

# КОМИСИЈА ЗА РАЧУНОВОДСТВО И РЕВИЗИЈУ БОСНЕ И ХЕРЦЕГОВИНЕ

## ИСПИТ ЗА СТИЦАЊЕ ПРОФЕСИОНАЛНОГ ЗВАЊА ОВЛАШЋЕНИ РЕВИЗОР (ИСПИТНИ ТЕРМИН: МАЈ 2019. ГОДИНЕ)

### ПРЕДМЕТ 11: НАПРЕДНА РЕВИЗИЈА

#### ЕСЕЈИ

#### **Есеј бр. 1 – Системи интерних контрола и ревизија финансијских извјештаја**

**(а) Објасните појам и суштину система интерних контрола и наведите његове основне компоненте (5 бодова)**

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

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

Овако схваћен систем интерних контрола се састоји од политика и процедура које руководство предузећа/организације (у контексту ревизије финансијских извјештаја – клијента ревизије) успоставља у циљу обезбјеђења извршења специфичних циљева везаних за његово пословање у најширем смислу ријечи. Интена контрола, односно систем интерних контрола у наведеном значењу, се уобичајено дефинише и схвата као „процес који је дизајниран, имплементиран и одржаван од стране управљача, менаџмента и другог особља са циљем да пружи разумно увјеравање у остваривање циљева ентитета у вези са поузданошћу финансијског извјештавања, ефективношћу и ефикасношћу активности и усаглашеношћу са одговарајућим законима и прописима“.

У складу са Међународним стандардима ревизије, упознавање, испитивање и оцјена поузданости система интерних контрола клијента ревизије има веома важно мјесто у планирању и поровођењу ревизије његових финансијских извјештаја. Разлог је веома једноставан и разумљив јер постојање и ефикасност система интерних контрола детерминише ниво контролног ризика као битне компоненте укупног ризика ревизије. Стога оцјена ефикасности система интерних контрола потврђена тестовима контрола, омогућава ревизору да се у одређеној мјери може ослонити на овај систем клијента, и одржавајући укупни ризик ревизије на прихватљивом нивоу успјешно провести ревизију уз мањи обим доказних или суштинских тестирања. Поред тога, овакав приступ систему интерних контрола омогућава ревизору да стекне довољно разумијевања и сазнања да може у складу са Међународним стандардом ревизије 265, саопштити лицима овлашћеним за управљање и руководству клијента уочене недостатке и предложити мјере и активности за унапређење система интерних контрола.

**(б) Објасните појам контролног окружења и његов значај за систем интерних контрола (5 бодова)**

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

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

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

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

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

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

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

Поред наведеног, приликом процјене контролног окружења треба посебну пажњу посветити општој одговорности лица одговорних за управљање (кодекси праксе, смјернице и други прописи) јер би они требали бити „противтежа“ притисцима руководства у вези са финансијским извјештавањем, који могу настати у околностима у којима су мотивациони механизми и награђивање руководства везани за резултате исказане у финансијским извјештајима. У том погледу треба провјерити постојање, надлежности и функционисање Одбора за ревизију, посебно у домену њиховог разумијевања пословних трансакција и адекватности њиховог рачуноводственог обухватања у складу са примјенљивим оквиром за финансијско извјештавање.

Значај процјене контролног окружења за ревизију финансијских извјештаја, у контексту оцјене система интерних контрола правног лица – клијента ревизије, се огледа у утицају који контролно окружење има на процјену ризика материјалне грешке. Ревизор треба да

процијени да ли адекватност контролног окружења представља добру основу за адекватност и квалитет осталих компоненти интерне контроле, односно да ли су оне „угрожене“ евидентним слабостима контролног окружења. Надаље, треба размотрити промјене контролног окружења, позитивне или негативне на поузданост система интерних контрола. Задовољавајуће контролно окружење као, како се с правом наглашава исходиште система интерних контрола, умањује ризик материјалне грешке (иако га не може у цјелости елиминисати, јер контролно окружење само по себи не спречава, не открива и не исправља материјалне грешке) и тиме директно утиче на општи план или стратегију ревизије, односно природу, вријеме и обим поступака ревизије. Насупрот томе, слабости контролног окружења детерминишу мању ефикасност контрола те повећавају ризик настанка грешака, поготово услед криминалних радњи.

**(в) Објасните појам и значај контролних активности за квалитет и поузданост система интерних контрола (5 бодова)**

Контролне активности представљају политике и поступке који помажу управи/руководству да обезбиједи провођење њених управљачких акција, а проводе их готово сви запослени кроз цијелу организациону структуру као дио својих редовних послова и задатака. Оне обезбјеђују предузимање потребних радњи/акција које су у функцији контроле ризика који могу угрозити функционисање и онемогућити остваривање циљева организације/правног лица. У наведеном смислу контролне активности чине: (1) контролне политике, које одређују шта се треба радити да би се остварили одређени циљеви контроле, и (2) контролне поступке, као конкретне активности или задатке које треба да проведу појединци у организацији/правном лицу за спровођење те политике.

Контролни поступци обухватају три основне функције које морају бити одвојене и адекватно надгледане:

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

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

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

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

**(г) Објасните на који начин и зашто ревизор приликом ревизије финансијских извјештаја разматра систем интерних контрола клијента ревизије (5 бодова)**

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

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

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

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

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

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

## **Есеј бр. 2 – МРевС 330 – Ревизорове реакције на процијењене ризике**

- a) Дефинишите доказне поступке и тестове контроле у ревизији**  
(2 бода)
- b) Наведите свеобухватне реакције ревизора ради суочавања с процијењеним ризицима значајног погрешног приказивања на нивоу финансијских извјештаја**  
(4 бода)
- c) Наведите примјере ситуација гдје поступци екстерне конфирмације могу осигурати значајне ревизијске доказе**  
(4 бода)
- d) Наведите факторе који могу помоћи ревизору у одлучивању треба ли обавити поступке екстерног конфирмирања**  
(5 бодова)
- e) Наведите факторе на којима ревизор темељи своју оцјену о довољности и примјерности ревизијских доказа**  
(5 бодова)

### **ОДГОВОР:**

#### **Према МРевС 330 – Ревизорове реакције на процијењене ризике**

**a) Доказни поступци су ревизијски поступци обликовани ради откривања значајних погрешних приказивања на нивоу тврдње. Доказни поступци могу укључивати:**

- (i) тестове детаља (за класе трансакција, стања рачун и објаве); и
- (ii) доказне аналитичке поступке.

**Тестови контрола су ревизијски поступци обликовани ради оцјењивања ефикасности дјеловања контрола у спрјечавању, или откривању и исправљању, значајних погрешних приказивања на нивоу тврдње.**

**b) Свеобухватне реакције ради суочавања с процијењеним ризицима значајног погрешног приказивања на нивоу финансијских извјештаја укључују:**

- наглашавање потребе за одржавањем професионалног скептицизма ревизијског тима;
- додјелјивање искуснијег особља или оног особља које има специјалне вјештине, односно кориштење експерата;
- осигурање јачег надзора;
- укључивање додатних елемената непредвидљивости у избору даљњих ревизијских поступка; и
- велике промјене врста, временског распореда или обима ревизијских поступака, на примјер, обављајући доказне поступке на крају раздобља умјесто на неки ранији датум или промјеном врсте ревизијских поступака како би добио увјерљивији ревизијски доказ.

**c) Примјери ситуације гдје поступци екстерног конфирмирања могу осигурати значајне ревизијске доказе који се односе на процијењене ризике значајног погрешног приказивања укључују:**

- услове из споразума, уговора или трансакција између субјекта и других странака
- стање рачуна у банци и друге информације значајне за односе с банком;
- стање потраживања од купаца и рокове доспијећа;
- залихе које држе треће странке у царинским складиштима за обраду или у консигнацији;

- власничке документе које држе адвокати или финансијски дјелатници ради сигурног чувања или као осигурање;
- улагања која се држе као залог треће стране или куповине од бурзанских посредника које нису испоручене до датума биланце;
- износе који се дугују вјеровницима, укључујући значајне рокове отплате и рестриктивне клаузуле; и
- стање обавеза према добављачима и рокове доспијећа.

**d) Фактори који могу помоћи ревизору у одлучивању требају ли се обавити поступци екстерног конирмирања као доказни ревизијски поступци су:**

- познавање проблематике од стране лица којој се упућује захтјев за кофирмацију – одговори могу бити још поузданији ако их даје особа која има потребна сазнања о информацијама које се потврђују;
- могућност или спремност циљане особе којој се упућује захтјев за конфимацију да одговори, на примјер, да странка на коју се односи захтјев:
  - не може прихватити одговорност за одговарање на захтјев за конфимацију;
  - може сматрати одговарање прескупим или ће сматрати да захтијева превише времена;
  - је забринута за потенцијалну правну одговорност која произлази из одговарања;
  - може обрачунавати трансакције у различитим валутама; или
  - може дјеловати у окружењу гдје одговарање на захтјев за кофирмацију није значајни аспект свакодневног пословања.

У тим ситуацијама, странке које би требале потврдити информацију можда не одговоре, можда одговоре површно или можда покушају ограничити ослањање на те одговоре; и
- објективност циљане особе којој се упућује захтјев за кофирмацију – ако је та особа повезана страна субјекта, одговори на захтјев за кофирмацију могу бити мање поуздани.

**e) Ревизорова оцјена о томе што чини довољне и примјерене ревизијске доказе зависи о неким факторима као што су:**

- значајност потенцијалног погрешног приказивања у тврдњи и вјеројатност да ће такво приказивање, било појединачно или групно, с другим потенцијално погрешним приказивањима имати значајан учинак на финансијске извјештаје;
- ефикасност менаџментових реакција и контрола за суочавање с ризицима;
- искуство са сличним потенцијалним погрешним приказивања, које је стечено током протеклих ревизија;
- резултати обављених ревизијских поступака, укључујући питање јесу ли такви ревизијски поступци открили одређене случајеве преваре или грешке;
- извор и поузданост доступних информација;
- увјерљивост ревизијских доказа; и
- разумијевање субјекта и његова окружења, укључујући и његових интерних контрола.



**Есеј бр. 3 – МРевС 600 – Посебна разматрања – ревизије финансијских извјештаја групе** (укључујући рад ревизора компоненте)

- a) Дефинишите циљ ревизора према МРевС 600 (2 бода)
- b) Идентификујте факторе који могу утицати на укљученост ангажованог тима за групу у посао ревизора компоненте (2 бода)
- c) Наведите начине укључености ангажованог тима за групу у посао ревизора компоненте (4 бода)
- d) Наведите услове или догађаје који могу упућивати на ризик значајног погрешног приказивања финансијских извјештаја групе (8 бодова)
- e) Наведите релевантна питања која треба размотрити ангажовани тим за групу у вези с процесом консолидационих усклађења (4 бода)

**ОДГОВОР:**

Према МРевС 600 – Посебна разматрања – ревизије финансијских извјештаја групе (укључујући рад ревизора компоненте):

**a) Циљ ревизора је:**

- I. одредити хоће ли дјеловати као ревизор финансијских извјештаја групе; и
- II. ако дјелује као ревизор финансијских извјештаја групе:
  - ✓ комуницирати јасно са свим ревизорима компоненти о обухвату и времену њиховог рада на финансијским информацијама компоненти и о њиховим налазима; и
  - ✓ прикупити довољне и примјерене ревизијске доказе о финансијским информацијама компоненти и процесу консолидације како би се могло изразити мишљење о томе јесу ли финансијски извјештаји групе припремљени, у свим значајним одредницама, у складу с примјењивим оквиром финансијског извјештавања.

**b) Фактори који могу утицати на укљученост ангажованог тима за групу у посао ревизора компоненте укључују:**

- I. значај компоненте;
- II. препознате значајне ризике значајних погрешних приказивања финансијских извјештаја групе; и
- III. како ангажовани тим за групу схваћа ревизора компоненте.

**c) Начини укључености ангажованог тима за групу у посао ревизора компоненте су:**

- I. састанак с менаџментом компоненте или ревизорима компоненти ради стицања разумијевања компоненте и њезиног окружења;
- II. преглед опште ревизијске стратегије и ревизијског плана ревизора компоненте;
- III. провођење поступака процјене ризика како би се препознали и процијенили ризици значајних погрешних приказивања на нивоу компоненте;
- IV. обликовање и провођење даљњих ревизијских поступака;
- V. учествовање у завршном и осталим кључним састанцима између ревизора компоненте и менаџмента компоненте; и
- VI. преглед осталих релевантних дијелова ревизијске документације ревизора компоненте.

**d) Примјери услова или догађаја који могу упућивати на ризик значајног погрешног приказивања финансијских извјештаја групе:**

- I. Комплексна структура групе, посебно гдје су честе аквизиције, отуђења или реорганизације.
- II. Слабе структуре корпоративног управљања, укључујући процес доношења одлука, који није транспарентан.
- III. Непостојеће или нефикасне контроле на нивоу групе, укључујући неадекватне информације менаџмента групе о надгледању пословања компоненти и њихових резултата.
- IV. Компоненте које послују у страним јурисдикцијама које могу бити изложене факторима, као што су неуобичајене интервенције владе у подручјима као што су трговина и фискална политика те ограничења на кретање валуте и дивиденди, и флукуација течајева страних валута.
- V. Пословне активности компоненти које укључују висок ризик, као што су дугорочни уговори или трговање у иновативним или комплексним финансијским инструментима.
- VI. Несигурности у погледу које финансијске информације компоненте требају бити укључене у финансијске извјештаје групе у складу с примјењивим оквиром финансијског извјештавања, на примјер, постоје ли и требају ли бити укључени субјекти посебне намјене или не-трговачки субјекти.
- VII. Необични односи и трансакције повезаних странака.
- VIII. Пријашња појављивања међусобних стања која нису билансирала или била усклађена у консолидацији.
- IX. Постојање комплексних трансакција које се евидентирају у више од једне компоненте.
- X. Примјена рачуноводствених политика компоненте које су различите од политика примјењених у финансијским извјештајима групе.
- XI. Компоненте с другачијим крајем финансијске године, што може бити кориштено за манипулирање временом настанка трансакције.
- XII. Претходна појављивања неауторизираних или непотпуних консолидацијских усклађења.
- XIII. Агресивно порезно планирање унутар групе, или велике новчане трансакције са субјектима у порезним оазама.
- XIV. Учестале промјене ревизора ангажираних на ревизији финансијских извјештаја компоненте.

**е) Разумијевање ангажованог тима за групу у вези с процесом консолидацијских усклађења обухвата сљедећа питања:**

- I. процес евидентирања консолидацијских усклађења, укључујући припрему, ауторизирање и процесирање повезаних књижења те искуство особља одговорног за консолидацију;
- II. консолидацијска усклађења захтијевана примјењивим оквиром финансијског извјештавања;
- III. пословна оправданост догађаја и трансакција због којих долази до консолидацијских усклађења;
- IV. учесталост, врсте и величине трансакција између компоненти;
- V. поступци за надгледање, контролирање, усклађивање и елиминирање међусобних трансакција и нереализираних профита и међусобних стања рачуна;
- VI. кораци подузети за долажење до фер вриједности стечене имовине и обавеза, поступци за тестирање умањења вриједности гоодвилла, у складу с примјењивим оквиром финансијског извјештавања; и



VII. аранжмани с већинским власником или мањинским интересима о губицима компоненте (на примјер, обавезе према мањинским интересима да се покрију такви губици).

## ЗАДАЦИ:

### Задатак број 1

#### ПРЕДУЗЕЋЕ „Б“

Ваше друштво за ревизију је у мају 2015. године закључило уговор о ревизији финансијских извјештаја за 2015. годину са клијентом „Б“, предузећем које се бави грађевинарством – високоградња и нискоградња.

Предузеће „Б“ је сачинило финансијске извјештаје на дан 31.12.2015. године, односно за период од 01.01. до 31.12.2015. године, уз тврдњу управе да су приликом њиховог сачињавања примијењени Међународни стандарди финансијског извјештавања.

Биланс стања и биланс успјеха за 2015. годину, као дио сета финансијских извјештаја према важећем оквиру за финансијско извјештавање, су презентовани у наредним табелама.

#### БИЛАНС СТАЊА

На дан 31.12.2015. године

( у КМ)

| ОПИС/ПОЗИЦИЈЕ                                       | 2015.      | 2014.      |
|---|------------|------------|
| <b>СТАЛНА СРЕДСТВА</b>                              | 12.469.698 | 11.010.998 |
| 1. Нематеријална улагања                            | 42.691     | 44.397     |
| 2. Основна средства (НПО и инвестиционе некретнине) | 12.135.020 | 10.819.607 |
| - Земљиште  | 1.341.314  | 1.341.315  |
| - Грађевински објекти                               | 4.306.632  | 4.967.492  |
| - Постројења и опрема                               | 3.904.465  | 4.455.598  |
| - Аванси, НПО и инвестиционе некретнине у припреми  | 2.582.609  | 55.202     |
| 3. Дугорочни финансијски пласмани                   | 291.987    | 146.994    |
| <b>ОБРТНА/ТЕКУЋА СРЕДСТВА</b>                       | 5.846.432  | 7.328.008  |
| 1. Залихе   | 1.317.673  | 1.950.076  |
| 2. Краткорочна потраживања и пласмани               | 4.456.028  | 3.473.475  |
| 3. Готовина и еквиваленти готовине                  | 61.256     | 153.441    |
| 5. Активна временска разграничења                   | 11.475     | 1.751.016  |
| <b>ПОСЛОВНА АКТИВА</b>                              | 18.316.130 | 18.339.006 |
| <b>ВАНБИЛАНСНА АКТИВА</b>                           | 51.467     | 519.031    |
| <b>УКУПНА АКТИВА</b>                                | 18.367.597 | 18.858.037 |
| <b>КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЕ</b>                            | 8.735.679  | 8.736.291  |
| Основни капитал                                     | 7.851.388  | 7.851.388  |
| Резерве   | 57.959     | 42.946     |
| Ревалоризационе резерве                             | 732.727    | 732.727    |
| <b>Нераспоређени добитак</b>                        | 93.605     | 109.230    |
| - НД ранијих година                                 | -          | 37.165     |
| - НД текуће године година                           | 93.605     | 72.065     |
| <b>ДУГОРОЧНА РЕЗЕРВИСАЊА</b>                        | 1.168.412  | 302.645    |
| <b>ДУГОРОЧНЕ ОБАВЕЗЕ</b>                            | 2.803.668  | 1.445.113  |
| <b>КРАТКОРОЧНЕ ОБАВЕЗЕ</b>                          | 5.608.371  | 7.854.957  |
| <b>ПОСЛОВНА ПАСИВА</b>                              | 18.316.130 | 18.339.006 |
| <b>ВАНБИЛАНСНА ПАСИВА</b>                           | 51.467     | 519.031    |
| <b>УКУПНА ПАСИВА</b>                                | 18.367.597 | 18.858.037 |

**БИЛАНС УСПЈЕХА**

У периоду од 01. до 31.12.2015. године

| ОПИС/ПОЗИЦИЈЕ  | ( у КМ)    |            |
|--|------------|------------|
|  | 2015.      | 2014.      |
| <b>ПОСЛОВНИ ПРИХОДИ</b>                                | 19.640.885 | 16.310.033 |
| 1. Приходи од продаје учинака                          | 19.641.232 | 16.395.647 |
| 2. Смањење вриједности залиха учинака                  | 347        | 100.716    |
| 4. Остали пословни приходи                             | -          | 15.102     |
| <b>ПОСЛОВНИ РАСХОДИ</b>                                | 18.953.201 | 16.278.492 |
| 1. Трошкови материјала                                 | 9.340.052  | 7.578.620  |
| 2. Трошкови зарада, накнада зарада и остали л. расходи | 5.626.090  | 5.446.236  |
| 3. Трошкови производних услуга                         | 2.185.244  | 1.297.119  |
| 4. Трошкови амортизације и резервисања                 | 2.159.278  | 1.315.808  |
| 5. Нематеријални трошкови                              | 489.165    | 524.528    |
| 6. Трошкови пореза                                     | 153.372    | 117.181    |
| <b>Пословни добитак</b>                                | 687.684    | 31.541     |
| <b>ФИНАНСИЈСКИ ПРИХОДИ</b>                             | 664        | 180        |
| <b>ФИНАНСИЈСКИ РАСХОДИ</b>                             | 130.693    | 72.289     |
| <b>ДОБИТАК/ГУБИТАК РЕДОВНЕ АКТИВНОСТИ</b>              | + 557.655  | - 40.568   |
| <b>ОСТАЛИ ПРИХОДИ</b>                                  | 197.033    | 203.132    |
| <b>ОСТАЛИ РАСХОДИ</b>                                  | 501.680    | 110.624    |
| <b>ДОБИТАК/ГУБИТАК по основу осталих П и Р</b>         | - 304.647  | + 92.508   |
| <b>ДОБИТАК ПРИЈЕ ОПОРЕЗИВАЊА</b>                       | 93.605     | 86.677     |
| <b>Порески расходи периода</b>                         | -          | 14.612     |
| <b>НЕТО ГУБИТАК ТЕКУЋЕ ГОДИНЕ</b>                      | 93.605     | 72.065     |
| <b>УКУПНИ ПРИХОДИ</b>                                  | 19.839.507 | 16.561.402 |
| <b>УКУПНИ РАСХОДИ</b>                                  | 19.745.902 | 16.474.725 |
| <b>НЕТО ДОБИТАК/ГУБИТАК ПЕРИОДА</b>                    | 93.605     | 72.065     |

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 локална заједница окончала активности експропријације дијела земљишта које је у власништву предузећа „Б“ и да је понуђена цијена која је у складу са законом утврђена одлуком надлежног органа. Предузеће нема могућност да спријечи експропријацију која ће се реализовати почетком 2016. године у складу са динамиком која је утврђена Одлуком локалне заједнице.

Међутим, предузеће оспорава цијену и вриједност накнаде која је крајем 2015. већ уплаћена и намјерава покренути спор са локалном заједницом. Ефекат наведене експропријације је да би се вриједност земљишта требала додатно умањити за 132.000 КМ. Управа предузећа је искњижила вриједност експроприсаног земљишта и одбија да додатно умањи вриједност овог облика своје имовине.

**ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 2:**

У структури залиха на дан 31.12.2015. године, према књиговодственим подацима значајно учешће имају залихе резервних дијелова. Дио тих залиха, који се односи на дијелове за

грађевинске машине које су расходоване се налази у складишту више од двије године. Књиговодствена вриједност ових залиха, вреднованих према набавној цијени је 425.000 КМ.

Служба продаје има могућност да ове спорне залихе прода велетрговцима али уз дисконт од 30%. Управа сматра да је то превелики дисконт, те да ће успјети да током 2016. године пронађе друге купце и прода ове залихе, најмање по набавној цијени. Стога није прихватила да се спорне залихе превреднују по фер вриједности (могућој продајној цијени). По том основу би требало умањити вриједност залиха готових производа за 127.500 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 конфирмација, утврдили смо да потраживања од купаца укључују и дио потраживања која су старија од годину дана у износу од 402.000 КМ.

Иако рачуноводствена политика клијента у овом домену налаже исправку вриједности оваквих потраживања, Управа предузећа сматра да не треба вршити исправку вриједности ових потраживања. Њено образложење је да се ради о потраживањима која су купци признали и да ће, сходно досадашњим искуствима са купцима на која се односе (ради се о дугогодишњим пословним партнерима) ова потраживања бити ускоро наплаћена, јер је то услов за нове дугорочне уговоре са тим купцима, чије се потписивање очекује до половине 2016. године.

### **ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 4:**

Предузеће „Б“ има значајне неизмирене обавезе према добављачима, потврђене кроз процедуре усаглашавања отворених ставки и конфирмације са одабраним кључним добављачима. За значајан дио тих обавеза уговорени рокови плаћања су били истекли на дан 31.12.2014. године.

Дио добављача је стога већ поднио тужбе и обрачунао уговорену затезну камату, која према информацијама са којима располаже правна служба предузећа по правоснажним пресудама износи на дан 31.12.2015. године око 360.000 КМ. Очекујући да то, с обзиром на досадашњу праксу и неефикасност извршног поступка неће имати значајнијег ефекта на пословање, те да ће дио добављача „одобровољити“ плаћањем у наредном периоду, а да се остали због проблема које и сами имају са пласманом неће одлучивати на обрачун и судску наплату затезних камата, Управа предузећа „Б“ није кориговала износ својих обавеза према добављачима.

### **ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 5:**

Одговарајућим поступцима ревизије који се односе на накнадне догађаје утврдили смо да је у пожару који се десио почетком фебруара 2016. године уништен дио залиха материјала књиговодствене вриједности 309.000 КМ. Нажалост, наведене залихе нису биле осигуране и представљају озбиљан финансијски проблем за предузеће „Б“ на почетку грађевинске сезоне у 2016. години.

Наше је мишљење да је, у складу са МРС 10 - Накнадни догађаји, потребно објавити ову чињеницу, али Управа предузећа сматра да то није потребно с обзиром да то нису прописали својом рачуноводственом политиком.

\*  
\*                      \*

## ОД ВАС СЕ ЗАХТИЈЕВА ДА:

1. Наведите основне елементе Програма ревизије салда готовине.  
(5 ПОЕНА)
2. За сваку од претходно наведених претпостављених забиљешки, апстрахујући све остале, саставите образложење ревизора и формулишете одговарајуће мишљење. Није потребно да пишете уводни пасус и пасус о обиму ревизије.  
Сваки појединачни тачан одговор носи по 2 поена  
(УКУПНО: 5×2=10 ПОЕНА)
3. За све претпостављене забиљешке као цјелину, третирајући их забиљешкама, односно радном документацијом на конкретном ревизорском ангажману, саставите образложење ревизора и дате само једно синтетизовано закључно мишљење. Није потребно да пишете уводни пасус и пасус о обиму ревизије.  
(5 ПОЕНА)

### **НАПОМЕНА:**

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

### **ОЧЕКИВАНИ ОДГОВОРИ:**

#### **(1) ПРОГРАМ РЕВИЗИЈЕ САЛДА ГОТОВИНЕ**

КЛИЈЕНТ: \_\_\_\_\_  
БРОЈ ДОКУМЕНТА: \_\_\_\_\_  
ПРИПРЕМИО/ЛА: \_\_\_\_\_  
РЕВИДИРАО: \_\_\_\_\_  
ДАТУМ: \_\_\_\_\_

**ИЗНОСИ:** КМ (унијети износ из ФИ)

**КЉУЧНЕ ИЗЈАВЕ:** постојање, процјена, права

| ПРОЦЕДУРЕ   | САСТАВИО | КОМЕНТАРИ |
|---|----------|-----------|
| 1. Провјерити све рачуне код банака - активне и неактивне (контактирати пореске органе)   |          |           |
| 2. Сажети податке и ускладити детаље са главном књигом  |          |           |
| 3. За сваки банкарски рачун (активни и неактивни) послати конфирмацију банци на дан 31. децембра која обухвата <ul style="list-style-type: none"><li>• Стање на дан 31. децембра</li><li>• Постојање било каквих зајмова, обавеза, итд.</li><li>• Ограничења на стање</li></ul> |          |           |
| 4. Ако не добијете одговор за неку од горе наведених ставки, поново пошаљите захтјев на дан 31. јануар  |          |           |
| 5. За сваки рачун из поступка 3, извршите одговарајуће усклађивање стања на дан 31. децембар  |          |           |

|  |  |  |
|--|--|--|
| 6. За сваки добијени одговор из поступака 3 и 4, пратите ток свих података све до правилног књижења у главну књигу (готовина и обавезе)                  |  |  |
| 7. Сачините табеле активности (приливи и одливи) за неколико дана пред крај године и осигурајте да су извршена разграничења датума трансакција исправна  |  |  |
| 8. Провјерите укупну евиденцију о активностима током године те да ли има има необичних или значајних ставки. По потреби тестирајте на одговарајући начин |  |  |
| 9. Размотрите потребу пребројавања новца из благајне   |  |  |
| 10. Прегледајте презентацију на рачунима да видите да ли су извршена сва неопходна објављивања   |  |  |

### **ЗАКЉУЧАК:**

Датум \_\_\_\_\_

**Одобрио за одлагање:**  
**М. М., Одговорни партнер**

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

На основу приступа изложеног у књизи Хејс Р. и други, *Принципи ревизије – међународна перспектива*, Савез рачуновођа и ревизора Републике Српске, Бања Лука 2002, наша процјена материјалности је дата у наредном табеларном прегледу:

| Ставка из ФИ                     | Вриједност из ФИ | Препоручени % | Одабрани % | Прорачуната материјалност |
|----------------------------------|------------------|---------------|------------|---------------------------|
| <b>Стална средства</b>           | 12.469.698       | 0,5 до 2      | 1          | 124.697                   |
| <b>Обртна средства</b>           | 5.846.432        | 5 до 10       | 5          | 292.322                   |
| <b>Капитал</b>                   | 8.735.679        | 1 до 5        | 2          | 174.714                   |
| <b>Текуће обавезе</b>            | 5.608.371        | 5 до 10       | 5          | 280.419                   |
| <b>Пословни приход</b>           | 19.640.885       | 0,5 до 2      | 1          | 196.409                   |
| <b>Нето добит/губитак</b>        | 93.605           | 5 до 10       | 0          | 0                         |
| <b>ПРОЦИЈЕЊЕНА МАТЕРИЈАЛНОСТ</b> |                  |               |            | <b>213.712</b>            |
| <b>ЗАОКРУЖЕНО</b>                |                  |               |            | <b>214.000</b>            |

### **ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 1:**

Примјеном одговарајућих поступака ревизије сталних средстава утврдили смо да је локална заједница окончала активности експропријације дијела земљишта које је у власништву предузећа „Б“ и да је понуђена цијена која је у складу са законом утврђена одлуком надлежног органа. Предузеће нема могућност да спријечи експропријацију која ће се реализовати почетком 2016. године у складу са динамиком која је утврђена Одлуком локалне заједнице.

Међутим, предузеће оспорава цијену и вриједност накнаде која је крајем 2015. већ уплаћена и намјерава покренути спор са локалном заједницом. Ефекат наведене експропријације је да би се вриједност земљишта требала додатно умањити за 132.000 КМ. Управа предузећа је искњижила вриједност експроприсаног земљишта и одбија да додатно умањи вриједност овог облика своје имовине.

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



*Према нашем мишљењу, финансијски извјештаји дају истинит и објективан приказ по свим материјално значајним аспектима /или истинито и објективно приказују/ финансијског стања предузећа „Б“ на дан 31.12.2015. године и резултата његовог пословања у 2015. години у складу са Међународним стандардима финансијског извјештавања (потребна корекција је испод прага значајности).*

### **ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 2:**

У структури залиха на дан 31.12.2015. године, према књиговодственим подацима значајно учешће имају залихе резервних дијелова. Дио тих залиха, који се односи на дијелове за грађевинске машине које су расходоване се налази у складишту више од двије године. Књиговодствена вриједност ових залиха, вреднованих према набавној цијени је 425.000 КМ.

Служба продаје има могућност да ове спорне залихе прода велетрговцима али уз дисконт од 30%. Управа сматра да је то превелики дисконт, те да ће успјети да током 2016. године пронађе друге купце и прода ове залихе, најмање по набавној цијени. Стога није прихватила да се спорне залихе превреднују по фер вриједности (могућој продајној цијени). По том основу би требало умањити вриједност залиха готових производа за 127.500 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 „Б“ на дан 31.12.2015. године и резултата његовог пословања у 2015. години у складу са Међународним стандардима финансијског извјештавања (потребна корекција је испод прага значајности).*

### **ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 3:**

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

На основу старосне структуре потраживања од купаца, која су усаглашена путем извода отворених ставки и конфирмација, утврдили смо да потраживања од купаца укључују и дио потраживања која су старија од годину дана у износу од 402.000 КМ.

Иако рачуноводствена политика клијента у овом домену налаже исправку вриједности оваквих потраживања, Управа предузећа сматра да не треба вршити исправку вриједности ових потраживања. Њено образложење је да се ради о потраживањима која су купци признали и да ће, сходно досадашњим искуствима са купцима на која се односе (ради се о дугогодишњим пословним партнерима) ова потраживања бити ускоро наплаћена, јер је то услов за нове дугорочне уговоре са тим купцима, чије се потписивање очекује до половине 2016. године.

#### ***Мишљење са резервом***

***Према нашем мишљењу, осим за ефекте питања описаних у (претходном) пасусу Основа за мишљење са резервом, финансијски извјештаји дају истинит и објективан приказ по свим материјално значајним аспектима /или истинито и објективно приказују/ финансијског стања предузећа „Б“ на дан 31.12.2015. године и резултата његовог***

---

<sup>1</sup> 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.

*пословања у 2015. години у складу са Међународним стандардима финансијског извјештавања (потребна корекција је изнад прага значајности).*

#### **ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 4:**

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

Предузеће „Б“ има значајне неизмирене обавезе према добављачима, потврђене кроз процедуре усаглашавања отворених ставки и конфирмације са одабраним кључним добављачима. За значајан дио тих обавеза уговорени рокови плаћања су били истекли на дан 31.12.2014. године.

Дио добављача је стога већ поднио тужбе и обрачунао уговорену затезну камату, која према информацијама са којима располаже правна служба предузећа по правоснажним пресудама износи на дан 31.12.2015. године око 360.000 КМ. Очекујући да то, с обзиром на досадашњу праксу и неефикасност извршног поступка неће имати значајнијег ефекта на пословање, те да ће дио добављача „одобровољити“ плаћањем у наредном периоду, а да се остали због проблема које и сами имају са пласманом неће одлучивати на обрачун и судску наплату затезних камата, Управа предузећа „Б“ није кориговала износ својих обавеза према добављачима.

##### ***Мишљење са резервом***

***Према нашем мишљењу, осим за ефекте питања описаних у (претходном) пасусу Основа за мишљење са резервом, финансијски извјештаји дају истинит и објективан приказ по свим материјално значајним аспектима /или истинито и објективно приказују/ финансијског стања предузећа „Б“ на дан 31.12.2015. године и резултата његовог пословања у 2015. 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 накнадне догађаје утврдили смо да је у пожару који се десио почетком фебруара 2016. године уништен дио залиха материјала књиговодствене вриједности 309.000 КМ. Нажалост, наведене залихе нису биле осигуране и представљају озбиљан финансијски проблем за предузеће „Б“ на почетку грађевинске сезоне у 2016. години.

Наше је мишљење да је, у складу са МРС 10 - Накнадни догађаји, потребно објавити ову чињеницу, али Управа предузећа сматра да то није потребно с обзиром да то нису прописали својом рачуноводственом политиком.

**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 „Б“ на дан 31.12.2015. године и резултата његовог пословања у 2015. 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 залихама уништеним у пожару који се односи на накнадне догађаје за које се према релевантном рачуноводственом стандарду захтијева одговарајуће објављивање.***

### **(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 локална заједница окончала активности експропријације дијела земљишта које је у власништву предузећа „Б“ и да је понуђена цијена која је у складу са законом утврђена одлуком надлежног органа. Предузеће нема могућност да спријечи експропријацију која ће се реализовати почетком 2016. године у складу са динамиком која је утврђена Одлуком локалне заједнице.

Међутим, предузеће оспорава цијену и вриједност накнаде која је крајем 2015. већ уплаћена и намјерава покренути спор са локалном заједницом. Ефекат наведене експропријације је да би се вриједност земљишта требала додатно умањити за 132.000 КМ. Управа предузећа је искњижила вриједност експроприсаног земљишта и одбија да додатно умањи вриједност овог облика своје имовине.

### **ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 2:**

У структури залиха на дан 31.12.2015. године, према књиговодственим подацима значајно учешће имају залихе резервних дијелова. Дио тих залиха, који се односи на дијелове за грађевинске машине које су расходоване се налази у складишту више од двије године. Књиговодствена вриједност ових залиха, вреднованих према набавној цијени је 425.000 КМ.

Служба продаје има могућност да ове спорне залихе прода велетрговцима али уз дисконт од 30%. Управа сматра да је то превелики дисконт, те да ће успјети да током 2016. године пронађе друге купце и прода ове залихе, најмање по набавној цијени. Стога није прихватила да се спорне залихе превреднују по фер вриједности (могућој продајној цијени). По том основу би требало умањити вриједност залиха готових производа за 127.500 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 конфирмација, утврдили смо да потраживања од купаца укључују и дио потраживања која су старија од годину дана у износу од 402.000 КМ.

Иако рачуноводствена политика клијента у овом домену налаже исправку вриједности оваквих потраживања, Управа предузећа сматра да не треба вршити исправку вриједности ових потраживања. Њено образложење је да се ради о потраживањима која су купци признали и да ће, сходно досадашњим искуствима са купцима на која се односе (ради се о дугогодишњим пословним партнерима) ова потраживања бити ускоро наплаћена, јер је то услов за нове дугорочне уговоре са тим купцима, чије се потписивање очекује до половине 2016. године.

### **ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 4:**

Предузеће „Б“ има значајне неизмирене обавезе према добављачима, потврђене кроз процедуре усаглашавања отворених ставки и конфирмације са одабраним кључним добављачима. За значајан дио тих обавеза уговорени рокови плаћања су били истекли на дан 31.12.2014. године.

Дио добављача је стога већ поднио тужбе и обрачунао уговорену затезну камату, која према информацијама са којима располаже правна служба предузећа по правоснажним пресудама износи на дан 31.12.2015. године око 360.000 КМ. Очекујући да то, с обзиром на досадашњу праксу и неефикасност извршног поступка неће имати значајнијег ефекта на пословање, те да ће дио добављача „одобровољити“ плаћањем у наредном периоду, а да се остали због проблема које и сами имају са пласманом неће одлучивати на обрачун и судску наплату затезних камата, Управа предузећа „Б“ није кориговала износ својих обавеза према добављачима.

### **ЗАБИЉЕШКА (РП) БР. 5:**

Одговарајућим поступцима ревизије који се односе на накнадне догађаје утврдили смо да је у пожару који се десио почетком фебруара 2016. године уништен дио залиха материјала књиговодствене вриједности 309.000 КМ. Нажалост, наведене залихе нису биле осигуране и

представљају озбиљан финансијски проблем за предузеће „Б“ на почетку грађевинске сезоне у 2016. години.

Наше је мишљење да је, у складу са МРС 10 - Накнадни догађаји, потребно објавити ову чињеницу, али Управа предузећа сматра да то није потребно с обзиром да то нису прописали својом рачуноводственом политиком.

*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 „Б“ на дан 31.12.2015. године и резултата његовог пословања у 2015. 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 залихама уништеним у пожару који се односи на на накнадне догађаје за које се према релевантном рачуноводственом стандарду захтијева одговарајуће објављивање.*

**ИЛИ**

*Према нашем мишљењу, због значаја питања размотрених 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 „Б“ на дан 31.12.2015. године и резултата његовог пословања у 2015. години у складу са Међународним стандардима финансијског извјештавања (потребне корекције су знатно изнад прага значајности).*

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

## Задатак број 2.

Ревизорски тим “АБЦ” врши ревизију финансијских извјештаја за 2017. годину код привредног друштва “ХУЗ”. Привредно друштво “ХУЗ” је исказало сљедећи биланс стања:

### Биланс стања привредног друштва “ХУЗ”

| О П И С  | Износ 2016.       | Износ 2017.       |
|--|-------------------|-------------------|
| Земљиште   | 1.200.000         | 1.250.000         |
| Грађевински објекти  | 20.300.000        | 20.400.000        |
| Опрема   | 10.000.000        | 10.800.000        |
| Дугорочна активна временска разграничења<br>(камате по дугорочном кредиту) | 300.000           | 250.000           |
| Залихе сировина и материјала   | 1.200.000         | 1.300.000         |
| Залихе готових производа   | 1.100.000         | 1.200.000         |
| Потраживања од купаца  | 800.000           | 900.000           |
| Новчана средства   | 700.000           | 400.000           |
| <b>АКТИВА</b>  | <b>35.600.000</b> | <b>36.500.000</b> |
| Обвезе према добављачима   | 2.900.000         | 2.500.000         |
| Обвезе за нето плате   | 1.200.000         | 1.400.000         |
| Обвезе за порезе и доприносе по основи плата                               | 1.300.000         | 1.600.000         |
| Дугорочне обвезе по кредитима  | 20.000.000        | 20.800.000        |
| Добит периода  | 1.600.000         | 1.600.000         |
| Капитал  | 8.600.000         | 8.600.000         |
| <b>ПАСИВА</b>  | <b>35.600.000</b> | <b>36.500.000</b> |

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

### Забилјешка бр. 1

Привредно друштво “ХУЗ” је у 2016. години залихама готових производа умањило вриједност за 150.000 КМ, свдећи вриједност наведених залиха на процијењену нето продајну вриједност. У току 2017. године на тржишту готових производа друштва “ХУЗ” порасла је потражња за готовим производима и управа је сматрајући да ће залихе готових производа моћи продати уз разлику у цијени од 20% извршила поврат вриједности за 180.000 КМ. У току 2017. године продано је 50% залиха готових производа по претходно исказаним увећаним цијенама.

### Забилјешка бр. 2

Привредно друштво “ХУЗ” пропустило је у 2017. години евидентирати затезне камате у вриједности од 5.000 КМ обрачунате од стране добављача “УВ”, према рачуну број 158/17, а због неблаговременог измиривања обвеза. Друштво “ХУЗ” је свој став у вези наведеног рачуна образложило на начин да се ради о незначајном износу у односу на вриједност обвезе према добављачу као и да је са наведеним добављачем постигнут договор да уз редовну и континуирану мјесечну отплату дуга, закључно с 30.06.2018., затезне камате неће ни требати платити. Привредно друштво “ХУЗ” у току 2017. године започело је редовно измиривање обвеза према добављачу “УВ”.

Ревизорски тим “АБЦ” укупну значајност утврђује у висини од 3% укупних средстава ревидираног подuzeћа. Распоред значајности на поједине позиције врши се размјерно њиховој величини на дан 31.12.2017. Све позиције се укључују у распоред почетне значајности.

Напомена: Ревизорски тим “АБЦ” прегледао је комплетан сет финансијских извјештаја друштва “ХУЗ” за 2017. годину.

## ВАШ ЗАДАТАК ЈЕ:

- a) **Одредити износ почетне значајности**, а будући да је пословање клијента у претходним годинама било оптерећено мањим неправилним евиденцијама пословних догађаја, исту коригирајте за **20%** што ће бити ниво коначне процјена значајности – **сачинити одговарајући радни документ ревизора.**  
(2 бода)
- b) **Израчунати значајност распоређену на биланчне позиције на које се односе спорне забиљешке из задатка** – **сачинити одговарајући радни документ ревизора.**  
(2 бода)
- c) **Процијенити да ли постоји прецјењивање или подцјењивање елемената финансијских извјештаја посматрано појединачно по свим забиљешкама ревизора, као и њихов потенцијални утицај на мишљење ревизора** – **сачините одговарајући примјер радне верзије процјене грешака у рачуноводственој евиденцији привредног друштва “ХУЗ”, уз квалификацију да ли наведене грешке резултирају прецјењивањем или потцјењивањем позиција финансијских извјештаја друштва “ХУЗ”, да ли се ради о значајним грешкама или не, узимајући у обзир раније распоређене вриједности значајности на позиције биланса стања, те образложите свој став у вези исправног евидентирања спорних ситуација.**  
(6 бодова)
- d) **Дати ревизорско мишљење о финансијским извјештајима привредног друштва “ХУЗ” у складу с међународним ревизорским стандардима.** Није потребан цијели текст ревизорског мишљења него само пасуси у којима се изражава мишљење и евентуално пасуси у којима се објашњава основа за модификацију и пасуси у којима се наглашавају одређене чињенице. (10 бодова)

## ОЧЕКИВАНИ ОДГОВОРИ:

### **а) Значајност износи 876.000 КМ према радном документу 1:**

Радни документ 1: Утврђивање почетне значајности

Комитент: Друштво “ХУЗ”

Датум биланце стања: 31.12.2017.

База за израчунавање значајности: укупна средства 36.500.000 КМ

Постотак значајности: 3%

Износ почетне значајности:  $36.500.000 \times 3\% = 1.095.000$  КМ

Коначна процјена значајности:  $1.095.000 \times 80\% = 876.000$  КМ

Образложење за коначну процјену значајности:

Пословање друштва “ХУЗ” у претходним годинама није било у потпуности усклађено за законодавним оквиром, па је коначна процјена значајности коригована за 20%.

### **б) Значајност распоређена на позиције залиха готових производа и обавеза према добављачима према радном документу 2.**

Радни документ 2: Распоред почетне значајности на позиције залиха готових производа и обавеза према добављачима комитента “ХУЗ” на датум биланце стања: 31.12.2017.

| ОПИС                     | 2017.     | РАСПОРЕД<br>ЗНАЧАЈНОСТИ | ОБРАЧУН               |
|--------------------------|-----------|-------------------------|-----------------------|
| Залихе готових производа | 1.200.000 | 14.400                  | (1.200.000/73.00.000) |



|  |            |         |                                     |
|--|------------|---------|-------------------------------------|
|  |            |         | x 876.000                           |
| Обвезе према добављачима                                       | 2.500.000  | 30.000  | (2.500.000/73.000.000)<br>x 876.000 |
| Збир позиција за распоред значајности (укупна актива и пасива) | 73.000.000 | 876.000 |                                     |

**ц) Постоји прецјењивање и подцјењивање елемената финансијских извјештаја.**

Забилешка бр. 1 указује на прецјењивање вриједности готових производа за 15.000 КМ, као и прецјењивање прихода од усклађивања вриједности залиха за исти износ, а тиме и неправилно исказан финансијски резултат текућег периода.

Забилешка бр. 2 указује на потцјењивање вриједности обавеза прама добављачима за 5.000 КМ, а за исти износ потцијењена је позиција расхода од камата, а тиме и неправилно исказана добит текућег периода.

Примјер радне верзије процјене грешака у рачуноводственој евиденцији друштва “ХУЗ”, уз квалификацију да ли наведене грешке резултирају прецјењивањем или подцјењивањем позиција финансијских извјештаја друштва “ХУЗ” те да ли се ради о значајним грешкама или не, узимајући у обзир раније распоређене вриједности почетне значајности на позиције биланса стања приказан је у радном документу 3.

Радни документ 3: Процјена грешака у рачуноводственој евиденцији комитента:  
Друштво “ХУЗ” на датум биланса стања: 31.12.2017.

| Биљешка | Позиција   | Допустива грешка | Настала грешка |        |         |         |         |
|---------|--|------------------|----------------|--------|---------|---------|---------|
|         |  |                  | Средства       | Обвезе | Капитал | Приходи | Расходи |
| 1       | Залихе готових производа   | 14.400           | 15.000         |        |         |         |         |
|         | Приходи од усклађивања вриједности залиха  |                  |                |        |         | 15.000  |         |
|         | Погрешно вредновање залиха готових производа резултирало је прецјењивањем вриједности готових производа и прихода од усклађивања вриједности залиха за износ од 15.000 КМ.   |                  |                |        |         |         |         |
|         | Грешка је значајна, јер прелази допустиву грешку израчунату распоредом значајности.  |                  |                |        |         |         |         |
|         | Образложење за спорну ситуацију 1:<br>У складу с одредбама МРС-а 2 – Залихе се вреднују или по трошку стицања или по нето продајној вриједности у зависности од тога што је ниже, тј. Укључивање претпостављених зарада није дозвољено у вриједност залиха.  |                  |                |        |         |         |         |
| 2       | Расходи  |                  |                |        |         |         | -5.000  |
|         | Добављачи  | 30.000           |                | -5.000 |         |         |         |
|         | Пропуштање књижења затезних камата обрачунатих од стране добављача резултирало је потцјењивањем позиција расхода и обвеза према добављачима.   |                  |                |        |         |         |         |
|         | Грешка није значајна, јер не прелази допустиву грешку израчунату распоредом значајности.<br>Образложење за спорну ситуацију 2:<br>Рачуни пословних партнера који су правно ваљани требају бити и евидентирани у рачуноводственом информационом систему друштва. Усмени договори пословних партнера не могу бити основа за пропуштање књижења правно насталих пословних догађаја. |                  |                |        |         |         |         |

## **д) Мишљење с резервом**

### ИЗВЈЕШТАЈ НЕЗАВИСНОГ РЕВИЗОРА

Дионичарима Друштва “ХУЗ” [или други одговарајући насловник]

#### **Мишљење с резервом**

Обавили смо ревизију финансијских извјештаја Друштва “ХУЗ” (Друштво), који обухватају извјештај о финансијском положају на 31.децембра 2017., извјештај о свеобухватној добити, извјештај о промјенама у капиталу и извјештај о новчаним токовима за тада завршену годину те билешке уз финансијске извјештаје, укључујући и сажетак значајних рачуноводствених политика.

Према нашем мишљењу, осим за учинке питања описаног у нашем извјештају у одјељку с основом за мишљење с резервом, приложени финансијски извјештаји фер презентују, у свим значајним одредницама, финансијски положај Друштва на 31. децембар 2017. и његову финансијску успјешност те његове новчане токове за тада завршену годину у складу с Међународним стандардима финансијског извјештавања (МСФИ-има).

#### **Основа за мишљење с резервом**

Залихе готових производа друштва исказане су у извјештају о финансијском положају у износу од 1.200.000 КМ. Менаџмент није исказао залихе по трошку или нето надокнадивој вриједности овисно о томе што је ниже, него по трошку увећаном за 20% разлике у цијени што представља одступање од МСФИ-ова. Евиденције друштва показују да би био потребан исправак залиха у износу од 15.000 КМ за њихово свођење на трошак да је менаџмент био исказао залихе по трошку или нето надокнадивој вриједности овисно о томе што је ниже. Такођер, приходи од усклађивања вриједности залиха у току године су неоправдано повећани за 15.000 КМ, што се посљедично односи на нето добит друштва.

Обавили смо нашу ревизију у складу с Међународним ревизијским стандардима (МРевС-има). Наше одговорности према тим стандардима су подробније описане у нашем извјештају у Одјељку о ревизоровим одговорностима за ревизију финансијских извјештаја. Независни смо од Друштва у складу с етичким захтјевима који су релевантни за нашу ревизију финансијских извјештаја у (јурисдикцији) и испунили смо наше остале етичке одговорности у складу с тим захтјевима. Вјерујемо да су ревизијски докази које смо добили dostatни и примјерени да осигурају основу за наше мишљење с резервом.