

**КОМИСИЈА ЗА РАЧУНОВОДСТВО И РЕВИЗИЈУ
БОСНЕ И ХЕРЦЕГОВИНЕ**

**ИСПИТ ЗА СТИЦАЊЕ ПРОФЕСИОНАЛНОГ ЗВАЊА
ОВЛАШЋЕНИ РЕВИЗОР
(ИСПИТНИ ТЕРМИН: НОВЕМБАР 2017. ГОДИНЕ)**

**ПРЕДМЕТ 11:
НАПРЕДНА РЕВИЗИЈА**

ЕСЕЈИ

Есеј бр. 1 – Ревизија позиција финансијских извјештаја

- (а) **Објасните суштину приступа ревизији елемената финансијских извјештаја и наведите основне елементе финансијских извјештаја који би требали бити обухваћени ревизијом.** (5 бодова)
- (б) **Објасните приступ ревизији сталних материјалних средстава (некретнина, постројења и опреме)** (5 бодова)
- (в) **Објасните приступ ревизији залиха** (5 бодова)
- (г) **Објасните приступ ревизији обавеза према добављачима** (5 бодова)

РИЈЕШЕЊЕ:

- (а) **Објасните суштину приступа ревизији елемената финансијских извјештаја и наведите основне елементе финансијских извјештаја који би требали бити обухваћени ревизијом** (5 бодова)

Ревизија финансијских извјештаја се у суштини своди на ревизију, односно провођење поступака ревизије који имају за циљ да изврше независну провјеру тврдњи или изјава управе клијента ревизије које су садржане у финансијским извјештајима (постојање, право или обавеза, настанак, потпуност, процјена, вредновање, презентација и објављивање). Ове тврдње имају за резултат презентоване вриједности одређених позиција у финансијским извјештајима, као и низ информација које се презентују у забиљешкама или напоменама уз финансијске извјештаје.

Ревизија финансијских извјештаја се проводи након што је, у складу са моделом поступка ревизије операционализованим кроз Међународне стандарде ревизије, ревизија планирана и сачињени конкретни програми ревизије за поједине елементе финансијских извјештаја. При томе се приступ ревизији елемената финансијских извјештаја спроводи по циклусима трансакција, а њих за сваки конкретан ангажман утврђује ревизорски тим зависно од природе дјелатности клијента ревизије. У релевантној литератури се најчешће наводе следећи циклуси трансакција:

1. продаја – наплата,
2. куповина – исплата,
3. средства- производња – залихе,
4. финансирање – капитал – обавезе,
5. запослени – плате.

У зависности од степена рашчлањивања циклуса трансакција, елементи финансијских извјештаја у контексту њихове ревизије се, такође, могу разматрати мање или више детаљно. У теорији и пракси ревизије уобичајено се разматрају следећи елементи финансијских извјештаја и као такви су најчешће предмет посебних приступа или програма ревизије:

1. Ревизија сталних материјалних средстава (некретнина, постројења и опреме),
2. Ревизија дугорочних финансијских пласмана,
3. Ревизија залиха

4. Ревизија потраживања
5. Ревизија новчаних средстава
6. Ревизија обавеза према добављачима,
7. Ревизија капитала,
8. Ревизија дугорочних обавеза,
9. Ревизија запослених и плата.

Саваки од наведених циклуса трансакција и елемената финансијских извјештаја има своје специфичности и захтијева одговарајући приступ ревизора. Оно што је заједнички приступ за сваки од наведених циклуса или елемената финансијских извјештаја је да ревизор треба да:

- Одреди мјеродавне/релевантне рачуноводствене стандарде,
- Процијени ниво инхерентног ризика,
- Представи циклус трансакција,
- Процијени контролни ризик,
- Изведе тестове контрола,
- Процијени детекциони ризик,
- Проведе аналитичке поступке,
- Проведе суштинске/доказне тестове.

(б) Објасните приступ ревизији сталних материјалних средстава (некретнина, постројења и опреме)

(5 бодова)

Стална материјална средства, односно некретнине постројења и опрема (НПО) по правилу чине највећу и најзначајнију билансну позицију у билансима стања великог броја предузећа, те им је стога потребно посветити посебну пажњу током ревизије финансијских извјештаја. Рачуноводствено обухватање ових имовинских позиција је уређено Међународним рачуноводственим стандардом 16 – Некретнине постројења и опрема, те је полазна претпоставка за адекватан приступ њиховој ревизији добто познавање захтјева овог стандарда.

Основне карактеристике некретнина постројења и опреме у суштинском и рачуноводственом смислу које битно детерминишу и приступ ревизора су, прије свега:

- Релативно мали број промјена на рачунима преко којих се рачуноводствено обухватају ове врсте имовине предузећа, у односу на промјене на обртној имовини,
- Постојање ове врсте имовине је провјерено инвентарисањем у што се ревизор могао увјерити присуствовањем процедурама пописа/инвентарисања,
- Почетни салдо је већ провјерен током ревизије у претходним годинама, уколико је била уговорена и проведена,
- Ова врста имовине је, због својих карактеристика, мање подложна незаконитим радњама и отуђењу него обртна имовина,
- Проблеми разграничења трансакција везаних за ову врсту имовине су мањи него код обртне имовине,
- ...

Приликом процјене инхерентног ризика у вези са ревизијом НПО треба посебну пажњу обратити на сложене рачуноводствене трансакције, а нарочито оне које имају ефекат и на биланс успеха, односно финансијски резултат, као што су правилно формирање набавне вриједности, процјена фер/поштене вриједности и обезвређења, те њихово адекватно и конзистентно рачуноводствено обухватање, изградња НПО у властитој режији и др.

Наредни ревизорски корак у фази планирања ревизије НПО је процјена контролног ризика. Она се своди на упознавање и разумијевање система интерних контрола везаних за ову врсту имовине, а уобичајено се спроводи на основу одговарајућег упитника. За сваку од релевантних контрола ревизор процјењује контролни ризик, а за контроле за које процијени да се у даљем процесу ревизије може ослонити потребно је да припреми програм и проведе тестове контрола ради потврђивања или одбацивања процијењеног нивоа контролног ризика.

Процјена инхерентног и контролног ризика везаног за ревизију НПО детерминише прихватљиви ниво ризика детекције, а тиме и поступке суштинских испитивања и тестова. У случају ове врсте имовине они представљају комбинацију суштинских тестова трансакција, суштинских тестова салда и аналитичких поступака.

Суштински тестови трансакција су фокусирани на провјеру адекватности рачуноводственог обухватања, односно откривање евентуалних грешака или неправилности приликом књижења појединачних пословних догађаја и трансакција у вези са НПО, прије свега: обрачуна и књижења амортизације (адекватност и конзистентност обрачуна у складу са рачуноводственом политиком, евентулане промјене, књижења, ...); набавка (формирае набавне или цијене коштања, активирање. Претходне трансакције се уобичајено тестирају на бази узорка, док се без узорковања, по правилу тестирају: отуђења, расходовања, мањкови и вишкови, обезвређење и сл. трансакције које нису масовног карактера.

Суштински тестови салда НПО су усмјерени на крајња стања у главној књизи на основу којих настају биланс стања и биланс успјеха, а један од најважнијих којим се тестира постојање и право кориштења, је присуствовање попису НПО.

Аналитички поступци кије ревизор планира и проводи у вези са ревизијом НПО могу бити веома ефикасно средство за откривање грешака у књижењима.

На основу претходно образложеног приступа ревизор у фази планирања сачињава (и евентуално у складу са резултатима тестова контрола касније коригује) Програм ревизије НПО који треба да представља оптималну комбинацију ревизијских поступака како би се постигли циљеви ревизије уз уважавање и трошкова, а то значи провјериле или тестирале изјаве руководства клијента ревизије у вези са НПО које су експлицитно или имплицитно садржане у финансијским извјештајима.

(в) Објасните приступ ревизији залиха

(5 бодова)

Због релативно високог учешћа у структури укупне имовине производних и трговачких предузећа, са једне стране, али и због природе и карактера залиха као компоненте обртне имовине која је подлона честим промјенама као и рицицима отуђења и злоупотреба, са друге стране ревизији ове позиције биланса стања се мора посветити посебна пажња. Значај и специфичности приступа ревизије залихаљ произилазе из следећих чињеница:

- код већине клијената ревизије залихе су позиција биланса стања са највећим прометом,
- укупна вриједност залиха има директан ефекат на финансијски резултат клијента ревизије,
- на основу већине рачуноводствених система утврђивање производних трошкова и финансијско књиговодство су интегрисани тако да дају вриједност незавршене производње,
- код производних предузећа залихе су хетерогена врста имовине која укључује: сировине, материјал, недовршену или производњу у току и готове производе, при чему свака ова врста или тип залиха има специфичне проблеме вредновања,
- верификовање евиденција и рачуноводственог обухватања залиха у цјелини је по правилу веома сложено и захтијева високу техничку стручност и не своди се само на проблем њиховог пребројавања,
- инвентарисање односно попис залиха је у складу са претходно наведеним, такође, веома комплексна операција, како за клијента тако и за за ревизоре који би требало да присуствују попису.

Полазна претпоставка за адекватан приступ ревизији залиха је добро познавање и разумијевање њиховог рачуноводственог обухватања у складу са релевантним Међународним рачуноводственим стандардом 2 – Залихе.

Адекватан приступ ревизији залиха треба да омогући реализацију циљева који се односе на утврђивање да ли су:

- залихе које су у власништву клијента ревизије рачуноводствено евидентирани (изјава или тврдња која се односи на власништво);

- залихе које су у власништву других, а у посједу клијента идентификоване и искључене из вриједности залиха (изјава или тврдња која се односи на вредновање);
- залихе које су застарјеле и оштећене идентификоване и процијењене по реалној вриједности (изјава или тврдња која се односи на процјењивање);
- залихе односно вриједности по којима се залихе воде у пословним књигама и у билансу стања правилно утврђене и да ли су исказане на конзистентној основи у односу на раније обрачунске периоде (изјава или тврдња која се односи на тачност);
- ...

Уобичајене процедуре којима ревизори настоје остварити наведене циљеве ревизије залиха су:

- провјерити адекватност и провођење одговарајућих контролних процедура и инструкција руководства у вези са залихама;
- присуствовати физичком попису/бројању залиха и провјетити да ли се пописне процедуре пописа адекватно примјењују;
- провјерити информације о улазима и излазима залиха непосредно прије и након краја обрачунског периода ради провјере адекватности разграничења трансакција на крају периода;
- провјерити евентуално постојање очигледних грешака у пописним листама у погледу изостављања дијела залиха кроз упоређење пописних листа текућег периода са пописним листама претходних периода;
- одабрати узорак за сваку врсту залиха и на њему тестирати релевантне изјаве/тврдње везане за залихе;
- документовати проведене тестове на одговарајући начин укључујући и евентуална „корективна књижења“;
- усагласити укупан износ/вриједност залиха у билансу стања са коначним пописним листама;
- ...

(г) Објасните приступ ревизији обавеза према добављачима

(5 бодова)

Обавезе према добављачима су позиција биланса стања која се сусреће код свих предузећа, клијената ревизије без обзира на природу и карактер њихове дјелатности. Ревизори требају посветити посебну пажњу обавезама према доваљачима, јер се ради о имовинској позицији, коју као и потраживања од купаца, карактерише висок инхерентни ризик због утицаја не само на биланс стања, него и на биланс успјеха и резултат пословања, преко расхода, на новчане издатке, карактерише је по правилу велики број трансакција.

Основни циљеви ревизије обавеза према добављачима су:

- Потврдити да ли су све обавезе које постоје на датум сачињавања биланса исправно евидентиране (изјава или тврдња која се односи на потпуност и тачност);
- Потврдити да ли су сви износи обавеза по овом основу правилно класификовани и исказани на конзистентној основи (изјава или тврдња која се вредновање, процјењивање и тачност);
- Потврдити да ли су обавезе адекватно класификоване и процијењене у складу са рачуноводственом политиком имајући у виду рокове доспијећа (изјава или тврдња која се односи на процјењивање и тачност);
- ...

У складу са наведеним циљевима, приступ ревизији обавеза према добављачима, се заснива на провођењу следећих ревизорских процедура:

- Испитати усаглашеност аналитичке и синтетичке евиденције обавеза према добављачима;
- Испитати узорак улазних фактура и провјерити да ли су признате обавезе адекватно евидентиране;
- Одабрати узорак салда обавеза према добављачима и провести одговарајуће доказне тестове,

- Усагласити испитана салда обавеза према добављачима са подацима из пословних књига добављача;
- Верификовати салда обавеза према добављачима на алтернативне начине, уколико нису усаглашена кроз комуникацију са добављачима;
- Испитати листу дуговних салда обавеза према добављачима;
- Расправити сва спорна питања у вези са обавезама према добављачима са клијентом ревизије и његовим правним заступницима;
- ...

Есеј бр. 2 – Интерна ревизија, екстерна ревизија и одбори за ревизију

- (а) Објасните суштину и дјелокруг рада интерне ревизије (5 бодова)
 (в) Објасните суштину и функције Одбора за ревизију везане за интерну ревизију (5 бодова)
 (г) Објасните повезаност Одбора за ревизију и екстерне ревизије (5 бодова)

РИЈЕШЕЊЕ:

- (а) Објасните суштину и дјелокруг рада интерне ревизије (5 бодова)

Интерна ревизија као врста интерног надзора, се дефинише као независна и консултантска активност, успостављена од стране руководства организације, са циљем да контролише процесе и процедуре које је успоставило руководство, те унапређује пословање организације кроз побољшање ефикасности управљања ризиком, контролама и процесима управљања.

У теорији и пракси се за интерну ревизију каже да има обиљежја тзв. „3Е“, тј обухвата ревизију економичности, ефективности и ефикасности, а може укључивати и четврто „Е“ (equity), схваћено као правичност у смислу да је потребно радити, односно обављати одређену активност уз поштовање општег и специфичног кодекса етике. На основу наведеног, дјелокруг интерне ревизије који је фокусиран на пословне и управљачке процесе је проширен тако да укључује и (пр)оцјену да ли је пословна пракса/процедура примјерена, а не само да разматра обим и резултат провођења процедуре, те (пр)оцјену свих пословних операција у функцији обављања основне производно-услугне дјелатности, а не само рачуноводствених, финансијских и административних процедура. То значи да су интерни ревизори заинтересовани за наведено „4Е“ у свим оперативним функционалним сегментима као што су: кадрови, истраживање и развој, производња, продаја, набавка, дистрибуција При томе, дјелокруг интерне ревизије није само да контролише, анализира, (пр)оцјењује и извјештава о наведеним функционалним подручјима и интерним контролама у сваком од њих у оквиру „организације“ у којој је успостављена као врста интерног надзора, него и да даје препоруке како би се побољшао њихов учинак у будућности.

Дјелокруг рада интерне ревизије варира у зависности о величине и правног статуса „организације“ а мандат Одјељења интерне ревизије утврђен од стране највишег руководства (Управног или Надзорног одбора као органа надзора) укључује једну или више наредних активности:

- Преглед, надзор над функционисањем и давање препорука за унапређење система интерних контрола;
- Испитивање финансијских и пословних информација;
- Испитивање ефективности, ефикасности и економишности пословних одлука у свим функционалним подручјима;
- Испитивање усаглашености са законом, осталом екстерном регулативом, интерним актима и политикама руководства;
- Управљање ризиком;
- Управљање у остваривању циљева који су везани за етику и вриједности, управљае перформансама, комуникацију између лица овлашћених за управљање, екстерних и интерних ревизора и руководства.

(б) Објасните однос интерне ревизије према интерним контролама и екстерној ревизији (5 бодова)

У складу са дјелокругом, незаобилазно подручје рада и дјеловања интерне ревизије је њена фокусираност на систем интерних контрола. У теорији и пракси се сусреће „дефиниција“ да је интерна ревизија у ствари иницијално контрола система интерних контрола. То значи да, поред осталог, интерна ревизија прати и надзире систем интерних контрола, укључујући не само контролне поступке и процедуре које успоставља руководство „организације“, него и све остале компоненте овог система.

Сврха тог праћења и надзора који врши интерна ревизија је да се (пр)оцијени да ли су сва релевантна подручја пословања и рада, односно сва функционална подручја „покривена“ контролним поступцима и процедурама, да ли су оне засноване на процјени ризика и адекватно „дизајниране“, те како оне заиста функционишу. На основу оваквог приступа интерна ревизија (пр)оцјењује да ли успостављене контроле обезбјеђују очекиване ефекте, (пр)оцјењује могућност њиховог унапређења и даје одговарајуће препоруке у том циљу. При томе се интерна ревизија не бави интерним контролама као својим изворним задатком независно од пословних активности којима треба да „служе“, него тај свој задатак обавља у склопу ревизорског приступа сваком функционалном подручју, третирајући интерне контроле као „уграђену“ компоненту процеса и процедура који су предмет ревизорског надзора, а не нешто што постоји изван тога и што је само себи сврха.

Дјелокруг рада интерне ревизије је првенствено намијењен руководству „организације“ која је успоставља, али резултати рада интерне ревизије у најширем смислу ријечи (не само формални Извјештаји, него још и више допринос унапређењу и поузданости система интерних контрола) могу бити веома корисни и за екстерну ревизију.

У складу са *Међународним стандардом ревизије 610 – Коришћење резултата рада интерних ревизора*, ревизор може размотрити активности интерне ревизије, уколико је клијент ревизије успоставио Одјелење за интерну ревизију, и њихове ефекте на независну ревизију финансијских извјештаја. У фази планирања ревизије, ревизор треба да процјени активности интерне ревизије клијента и могућност да користи ефекте њеног рада. Критеријуми на којима треба да се заснива процјена ревизора да ли користити рад интерне ревизије клијента су: сагледавање организационог статуса и дјелокруга рада интерне ревизије, стручна компететност интерних ревизора, планирање рада, постојање приручника о раду, поштовање стандарда интерне ревизије, њена независност и сл.

Уколико ревизор процјени да се може ослонити на рад интерне ревизије клијента, потребно је са руководиоцем Одјелења интерне ревизије успоставити одговарајућу сарадњу и упознати се са свим релевантним извјештајима интерне ревизије.

Уколико екстерни ревизор намјерава да се ослони на рад интерне ревизије, потребно је да оцијени и провјери тај рад како би потврдио његову прикладност за циљеве ревизије финансијских извјештаја. При томе, као и у другим случајевима и околностима у којим се ревизија финансијских извјештаја ослања на рад „других“, одговорност за Извјештај ревизије и мишљење је искључиво одговорност екстерног ревизора.

(в) Објасните суштину и функције Одбора за ревизију везане за интерну ревизију (5 бодова)

Одбори за ревизију је професионална и независна тијела која има значајну надзорну улогу/функцију у процесу корпоративног управљања у савременим условима. Настали су и изборили се за своје мјесто у овом процесу са циљем да се обезбиједи квалитетнији надзор над процесом финансијског извјештавања, те интерном и екстерном ревизијом у предузећима корпоративног типа (компанијама или корпорацијама), како би се кроз квалитет и поузданост финансијских извјештаја и функционисања система интерних контрола заштитили интереси акционара, инвеститора, повјерилаца и свих стејкхолдера.

Одбор за ревизију и Одјелење интерне ревизије треба да тијесно сарађују о оављању својих надлежности и задатака. Њихов однос треба да укључује и функцију извјештавања и

надгледања. Одбор за ревизију кроз извјештавање од стране Одјелења интерне ревизије, те кроз разматрање његових извјештаја добија информације и стиче сазнање и разумијевање у управљању компанијом, процјени ризика и функционисању система интерних контрола. На основу тога Одбор за ревизију (пр)оцјењује да ли је пословање компаније усклађено са законским и другим прописима, али и (пр)оцјењује да ли Одјелење интерне ревизије проводи ревизију свих функционалних подручја компаније у складу са процјеном ризика и да ли остварује своје задатке и одговорност у складу са утврђеним мандатом и дјелокупом рада, који по правилу утврђује руководство компаније и Одбор за ревизију.

Надзорне активности Одбора за ревизију према функцији и Одјелењу интерне ревизије укључују:

- Преглед и одобравање активности интерне ревизије;
- Преглед, разматрање и одобравање планова и буџета Одјелења интерне ревизије;
- Преглед, разматрање и одобравање резултата извјештаја и укупних резултата рада Одјелења интерне ревизије;
- Именовање - учешће у процесу избора „тима“ интерних ревизора, укључујући и директора Одјелења интерне ревизије;
- Захтјев за и/или надзор над провођењем посебних „пројеката“ интерне ревизије;
- Остала подручја утицаја или инетервениције Одбора за ревизију на рад функције/Одјелења интерне ревизије.

Попред наведеног Одбор за ревизију треба да обезбиједи:

- Независност Одјелења за интерну ревизију у односу на управу компаније и руководство свих функционалних подручја;
- Адекватност укључивања Одјелења за интерну ревизију у процес финансијског извјештавања;
- Директну комуникацију и канал извјештавања Одјелења за интерну ревизију према Одбору за ревизију, посебно у случајевима недолучног понашања или укључености вишег руководства у непримјерене и активности које могу довести до злоупотребе овлаштења, располагања ресурсима и довести до штете за компанију.

(г) Објасните повезаност Одбора за ревизију и екстерне ревизије

(5 бодова)

Имајући у виду укупну улогу и одговорност Одбора за ревизију у процесу корпоративног управљања, као и чињеницу да је овај одбор професионално и независно тијело са високим компетенцијама у области финансијског извјештавања и ревизије, он треба имати кључну улогу у комуникацији између управе/руководства компаније, екстерне ревизије, интерне ревизије и управног/надзорног одбора која се односи на проблематику система интерних контрола, финансијског извјештавања, интерне и екстерне ревизије.

Као представник акционара/власника компаније, Одбор за ревизију треба имати овлаштење и ауторитет да изабере, надзире рад и уколико процијени потребним и замијени екстерног ревизора (или одговарајуће одлуке у том смислу предложи управном/надзорном одбору). У складу са наведеним, независна екстерна ревизија је у крајњем за свој рад и Извјештај одговорна Одбору за ревизију (као професионалном тијелу) које као и управни/надзорни одбор треба да дјелује и ради у интересу скупштине акционара/власника компаније.

Професионална питања која треба да буду доминантна у раду Одбора за ревизију, а која се односе на ангажовање и рад независне екстерне ревизије су:

- Одобравање услова ревизорског ангажмана, у сарадњи и уз сагласност управног/надзорног одбора, укључујући процјену компетентности, независности, висину накнаде, те поштовање екстерно и интерно успостављених правила ангажовања;
- Расправа са ангажованим ревизором услова и обима ангажмана и резултата рада/налаза и закључака ревизије, како у вези са Извјештајем о ревизији финансијских извјештаја, тако и другим извјештајима који се односе на запажања о систему интерних контрола;

- Упознавање и заузимање става у вези са потешкоћама и ограничењима са којима су екстерни ревизори сусрели у свом раду;
- Обезбјеђење да се значајни налази и препоруке екстерних ревизора расправе благовремено и на адекватан начин;
- Разматрање нацрта и коначног извјештаја екстерне ревизије;
- Расправљање свих релевантних питања финансијског извјештавања са управом/руководством компаније и екстерном ревизијом;
- ...

Есеј бр. 3 – Ревизор треба започети ревизију *предузећа* „Х“, али прелиминарна испитивања мировинског плана с одређеним мировинама предузећа „Х“ навела су ревизора на закључак да су неке актуарске калкулације и претпоставке толико сложене да прелазе оквир надлежности која се редовно захтијева од ревизора. Ревизор разматра да ангажира актуара, за испомоћ у том дијелу ревизије.

- a) Које факторе ревизор треба узети у обзир у поступку избора актуара? (5 поена)
- b) Око којих се питања требају споразумјети ревизор, актуар и управа комитента у вези с особином посла који ће извршавати актуар? (6 поена)
- c) Смије ли се ревизор у ревизорском извјештају позвати на актуара ако одлучи издати позитивно мишљење? Зашто? (5 поена)
- d) Смије ли се ревизор у ревизорском извјештају позвати на актуара ако одлучи издати мишљење различито од позитивног као резултат актуарових истраживања? Зашто? (4 поена)

Рјешење:

Рјешење:

- a) Фактори које ревизор треба узети у обзир у поступку избора актуара: (5 поена)
 - актуарову диплому, лиценцу или неко други доказ његове способности
 - актуаров углед код његових колега и осталих страна које су упознате с његовим радом
 - уколико постоји, актуарову повезаност с комитентом
- b) Ревизор, актуар и управа комитента се требају споразумјети око сљедећих питања у свези с особином посла који ће извршавати актуар: (6 поена)
 - Циљ и опсег актуаровог посла
 - Актуарова изјава о повезаности с комитентом, уколико она постоји
 - Методе и претпоставке које ће се користити
 - Успоредба метода и претпоставки које ће се користити с онима које су кориштене у претходном раздобљу
 - Актуарово разумијевање ревизоровог кориштења његових налаза добивених истраживањем
 - Форму и садржај актуаровог извјештаја који ће омогућити ревизору да процијени актуарове налазе
- c) Ревизор се у ревизорском извјештају не може позивати на актуара ако одлучи издати позитивно мишљење. То би се могло погрешно протумачити као стручност, подјела одговорности или закључак да је темељитије проведена ревизија. (5 поена)
- d) Ревизор се у ревизорском извјештају може позивати на актуара ако одлучи издати мишљење различито од позитивног као резултат актуаровог истраживања. Смије се позвати на актуара уколико ће то олакшати схваћање разлога модификације. (4 поена)

Есеј бр. 4 – Ревизијски ризик и значајност треба узети у обзир при планирању и провођењу испитивања јесу ли финансијски извјештаји у складу с опћеприхваћеним ревизијским стандардима. Ревизијски ризик и значајност треба такођер заједно размотрити при одређивању особине, времена провођења и опсега ревизијских поступака и при процјени резултата тих поступака.

а)

1. Дефинишите ревизијски ризик. (2 поена)
2. Објасните инхерентни ризик, контролни ризик и ризик неоткривања. (4 поена)
3. Објасните како су те компоненте међусобно повезане. (4 поена)

б)

1. Дефинишите значајност. (4 поена)
2. Објасните факторе који утјечу на њезино одређивање. (3 поена)
3. Објасните везу између планиране и процијењене значајности. (3 поена)

Рјешење:

а) Ризик:

1. Ревизијски ризик је ризик да ревизор без знања (несвјесно) може пропустити да формира мишљење о финансијским извјештајима који су значајно погрешни. (2 поена)
2. Инхерентни ризик је ризик да ће значајна погрешка настати, под претпоставком да није у вези с интерном контролом. Контролни ризик је ризик да интерна контрола неће уочити или спријечити значајну погрешку која се може догодити. Ризик неоткривања је ризик да ревизор неће открити значајну погрешку у финансијским извјештајима. (4 поена)
3. Наслијеђени и контролни ризик разликују се од ризика неоткривања у томе да постоје неовисно од ревизије финансијског извјештаја, док се ризик неоткривања односи на ревизорове поступке и може бити промијењен у ревизоровој тајности. (4 поена)

б) Ризик неоткривања у обрнуто је пропорционалној вези с инхерентним и контролним ризиком.

1. Значајност је разина пропуштених или погрешних рачуноводствених информација која би, у даним околностима, вјеројатно допринијела да пропуст или погрешка промјене или утјечу на просудбу разумне особе која се ослања на те информације. Овај концепт подразумијева да су неке ставке, појединачно или укупно, важне за реално и објективно представљање финансијских извјештаја у складу с опћеприхваћеним рачуноводственим начелима, док неке ставке нису. (4 поена)
2. На значајност утјечу природа и износ неке ставке у односу на природу и износ ставки у финансијским извјештајима под ревизијом, и ревизоровом просудбом на коју утјече ревизорово схваћање потреба разумне особе која ће се ослонити на финансијске извјештаје. (3 поена)
3. Ревизорова просудба значајности у сврхе планирања је обично различита од значајности у сврху процјене, јер ревизор не може предвидјети све околности које могу битно утјецати на разину значајности при процјени ревизијских налаза на завршетку ревизије. Уколико се у процјени налаза ревизије покаже потребном пуно нижа разина значајности, ревизор би требао поново процијенити јесу ли до сада проведени ревизијски поступци били dostatни. (3 поена)

ЗАДАЦИ:

Задатак број 1 ПРЕДУЗЕЋЕ „Д“

Ваше друштво за ревизију је почетком априла 2012. године закључило уговор о ревизији финансијских извјештаја за 2012. годину са клијентом „Д“, предузећем које послује у области текстилне индустрије.

Предузеће „Д“ је сачинило финансијске извјештаје на дан 31.12.2012. године, односно за период од 01.01. до 31.12.2012. године, уз тврдњу управе да су приликом њиховог сачињавања примијењени Међународни стандарди финансијског извјештавања.

Биланс стања и биланс успјеха за 2012. годину, као дио сета финансијских извјештаја према важећем оквиру за финансијско извјештавање, су презентовани у наредним табелама.

БИЛАНС СТАЊА

На дан 31.12.2012. године

ОПИС/ПОЗИЦИЈЕ	(у КМ)	
	2012.	2011.
СТАЛНА СРЕДСТВА	2.140.106	2.220.220
1. Основна средства (НПО и инвестиционе некретнине)	2.140.106	2.202.592
- Земљиште	1.472.596	1.472.596
- Грађевински објекти	600.522	668.580
- Постројења и опрема	66.988	61.416
2. Дугорочни финансијски пласмани	-	17.628
ОБРТНА/ТЕКУЋА СРЕДСТВА	1.081.944	1.072.282
1. Залихе	933.179	951.817
2. Краткорочна потраживања и пласмани	139.518	102.876
3. Готовина и еквиваленти готовине	9.247	17.589
ПОСЛОВНА АКТИВА	3.222.050	3.292.502
УКУПНА АКТИВА	3.222.050	3.292.502
КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЕ	2.715.028	2.712.490
Основни капитал	2.814.300	2.814.300
Резерве	-	-
Нераспоређени добитак	2.583	4.725
Губитак до висине капитала	101.810	106.535
- Губитак ранијих година	101.810	106.535
ДУГОРОЧНА РЕЗЕРВИСАЊА	-	-
ДУГОРОЧНЕ ОБАВЕЗЕ	215.573	294.172
КРАТКОРОЧНЕ ОБАВЕЗЕ	291.449	285.840
ПОСЛОВНА ПАСИВА	3.222.050	3.292.502
УКУПНА ПАСИВА	3.222.050	3.292.502

БИЛАНС УСПЈЕХА

У периоду од 01. до 31.12.2012. године

ОПИС/ПОЗИЦИЈЕ	(у КМ)	
	2012.	2011.
ПОСЛОВНИ ПРИХОДИ	1.064.732	1.271.424
1. Приходи од продаје робе	151.702	177.579
1. Приходи од продаје учинака	818.067	989.936
2. Повећање вриједности залиха учинака	150.287	199.832
3. Смањење вриједности залиха учинака	204.987	151.670
4. Остали пословни приходи	149.663	55.747
ПОСЛОВНИ РАСХОДИ	1.128.410	1.288.453
1. Набавна вриједност продате робе	125.871	165.916
2. Трошкови материјала	458.789	544.963
3. Трошкови зарада, накнада зарада и остали л. расходи	334.264	400.392
4. Трошкови производних услуга	96.590	71.070
5. Трошкови амортизације и резервисања	88.516	85.656
6. Нематеријални трошкови	18.669	16.866
7. Трошкови пореза и доприноса	5.711	3.590
Пословни губитак	63.678	17.029
ФИНАНСИЈСКИ ПРИХОДИ	1.745	303
ФИНАНСИЈСКИ РАСХОДИ	1.839	1.827
ГУБИТАК РЕДОВНЕ АКТИВНОСТИ	63.772	18.553
ОСТАЛИ ПРИХОДИ	76.490	34.910
ОСТАЛИ РАСХОДИ	8.929	10.981
ДОБИТАК по основу осталих П и Р	67.561	23.929
ДОБИТАК ПРИЈЕ ОПОРЕЗИВАЊА	3.789	5.376
Порески расходи периода	-	-
НЕТО ДОБИТАК ТЕКУЋЕ ГОДИНЕ	3.789	5.376
УКУПНИ ПРИХОДИ	1.142.967	1.306.637
УКУПНИ РАСХОДИ	1.139.178	1.301.261
НЕТО ДОБИТАК/ГУБИТАК ПЕРИОДА	3.789	5.376

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

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 1:

Примјеном одговарајућих поступака ревизије сталних средстава утврдили смо да је предузеће „Д“ крајем 2012. године са локалном заједницом уговорило продају дијела земљишта ради проширења јавне саобраћајнице. Уговорена продајна цијена је 150.000 КМ. Уговором је предвиђено да ће се плаћање извршити у наредној години након усвајања буџета локалне заједнице.

Управа предузећа није евидентирала наведену продају у 2014. години уз образложење да ће ту трансакцију евидентирати тек када буде извршена уплата, јер су и почетак радова и увођење локалне заједнице у посјед условили претходним плаћањем.

Неевидентирање наведене трансакције није у складу са рачуноводственом политиком, али Управа није пристала да одобри одговарајућа књижења у 2014. години.

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 2:

У структури залиха на дан 31.12.2012. године, према књиговодственим подацима значајно учешће имају залихе готових производа. Дио тих залиха, књиговодствене вриједности 88.500 КМ су готови производи из претходне године. Служба продаје има могућност да ове спорне залихе прода велетрговцима, али уз дисконт од 20%.

Управа сматра да је то превелики дисконт, те да ће успјети да током 2013. године прода ове залихе најмање по цијени коштања купцима са којима су већ вођени разговори током 2012. године. Стога није прихватила да се спорне залихе превреднују по фер вриједности (могућој продајној цијени по процјени Службе продаје). По том основу би требало умањити вриједност залиха готових производа за 17.700 КМ и признати импаритетни губитак у том износу.

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 3:

На основу старосне структуре потраживања од купаца, која су усаглашена путем извода отворених ставки и конфирмације, утврдили смо да потраживања од купаца укључују и дио потраживања која су старија од годину дана у износу од 22.300 КМ.

Иако рачуноводствена политика клијента у овом домену налаже исправку вриједности оваквих потраживања, Управа предузећа сматра да не треба вршити исправку вриједности ових потраживања. Њено образложење је да се ради о потраживањима која су купци признали и да ће, сходно досадашњим искуствима са купцима на која се односе (ради се о дугогодишњим пословним партнерима) ова потраживања бити ускоро наплаћена, јер је то услов за нове дугорочне уговоре са тим купцима, чије се потписивање очекује до половине 2013. године.

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 4:

Због изражене неликвидности током 2010. и 2011. године предузеће „Д“ није уредно сервисирало обавезе према добављачима, због чега су неки од њих поднијели тужбе надлежном суду. У другој половини 2012. године предузеће је добило правоснажну пресуду да добављачима плати на име затезне законске камате износ од 108.400 КМ.

Упркос правоснажности пресуде Управа предузећа „Д“ није извршила обрачун и признала затезне камате у 2012. години.

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 5:

Одговарајућим поступцима ревизије који се односе на правне спорове у које је укључено Предузеће „Д“, утврдили смо постојање спора по основу неизмирених пореских обавеза из претходних година. Надлежни органи су током 2012. године поднијели тужбу, а висина тужбеног захтјева износи 55.000 КМ.

Коначни исход овог спора се још увијек не може процијенити, те је тешко процијенити висину ове потенцијалне обавезе Предузећа „Д“. 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.

*

*

*

ОД ВАС СЕ ЗАХТИЈЕВА ДА:

1. Наведите основне елементе Програма ревизије потраживања од купаца.
(5 ПОЕНА)

1. 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)

2. 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) ПРОГРАМ РЕВИЗИЈЕ ПОТРАЖИВАЊА ОД КУПАЦА

КЉУЧНЕ ИЗЈАВЕ: процјена, постојање, потпуност

ПОСТУПЦИ	САСТАВИО/ЛА	КОМЕНТАРИ
1. Прибавите преглед доспјелих а ненаплаћених потраживања, преконтролишите математичку тачност и сравните податке са износима из главне књиге		
2. Из прегледа доспјелих а ненаплаћених потраживања на дан 31. децембра, одаберите појединачна салда и обезбиједите конфирмацију са купцима		
3. У случају да не добијете одговор на конфирмацију, поново пошаљите захтјев 15. фебруара		
4. Прегледајте одговоре на конфирмације. За све изнимке извршите одговарајуће провјере и ријешите их.		
5. Ако нисте добили одговоре на конфирмације, вратите се на продајне фактуре, провјерити исправност књижења и потражити накнадне уплате		
6. Закључите сваку конфирмацију		
7. РАЗГРАНИЧЕЊА- Из података о отпремама залиха, провјерите за сваку ставку да ли је исправно укључена у продају/потраживања на крају године		
8. Прегледајте салда доспјелих а ненаплаћених		

потраживања да видите да ли је извршена исправна класификација и упоредите са сличним подацима на крају претходне године		
9. За сваку ставку одабрану у оквиру поступка 2, провјерите да ли је укључена у одговарајућу категорију с обзиром на старост потраживања; тестирајте да ли је порез на промет плаћен у складу са прописима		
10. Прегледајте рачуне који су отписани током године и попричајте о томе са директором одјељења за продају		
11. Процијените оправданост политике резервисања за сумњива и спорна потраживања		
12. Размотрите адекватност слjedeћег <ul style="list-style-type: none"> • Обавијест о одобрењу • Књижење смањења потраживања за робу коју су купци вратили • Остале неуобичајене трансакције 		
12. Прегледајте презентацију да видите да ли су извршена одговарајућа објављивања, нпр. везано за заложена потраживања, факторинг потраживања и сл.		
13. Прегледајте извршено тестирање фактура и размотрите да ли има потребе за додатним радом на том пољу прије него донесете закључак о кључим изјавама у вези са продајом		
14. Прегледајте презентацију прихода од продаје да видите да ли је извршена правилна класификација (домаће тржиште, извоз), итд.		

ЗАКЉУЧАК:

Датум _____

Одобрио за одлагање

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

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	2,140,106	0,5 до 2	1	21,401
Обртна средства	1,081,944	5 до 10	7	75,736
Капитал	2,715,028	1 до 5	1	27,150
Текуће обавезе	291,449	5 до 10	10	29,145
Пословни приход	1,064,732	0,5 до 2	2	21,295
Нето добит/губитак	3,789	5 до 10	0	0
ПРОЦИЈЕЊЕНА МАТЕРИЈАЛНОСТ				34,945
ЗАОКРУЖЕНО				35,000

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 1:

Основа за мишљење са резервом¹

Примјеном одговарајућих поступака ревизије сталних средстава утврдили смо да је предузеће „Д“ крајем 2012. године са локалном заједницом уговорило продају дијела земљишта ради проширења јавне саобраћајнице. Уговорена продајна цијена је 150.000 КМ. Уговором је предвиђено да ће се плаћање извршити у наредној години након усвајања буџета локалне заједнице.

Управа предузећа није евидентирала наведену продају у 2012. години уз образложење да ће ту трансакцију евидентирати тек када буде извршена уплата, јер су и почетак радова и увођење локалне заједнице у посјед условили претходним плаћањем.

Неевидентирање наведене трансакције није у складу са рачуноводственом политиком, али Управа није пристала да одобри одговарајућа књижења у 2012. години.

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 „Д“ на дан 31.12.2012. године и резултата његовог пословања у 2012. години у складу са Међународним стандардима финансијског извјештавања (потребна корекција је изнад прага значајности).

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 2:

У структури залиха на дан 31.12.2012. године, према књиговодственим подацима значајно учешће имају залихе готових производа. Дио тих залиха, књиговодствене вриједности 88.500 КМ су готови производи из претходне године. Служба продаје има могућност да ове спорне залихе прода велетрговцима, али уз дисконт од 20%.

Управа сматра да је то превелики дисконт, те да ће успјети да током 2013. године прода ове залихе најмање по цијени коштања купцима са којима су већ вођени разговори током 2012. године. Стога није прихватила да се спорне залихе превреднују по фер вриједности (могућој продајној цијени по процјени Службе продаје). По том основу би требало умањити вриједност залиха готових производа за 17.700 КМ и признати импаритетни губитак у том износу.

Ради чињеница наведених у претходном пасусу, изражавамо позитивно мишљење које гласи:

Према нашем мишљењу, финансијски извјештаји дају истинит и објективан приказ по свим материјално значајним аспектима /или истинито и објективно приказују/ финансијског стања предузећа „Д“ 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. 3:

На основу старосне структуре потраживања од купаца, која су усаглашена путем извода отворених ставки и конфирмације, утврдили смо да потраживања од купаца укључују и дио потраживања која су старија од годину дана у износу од 22.300 КМ.

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.

Иако рачуноводствена политика клијента у овом домену налаже исправку вриједности оваквих потраживања, Управа предузећа сматра да не треба вршити исправку вриједности ових потраживања. Њено образложење је да се ради о потраживањима која су купци признали и да ће, сходно досадашњим искуствима са купцима на која се односе (ради се о дугогодишњим пословним партнерима) ова потраживања бити ускоро наплаћена, јер је то услов за нове дугорочне уговоре са тим купцима, чије се потписивање очекује до половине 2013. године.

Ради чињеница наведених у претходном пасусу, изражавамо позитивно мишљење које гласи:

Према нашем мишљењу, финансијски извјештаји дају истинит и објективан приказ по свим материјално значајним аспектима /или истинито и објективно приказују/ финансијског стања предузећа „Г“ 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

Због изражене неликвидности током 2010. и 2011. године предузеће „Д“ није уредно сервисирало обавезе према добављачима, због чега су неки од њих поднијели тужбе надлежном суду. У другој половини 2012. године предузеће је добило правоснажну пресуду да добављачима плати на име затезне законске камате износ од 108.400 КМ.

Упркос правоснажности пресуде Управа предузећа „Д“ није извршила обрачун и признала затезне камате у 2012. години.

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 „Д“ на дан 31.12.2012. године и резултата његовог пословања у 2012. години у складу са Међународним стандардима финансијског извјештавања (потребна корекција је изнад прага значајности).

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 5:

Одговарајућим поступцима ревизије који се односе на правне спорове у које је укључено Предузеће „Д“, утврдили смо постојање спора по основу неизмирених пореских обавеза из претходних година. Надлежни органи су током 2012. године поднијели тужбу, а висина тужбеног захтјева износи 55.000 КМ.

Коначни исход овог спора се још увијек не може процијенити, те је тешко процијенити висину ове потенцијалне обавезе Предузећа „Д“. 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.

Ради чињеница наведених у претходном пасусу, изражавамо позитивно мишљење са скретањем пажње, које гласи:

Према нашем мишљењу, финансијски извјештаји дају истинит и објективан приказ по свим материјално значајним аспектима /или истинито и објективно приказују/ финансијског стања предузећа „Д“ на дан 31.12.2012. године и резултата његовог пословања у 2012. години у складу са Међународним стандардима финансијског извјештавања.

Скретање пажње

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

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

1. Основа за мишљење са резервом, или

2. Основа за негативно мишљење

(јер је прихватљиво и једно и друго рјешење)

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 1:

Примјеном одговарајућих поступака ревизије сталних средстава утврдили смо да је предузеће „Д“ крајем 2012. године са локалном заједницом уговорило продају дијела земљишта ради проширења јавне саобраћајнице. Уговорена продајна цијена је 150.000 КМ. Уговором је предвиђено да ће се плаћање извршити у наредној години након усвајања буџета локалне заједнице.

Управа предузећа није евидентирала наведену продају у 2012. години уз образложење да ће ту трансакцију евидентирати тек када буде извршена уплата, јер су и почетак радова и увођење локалне заједнице у посјед условили претходним плаћањем.

Неевидентирање наведене трансакције није у складу са рачуноводственом политиком, али Управа није пристала да одобри одговарајућа књижења у 2012. години.

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 2:

У структури залиха на дан 31.12.2012. године, према књиговодственим подацима значајно учешће имају залихе готових производа. Дио тих залиха, књиговодствене вриједности 88.500 КМ су готови производи из претходне године. Служба продаје има могућност да ове спорне залихе прода велетрговцима, али уз дисконт од 20%.

Управа сматра да је то превелики дисконт, те да ће успјети да током 2013. године прода ове залихе најмање по цијени коштања купцима са којима су већ вођени разговори током 2012. године. Стога није прихватила да се спорне залихе превреднују по фер вриједности (могућој продајној цијени по процјени Службе продаје). По том основу би требало умањити вриједност залиха готових производа за 17.700 КМ и признати импаритетни губитак у том износу.

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 3:

На основу старосне структуре потраживања од купаца, која су усаглашена путем извода отворених ставки и конфирмације, утврдили смо да потраживања од купаца укључују и дио потраживања која су старија од годину дана у износу од 22.300 КМ.

Иако рачуноводствена политика клијента у овом домену налаже исправку вриједности оваквих потраживања, Управа предузећа сматра да не треба вршити исправку вриједности ових потраживања. Њено образложење је да се ради о потраживањима која су купци признали и да ће, сходно досадашњим искуствима са купцима на која се односе (ради се о дугогодишњим пословним партнерима) ова потраживања бити ускоро наплаћена, јер је то услов за нове дугорочне уговоре са тим купцима, чије се потписивање очекује до половине 2013. године.

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 4:

Због изражене неликвидности током 2010. и 2011. године предузеће „Д“ није уредно сервисирало обавезе према добављачима, због чега су неки од њих поднијели тужбе надлежном суду. У другој половини 2012. године предузеће је добило правоснажну пресуду да добављачима плати на име затезне законске камате износ од 108.400 КМ.

Упркос правоснажности пресуде Управа предузећа „Д“ није извршила обрачун и признала затезне камате у 2012. години.

ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 5:

Одговарајућим поступцима ревизије који се односе на правне спорове у које је укључено Предузеће „Д“, утврдили смо постојање спора по основу неизмирених пореских обавеза из

претходних година. Надлежни органи су током 2012. године поднијели тужбу, а висина тужбеног захтјева износи 55.000 КМ.

Коначни исход овог спора се још увијек не може процијенити, те је тешко процијенити висину ове потенцијалне обавезе Предузећа „Д“. 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.

Према нашем мишљењу, осим за ефекте питања описаних у (претходном) пасусу Основа за мишљење са резервом (кумулятивни ефекат потребних корекција забиљешки/РП 1 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 „Д“ 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 нашем мишљењу, скрећемо пажњу на напомену наведену у забиљешки/РП 5 у вези са тужбеним захтјевом који се односи на пореске обавезе.

ИЛИ

Према нашем мишљењу, због значаја питања разматраних у (претходном) пасусу Основа за негативно мишљење (кумулятивни ефекат потребних корекција забиљешки/РП 1 до 4 и ефеката које на финансијске извјештаје имају те корекције), финансијски извјештаји не дају истинит и објективан приказ по свим материјално значајним аспектима /или не приказују истинито и објективно/ финансијског стања предузећа „Д“ на дан 31.12.2012. године и резултата његовог пословања у 2012. години у складу са Међународним стандардима финансијског извјештавања (потребне корекције су знатно изнад прага значајности).

ПРИХВАТЉИВО ЈЕ И ЈЕДНО И ДРУГО МИШЉЕЊЕ!

