi	1.000.000	10.680	(1.000.000/10.300.000) X 110.000
Zalihe sirovina i materijala	100.000	1.068	(100.000/10.300.000) X 110.000
Zalihe gotovih proizvoda	500.000	5.340	(500.000/10.300.000) X 110.000
Novčana sredstva	500.000	Pozicija se ne uključuje u raspored značajnosti jer je 100% revidirana	
Ukupno aktiva	5.500.000	Zbirni podatak	
Obaveze prema dobavljačima	500.000	5.340	(500.000/10.300.000) X 110.000
Obaveze za neto plaće	400.000	4.272	(400.000/10.300.000) X 110.000
Obaveze za poreze i doprinosе po osnovu plaća	600.000	6.408	(600.000/10.300.000) X 110.000
Dugoročne obaveze po kreditima	1.300.000	13.883	(1.300.000/10.300.000) X 110.000
Dugoročno odloženi prihodi	500.000	5.340	(500.000/10.300.000) X 110.000
Kapital	2.000.000	21.359	(2.000.000/10.300.000) X 110.000
Dobit perioda	200.000	Pozicija se ne uključuje u raspored značajnosti jer je rezidualnog karaktera	
Ukupno pasiva	5.500.000	Zbirni podatak	
ZBIR POZICIJA ZA RASPORED ZNAČAJNOSTI	10.300.000	110.000	

c) Postoji precjenjivanje i podcjenjivanje elemenata finansijskih izvještaja. (4 boda)

Po osnovu knjiženja iz zabilješke br.1: precjenjeni su dugoročno odloženi prihodi za ukupan iznos od 200.000 KM, a za isti iznos nepravilno su iskazani prihodi po osnovu donacija (podcjenjeni su), kao prihod tekućeg perioda, a time i dobit tekućeg perioda.

Po osnovu propuštanja knjiženja iz zabilješke br.2: podcjenjene su pozicije zaliha materijala, potraživanja za pdv i obaveza prema dobavljačima za iznose 5.000 KM, 850 KM i 5.850 KM, respektivno.

Primjer radne verzije procjene grešaka u računovodstvenoj evidenciji privrednog društva "XYZ", uz kvalifikaciju da li navedne greške rezultiraju precjenjivanjem ili podcjenjivanjem pozicija finansijskih izvještaja društva "XYZ" te da li se radi o značajnim greškama ili ne, uzimajući u obzir ranije raspoređene vrijednosti značajnosti na pozicije bilansa stanja prikazan je u radnom dokumentu 3.

Radni dokument 3: Procjena grešaka u računovodstvenoj evidenciji komitenta: Privredno društvo "XYZ" na datum bilansa stanja: 31.12.2013.

Bilj eška	Pozicija	Dopustiva greška	Nastala greška				
			Sredstva	Obaveze	Kapita l	Prihodi	Rashod i
1	Odloženi prihodi	5.340		200.000			
	Prihodi					-200.000	
	Pogrešna evidencija prijema zemljišta bez naknade rezultirala je precjenjivanjem odloženih prihoda i podcjenjivanjem prihoda tekućeg perioda, a time i dobiti tekućeg perioda.						
	Greška je značajna, jer prelazi dopustivu grešku izračunatu rasporedom značajnosti.						
2	Zalihe materijala	1.068	-5.000				
	Potraživanja za		-850				

	PDV					
	Dobavljači	5.340		-5.850		
Propuštanje knjiženja kupovine materijala rezultiralo je podcjenjivanjem zaliha materijala, potraživanja za PDV i obaveza prema dobavljačima						
Greška je značajna, jer prelazi dopustivu grešku izračunatu rasporedom značajnosti.						

d) U zadatku ima osnova za modifikaciju revizorskog mišljenja. Razlog: (prva alineja) finansijski izvještaji kao cjelina nisu bez značajnog pogrešnog prikazivanja. (2 boda)

e) Negativno mišljenje (6 bodova)

Osnova za negativno mišljenje

Privredno društvo "XYZ" nije pravilno izvršilo knjiženje prijema zemljišta bez naknade. Prema Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja prijem bez naknade stalnih sredstava kojima nije moguće procijeniti vijek trajanja, tj. prijem sredstava koja nemaju obavezu obračuna amortizacije priznaju se kao prihod od donacije, tj. prihod tekućeg perioda.

Zbog ove nepravilnosti precijenjeni su dugoročno odloženi prihodi za ukupan iznos od 200.000 KM, a za isti iznos nepravilno su iskazani prihodi po osnovu donacija, kao prihod tekućeg perioda koji je podcjenjen, a time i dobit tekućeg perioda.

Privredno društvo "XYZ" nije pravilno izvršilo knjiženje kupovine materijala, odnosno propustilo je provesti knjiženje nabavke sredstava prema Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja. Zbog ove nepravilnosti podcjenjene su pozicije zaliha materijala, potraživanja za pdv i obaveza prema dobavljačima za iznose 5.000 KM, 850 KM i 5.850 KM, respektivno.

Mišljenje (negativno mišljenje)

Prema našem mišljenju, zbog važnosti pitanja opisanog u dijelu osnove za negativno mišljenje, finansijski izvještaji ne predstavljaju fer prikaz finansijskog stanja privrednog društva "XYZ" na dan 31. 12. 2013., te njegova poslovnog rezultata i novčanih tokova tada završene godine, u skladu sa Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja.

f) Ispravno knjiženje poslovnih događanja iz zabilješki 1 i 2: (4 boda)

R.br.	Datum	O P I S	Duguje	Potražuje
1a.	20.12.2013.	Zemljište u pripremi	200.000	
		Prihodi od donacija		200.000
		Za prijem zemljišta bez naknade		
1b.	20.12.2013.	Zemljište	200.000	
		Zemljište u pripremi		200.000
		Za početak korištenja zemljišta		
2a.	30.12.2013.	Obračun nabavke	5.000	
		Potraživanja za ulazni pdv	850	
		Obaveze prema dobavljačima		5.850
		Za prijem materijala		
2b.	30.12.2013.	Zalihe materijala	5.000	
		Obračun nabavke materijala		5.000
		Za usladištenje materijala		